

Relación entre el Derecho tributario internacional y el ordenamiento jurídico interno: el caso de Kazajistán*

T.Balco¹ e X. Yeroshenko²

1. Introducción

La historia de la República independiente de Kazajistán comienza al final del año 1991, con la disolución de la URSS. En el momento de su independencia, Kazajistán no tenía instituciones legislativas, administrativas o judiciales. Tampoco tenía la estructura legal del gobierno nacional³. En consecuencia, se heredaron algunas leyes e instituciones de la URSS, a la vez que se crearon otras para adaptar el país a la economía de mercado⁴. Kazajistán aceptó formalmente las leyes y normas de Derecho internacional que existían en la URSS⁵, manteniendo algunas de ellas hasta la fecha⁶.

Desde el momento de la independencia, Kazajistán ha concluido muchos acuerdos internacionales, entre los que se encuentran 46 convenios de doble imposición⁷, numerosos acuerdos sobre asistencia administrativa en materia tributaria⁸ y otros acuerdos varios sobre distintas materias que tienen

* Cómo citar este artículo: T.BALCO e X. YEROSHENKO, Relación entre el Derecho tributario internacional y el ordenamiento jurídico interno: el caso de Kazajistán *Estudios Tributarios Europeos*, núm. 1/2015, (ste.unibo.it), págs. 86-124.

¹ JUDr. T.BALCO, LL.M. FCCA, Consejo de Estado General, Ministro de Hacienda de la República de Eslovaquia, anteriormente Director del Centro de Investigación Tributaria Asiático y Profesor Asociado de la Universidad KIMEP.

² X. YEROSHENKO, Doctorando, Universidad de Ferrara. Traducido por Ángel Fornieles Gil, Universidad de Almería.

³Véase "Fiscal transition in Kazakhstan", Banco Asiático de Desarrollo, 1999, página 27.

⁴Ibídem, página 27. Hasta 1995 Kazajistán usaba las leyes tributarias heredadas de la URSS. En 1995, se promulgó el nuevo código tributario de Kazajistán, que redujo el número de impuestos de 46 a 11, cubriendo todos los tipos de tributos aplicables en el país: centrales, regionales y locales (anteriormente eran regulados a través de diferentes decretos, e incluso de las leyes de presupuestos anuales).

⁵P.2, Decreto del Consejo Supremo de la RK, de fecha 16 de Diciembre de 1991 "Sobre el orden de desarrollo del Derecho constitucional de la RK, "Sobre la independencia gubernamental de la RK".

⁶Ver el Tratado de las Fuerzas Armadas Convencionales en Europa, de 19 de Noviembre de 1990; Tratado sobre la no Proliferación de Armas Nucleares, de 12 de Junio de 1968, y otros.

⁷El listado de convenios en materia fiscal firmados por Kazajistán, visitada el 25 de Agosto de 2015.

⁸Ver la lista de acuerdos relacionados con la materia fiscal firmados por Kazajistán, <http://kgd.gov.kz/en/content/international-agreements>.

relevancia en el sistema tributario de Kazajistán⁹.

A día de hoy aún no se ha estudiado en Kazajistán la relación entre los tratados internacionales y el Derecho interno¹⁰, ni desde una perspectiva general, ni en la concreta materia tributaria. En consecuencia, el objetivo de este artículo es el estudio de la práctica de Kazajistán respecto a la aplicación de los convenios internacionales en materia tributaria. El artículo comienza atendiendo a la noción de la relación entre tratados internacionales y el ordenamiento jurídico interno y los modos en que el ordenamiento jurídico interno puede influir en el desarrollo de los convenios tributarios. Esta introducción general se completa con una breve visión de conjunto del desarrollo del Derecho internacional tributario en Kazajistán, para describir y analizar posteriormente el ordenamiento jurídico interno existente en el país al objeto de atender al estatus y la posición de los Tratados internacionales bajo el Derecho nacional de Kazajistán, así como el proceso para la conclusión y entrada en vigor de nuevos tratados. El siguiente capítulo atenderá al modo en que los convenios tributarios se aplican e interpretan en Kazajistán, analizando si se dan en el país problemas tales como el "treaty override" y en qué grado Kazajistán sigue las normas de los convenios tributarios en general, cómo de fácil resulta para las partes aplicar las normas de los convenios y los pasos que Kazajistán hace para ajustarse a las normas de Derecho internacional. Los dos últimos capítulos del artículo dan una visión general de cómo influyen los modelos de convenio en los convenios de Kazajistán y expresa también la opinión de los autores respecto a la potencial influencia del proyecto BEPS, relativo a la erosión de la base y deslocalización de beneficios.

2. Relación entre el Derecho internacional y el ordenamiento jurídico interno

Este capítulo introduce al lector en los conceptos básicos necesarios para entender la relación entre el Derecho tributario internacional y el

⁹Por ejemplo, Acuerdo de Colaboración y Cooperación con la UE, 1999.

¹⁰Ver Zh. KEMBAYEV, "Realización de Tratados Internacionales en la República de Kazajistán", Derecho y Estado, No.3 (60) 2013, disponible en: "<http://www.academia.edu/6671316/> (NdT: se ha optado por traducir el nombre del artículo y la revista toda vez que el autor lo hizo también en la versión inglesa de este artículo).

ordenamiento jurídico interno.

Por lo que respecta a la materia fiscal, la interacción entre los convenios tributarios y el ordenamiento jurídico interno es relevante al menos por 3 factores¹¹. El primero de ellos es que el ordenamiento jurídico interno define el momento en el tiempo en el que los convenios entran en vigor para el Estado, así como su forma; en segundo lugar, se establece la posición que el convenio tiene bajo el Derecho nacional y, finalmente, se establece si las normas del convenio internacional pueden ser desplazadas por normas internas¹². En este punto, el modo en que el Estado se involucra con el acuerdo internacional y el nivel que el acuerdo tiene en la jerarquía de normas en el Estado correspondiente influyen directamente en la cuestión de si un tratado, en abstracto, puede ser contradicho por una norma interna, lo que es el asunto central de la relación entre Derecho internacional y Derecho interno.

Por lo general, independientemente del ordenamiento jurídico del sistema concernido, las normas contenidas en el Derecho consuetudinario internacional recogen el principio "pacta sunt servanda" -los pactos deben ser respetados-¹³. Sin embargo, los Estados no siempre aplican diligentemente el principio y contradicen en algunos casos los acuerdos internacionales con normas de Derecho interno. El Derecho internacional, este fenómeno se conoce como "treaty override".

El problema del "treaty override" es importante también en el campo del Derecho tributario, atendiendo a él la OCDE por primera vez en 1989¹⁴, que definió el "treaty override" como: la situación en la que la normativa interna del Estado desatiende normas, sea de un tratado específico, sea de todos los tratados que hasta la fecha tengan efecto en ese Estado. Tal normativa puede tomar forma de una norma que no respete las previsiones del tratado en ciertas circunstancias (e.g., en caso de "treaty shopping" u otras formas de abuso). La normativa también puede tener el efecto de contradecir lo

¹¹S. SACHDEVA, *Tax Treaty Overrides: A Comparative Study of the Monist and the Dualist Approaches*, INTERTAX, Volume 41, Issue 4, 2013.

¹²Ibidem.

¹³Este principio se refleja también en el Artículo 26 de la Convención de Viena sobre Derecho de los Tratados.

¹⁴Comité de la OCDE sobre Asuntos Fiscales, *Report on Tax Treaty Override*, 1989.

estipulado en los tratados incluso aunque no se haga referencia en esa normativa a reglas del tratado similares, ya que la interpretación interna del efecto de esa normativa en relación a las normas del tratado tiene el mismo efecto en la práctica.

De acuerdo al estudio de C. De Pietro¹⁵, la OCDE dio una definición bastante amplia del término, proponiendo la siguiente definición "enmienda unilateral de un tratado internacional a través de la legislación interna adoptada o aplicada por uno de los Estados contratantes después del momento en el que el tratado pasa a ser obligatorio para sus partes"¹⁶. Esto clarifica que el "treaty override" puede ser causado tanto por prácticas legislativas como por prácticas judiciales. Las prácticas legislativas se darían en el momento en que el Estado adopta una norma que contradice las previsiones de tratados existentes y se diseña explícitamente para prevenir la aplicación del tratado¹⁷, mientras que las prácticas judiciales ocurren cuando el Estado aplica las normas del Derecho interno, adoptadas después de la conclusión del Tratado, eliminando así el efecto del Tratado.

La doctrina continúa debatiendo sobre la cuestión del "treaty override", planteando si puede justificarse desde la perspectiva de políticas antielusorias o no, y si los Estados están autorizados para ello. Al respecto, la OCDE ha emitido un mensaje claro en los Comentarios al Modelo de Convenio OCDE, al establecer que se puede aplicar una norma antielusoria si el objetivo de tal norma es determinar los hechos y circunstancias que aseguren que se aplica el Convenio de acuerdo a su finalidad y objeto¹⁸.

Este artículo no analizará en profundidad el concepto y la teoría sobre el "treaty override" en el ámbito fiscal, aunque se verá si el problema se da en Kazajistán. En consecuencia, será necesario definir el concepto al objeto de posteriores análisis, así como explicar sus causas, en modo que permitan a los autores considerar si Kazajistán está encarando el problema o lo hará.

En general, se considera que el problema del "treaty override" existe en países con un sistema dualista. En teoría, los Estados dualistas consideran

¹⁵Véase C. DE PIETRO, *Tax Treaty Override*, Wolters Kluwer Law & Business, 2014.

¹⁶Ibídem, página 216.

¹⁷Ibídem, página 217.

¹⁸Ver Comentario al Artículo 1 en los Comentarios al Modelo de Convenio OCDE.

usualmente los Derechos nacional e internacional como dos sistemas de Derecho separados, que funcionan independientemente y no pueden influirse mutuamente ni intercambiar normas entre ellos¹⁹. Desde ahí, se hace necesario, por lo general, incorporar las normas de los acuerdos internacionales al sistema jurídico interno, de manera que el acuerdo internacional se convierta en parte del sistema jurídico interno y pase a ser obligatorio²⁰. Desde la perspectiva interna, estos Estados consideran que la práctica del "treaty override" quedaría permitida y legitimada debido al principio "lex posterior derogate priori", que supone que una norma, incluso una que incorpore un tratado al Derecho interno, puede ser modificada o anulada por una norma nacional posterior del mismo rango²¹. De esa manera, los Estados modifican unilateralmente el tratado internacional y alteran sus obligaciones internacionales²². Debe hacerse notar que tales Estados no reclaman explícitamente su derecho a modificar los tratados y, en general, no persiguen vulnerarlos, pero al mismo tiempo se reservan el derecho a hacerlo, al continuar adoptando el método en el que incorporan el Derecho internacional al sistema interno²³. Los Estados son libres para elegir la forma de hacer obligatorios para ellos los acuerdos internacionales, pero las elecciones que hacen pueden conducir a una violación de los acuerdos internacionales en la práctica²⁴.

En cambio, los Estados monistas consideran que el Derecho internacional y el interno son un único sistema, dando prioridad a uno o a otro -internacional o interno-, de manera que ese sistema jurídico prevalece sobre el otro²⁵. En los casos en que el Sistema jurídico internacional prevalece sobre el interno, como es el caso de la mayoría de Estados monistas²⁶, los Tratados deben tener aplicabilidad directa, no considerándose legítimo el "treaty override". Sin embargo, esta división es bastante conceptual, siendo raro encontrar

¹⁹D. SLOSS, *Domestic Application of treaties*, 2011.

²⁰*Ibidem*.

²¹C. DE PIETRO, *Tax Treaty Override*, Wolters Kluwer Law & Business, 2014.

²²Comité de la OCDE sobre Asuntos Fiscales, *Report on Tax Treaty Override*, 1989.

²³C. DE PIETRO, *Tax Treaty Override*, Wolters Kluwer Law & Business, 2014.

²⁴El punto de vista expresado por C. DE PIETRO en la base de su trabajo, véase C. De Pietro, "Tax Treaty Override", (Wolters Kluwer Law & Business, 2014), p.7.

²⁵D.SHELTON ed., *International law and domestic legal systems: Incorporation, Transformation and Persuasion*, 2011, Oxford, disponible en:.

²⁶Véase S.SACHDEVA, nota 12.

Estados que estrictamente representen uno de estos modelos, sea monista, sea dualista²⁷. Toda vez que hay varios aspectos que hacen considerar que se trata de un modelo dualista o monista, los autores buscan establecer un test para analizar los principales aspectos que caracterizan cada sistema para poder identificar qué aspectos son comunes en el sistema jurídico de Kazajistán.

Test 1 - Efecto directo/indirecto del Derecho: bajo el sistema monista, los acuerdos internacionales se incorporan en el sistema jurídico nacional sin acto normativo alguno, más allá de aquél que autoriza a la persona responsable a concluir el tratado, siendo directamente aplicable la norma de origen internacional. En cambio, bajo el sistema jurídico dualista, los tratados no tienen un status jurídico hasta que se aprueba una norma específica que lo incorpore al sistema jurídico interno²⁸.

*Test 2 -Aplicación de los tratados por los tribunales:*el modo en que los tratados son promulgados también influye en cómo se interpretan por los tribunales. Formalmente, en un sistema jurídico dualista, los tribunales no pueden referirse directamente a un acuerdo internacional, sino que deben hacer referencia a la norma que incorporó el tratado, atendiendo al tratado sólo al interpretar el sentido de la norma²⁹.

Test 3 -Rango de los acuerdos internacionales en el sistema interno: entre los Estados monistas hay una variación importante en la graduación de los tratados dentro del sistema jurídico interno. En algunos países los tratados son equivalentes a la normativa nacional, pero en un rango inferior a la Constitución³⁰; en otros, su rango es incluso inferior a las leyes internas³¹; a su vez hay Estados en los que tienen un rango superior a las leyes internas, pero inferior a la Constitución³² y, finalmente, hay algún caso como el de Holanda, donde los tratados tienen una posición superior a la Constitución³³. De igual manera, puede que el rango de los tratados dentro del Derecho

²⁷Esta posición se basa en el informe editado por D.Shelton, ver nota 26.

²⁸Ver D. SLOSS, nota 20.

²⁹Ibidem, página 5.

³⁰Véase los de Austria, Egipto, Alemania y Estados Unidos, analizados por D.Sloss.

³¹Sudáfrica, Ibidem.

³²China, Francia, Japón, México y Polonia.

³³Ibidem.

nacional no quede del todo aclarado³⁴. En los sistemas dualistas, toda vez que los tratados no tienen un estatus jurídico hasta que se incorporan en el Derecho nacional, no puede valorarse su rango, por lo que una vez que se incorpora el Tratado en el sistema interno, adquiere el rango de otra norma interna.

Test 4 – Consideración del “Treaty override”: con base en la discusión anterior, bajo el sistema dualista, el “Treaty override” es una práctica legítima, mientras que bajo el sistema monista, en el que prevalecen las normas de Derecho internacional, no se permite el “Treaty override”.

De acuerdo con ello, en el capítulo 4 plantearemos si Kazajistán puede ser considerado como un Estado dualista o monista respecto a las cuestiones tributarias bajo la base de cómo entran en vigor de los acuerdos internacionales, el rango que tienen en la jerarquía de las normas y si los convenios tributarios pueden ser contradichos por el Derecho interno.

3. Breve resumen-desarrollo del Derecho tributario internacional en Kazajistán

Como ya se mencionó en la introducción, la República de Kazajistán es un Estado joven que, como miembro de la Unión Soviética no actuaba como persona independiente en la arena internacional, no siendo parte en convenios tributarios de manera independiente hasta 1991³⁵, a pesar de que, formalmente, podía hacerlo³⁶.

Hasta su disolución en 1991, la URSS concluyó numerosos convenios tributarios, entre los que se encontraban tratados sobre transporte internacional, contribuciones a la seguridad social, así como convenios tributarios sobre la renta global. El primer tratado³⁷, al menos en conocimiento de los autores, se firmó con Checoslovaquia sobre contribuciones a la Seguridad social en 1959, siendo todavía aplicable a las relaciones entre Eslovaquia y la Federación Rusa, mientras que la República

³⁴Rusia, Suiza y Chile, *Ibidem*.

³⁵Ver ABAIDELDINOV, *Соотношение международного и национального права Республики Казахстан (проблемы становления приоритетности)*, Almaty, 2005.

³⁶Ver Constitución de la URSS de 1977, art. 80, y Constitución de la República Socialista Soviética de Kazajistán de 1978, art. 71.

³⁷Basado en los datos disponibles en <http://www.ibfd.org>.

Checa salió del Tratado en 2014³⁸. Hay muchos más ejemplos de tratados concluidos por la URSS que todavía están en vigor para sus antiguos miembros. Por ejemplo, el primer Convenio tributario sobre la renta firmado por la Unión Soviética con los EEUU en 1974 se aplica aún en Armenia, Azerbaiyán, Bielorrusia, Georgia, Moldavia, Tayikistán, Turkmenistán y Uzbekistán, lo que muestra que estos países eligieron suceder a los Tratados anteriores de la URSS.

Es importante advertir que, tras la disolución de la URSS, la UE y otros muchos países decidieron reconocer las nuevas repúblicas establecidas sólo en caso de que estas repúblicas tuvieran la voluntad de, entre otras cosas, aceptar formalmente las obligaciones de la URSS derivadas de los acuerdos internacionales, y, en consecuencia, en algunos casos, los convenios tributarios de la URSS son también aplicables en Kazajistán³⁹. Con todo, Kazajistán no ha aplicado la mayoría de estos convenios desde 1995. Esta decisión tiene como base una decisión del Consejo Supremo de la República de Kazajistán⁴⁰, que consideró que *“los convenios tributarios concluidos por la URSS no cumplen ya con los nuevos requisitos políticos y económicos del Estado, así como no protegen los intereses del Estado y contradicen parcialmente el Derecho tributario nacional existente”*⁴¹. Al respecto, los autores revisaron los convenios tributarios de la URSS⁴² y advirtieron que esos Tratados están basados principalmente en el Modelo OCDE, modelo que no resultaba probablemente apropiado para un Estado nuevo y en desarrollo. Los nuevos convenios de Kazajistán le reservan más derechos a gravar fuentes de riqueza y se basan en el Modelo de la ONU, con algunas modificaciones. Kazajistán tenía y sigue claramente teniendo un interés muy fuerte en recibir inversiones directas extranjeras, pero aún no está en

³⁸Fecha de término: 1 de Noviembre de 2014, recuperado de <http://www.ibfd.org>.

³⁹Para más detalles, véase: R. ALIMKULOV, *Theory and practice of states' legal succession: based on example of Kazakhstan*, Russian State Library, 2003.

⁴⁰Decisión del Consejo Supremo de la RK nº 217-XIII, de 3 de Noviembre de 1994 “Sobre Convenios de Doble Imposición”.

⁴¹Zh. MELDESHEV, “Cooperación de la RK con los Estados de la Unión Europea en la esfera del Derecho tributario y de los Convenios tributarios bilaterales” *Derecho Internacional Público y Privado*, nº 6, 2005, disponible en: <http://www.center-bereg.ru/o5157.html>. (NdT: se ha optado por traducir el nombre del artículo y la revista, toda vez que el autor lo hizo también en la versión inglesa de este artículo).

⁴²Con el uso de la base de datos de IBFD, disponible en: <http://www.ibfd.org>.

condiciones de invertir en el extranjero en tal grado que puedan también beneficiarse de convenios tributarios basados en la OCDE, lo que probablemente fue una de las razones para terminar la aplicación de los Convenios firmados por la URSS. Como ejemplo de normas desfavorables contenidas en un convenio, los autores identificaron las siguientes⁴³:

- El Tratado con Austria heredado de la URSS (entró en vigor el 1 de Octubre de 1982) contenía previsiones sobre la tributación exclusiva en residencia de regalías, intereses, dividendos, establecimientos permanentes con un umbral de 24 meses.
- El Convenio con Chipre (que entró en vigor el 26 de Agosto de 1983, estaba basado en el modelo OCDE e incluía la tributación exclusiva en el Estado de residencia respecto de dividendos e intereses.
- El Tratado con Italia (que entró en vigor el 30 de Junio de 1989) se basaba en el modelo OCDE, incluyendo la tributación en el Estado de residencia respecto a los intereses. Para algunas actividades, el umbral de los establecimientos permanentes era de 36 meses.

Aún así, los tratados con algunos países continuaron siendo aplicados incluso después de 1995, debido a los acuerdos especiales firmados por Kazajistán en herencia de las obligaciones de la URSS⁴⁴. Entre esos países, se encuentran Alemania⁴⁵, Francia⁴⁶, Canadá⁴⁷ y Japón⁴⁸. Los tratados con estos países se aplicaron formalmente hasta el 1 de enero de 1996⁴⁹. Mientras revisaban los Tratados, los autores de este artículo advirtieron que los

⁴³Basado en la revisión de los Convenios tributarios de la URSS, disponible en: <http://www.ibfd.org>.

⁴⁴Para más detalles, ver: R. Alimkulov, ver nota 42.

⁴⁵El Tratado con Alemania fue concluido el 1 de Enero de 1996. Los artículos más importantes, como los artículos 5, 7, 10, 11 y 12 se basaron en el modelo OCDE.

⁴⁶El Tratado con Francia entró en vigor el 28 de Marzo de 1987. Se basó en el modelo OCDE, considerando que el derecho a gravar los intereses se atribuyó exclusivamente al Estado de residencia, el umbral para el EP era de 24 meses y el personal dependiente tenía derecho firmar contratos eludiendo en estatuto de EP.

⁴⁷Entró en vigor el 2 de Octubre de 1986, basado en el modelo OCDE, con la excepción del artículo sobre regalías, que concedía a los dos Estados el derecho a gravarlas.

⁴⁸El Tratado entró en vigor el 27 de Noviembre de 1987. El Tratado reflejaba el Modelo OCDE, si bien se compartía el derecho a gravar las regalías.

⁴⁹Ver la decisión del Consejo Supremo de la RK, nota 44.

Tratados con Bélgica⁵⁰ y España⁵¹ eran aplicables por Kazajistán incluso más allá.

Desde 1995⁵², Kazajistán ha concluido 46 convenios tributarios y continúa negociando otros nuevos. Los convenios de Kazajistán, por lo general, tienen elementos de ambos modelos (ONU y OCDE), pero en muchos aspectos adoptan los principios de Estados en desarrollo, buscando reflejar esto claramente esto en las normas de los tratados. El impacto de los modelos de convenio OCDE y ONU en los convenios tributarios de Kazajistán se analizará más profundamente en el apartado 4 de este artículo⁵³.

Es importante notar que los convenios tributarios y otros acuerdos internacionales han influido la formación del sistema tributario de Kazajistán. Desarrollaremos este aspecto más concretamente de manera separada bajo los apartados 4 y 5 de este artículo.

4. El ordenamiento jurídico interno de Kazajistán

4.1 El status de los acuerdos internacionales

La posición de los acuerdos internacionales dentro del país se rige por varias normas y leyes⁵⁴:

- La Constitución de la RK;
- El Reglamento del Tribunal Supremo de 10 de julio de 2008 sobre "Aplicación de los acuerdos internacionales de la República de Kazajistán";
- La Ley nº 54-III de 30 de mayo de 2005 sobre "acuerdos internacionales de la RK";
- El Reglamento normativo del Consejo Constitucional Nº18/2 de 11 de octubre de 2000 sobre "Interpretación oficial del art. 4(3) de la Contitución de la

⁵⁰El Tratado (que entró en vigor el 1 de Enero de 1991) concluyó el 1 de Enero de 2000. El Tratado reflejaba el Modelo OCDE, añadiendo la previsión de un umbral de 24 meses para el EP y la exclusión de servicios EP.

⁵¹Entró en vigor el 7 de Agosto de 1986 y terminó el 23 de Junio de 2010, con fecha efectiva de 9 de Julio de 2008.

⁵²El paper se redactó durante la Primavera y el Verano de 2015.

⁵³En los años 2013-2014, el Centro de Investigación Tributario Centroasiático llevó a cabo un análisis detallado de la red de convenios tributarios de Kazajistán. Sus resultados estarán disponibles en la publicación de Balco, Yeroshenko y Tyurina: Tax Treaty Network of Kazakhstan -the influence of OECD and UN MTC, siendo publicado en 2015 por el Centro de Investigación Política -ISBN 978-80-87909-06-5.

⁵⁴ Compendiado por Zh. Kembayev, nota 11.

RK⁵⁵;

- El Reglamento normativo del Consejo Constitucional N°2 de 18 de mayo de 2006 sobre "Interpretación Oficial del artículo 54, punto 7, de la Constitución de la RK"⁵⁶;
- El Reglamento normativo del Consejo Constitucional N°6 de 5 de Noviembre de 2008, sobre "Interpretación oficial del art. 4 de la Constitución sobre el orden para desarrollar la decisión de las organizaciones internacionales y sus cuerpos"⁵⁷;

La Constitución de Kazajistán⁵⁸ establece explícitamente la prioridad de los acuerdos internacionales sobre la normativa interna una vez concluidos los acuerdos y entrados en vigor. Esto es una norma general que deba aplicarse sobre todas las áreas jurídicas.

"Los Tratados internacionales ratificados por la República tendrán prioridad sobre sus normas y serán directamente aplicables, salvo en los casos en los que la aplicación de un Tratado internacional requiera de la promulgación de una ley". (Constitución, art. 4). La Constitución es clara respecto de los Tratados y el Derecho interno, por lo que, de acuerdo al test 1 establecido en el primer apartado, se puede considerar en teoría a Kazajistán como un Estado monista, en el que se considera al Derecho de los Tratados como prevalente y, al menos en teoría, queda prohibido automáticamente el "treaty override".

La misma regla de supremacía de los acuerdos internacionales se prevé en el Código tributario, que establece que "en los casos en los que un tratado internacional ratificado por la RK establezca otras normas distintas a las contenidas en este Código, se aplicarán las normas de dicho tratado"⁵⁹. Este principio es reflejo de la norma constitucional, señalando de manera clara la cuestión respecto a todo tipo de tributos.

Esto se debe a que el Derecho tributario en Kazajistán está codificado en un único Código tributario, estando recogida la norma citada en la parte general del código, que se aplica igualmente a todos los tipos de tributos, por lo que,

⁵⁵ Véase <http://www.ksrk.gov.kz/rus/resheniya?cid=11&rid=134>.

⁵⁶ Véase <http://www.ksrk.gov.kz/rus/resheniya?cid=11&rid=114>.

⁵⁷ Véase <http://www.ksrk.gov.kz/rus/resheniya?cid=11&rid=533>.

⁵⁸ Art. 4 Constitución de la RK.

⁵⁹ Art.2 par.5 Código Tributario de la RK.

formalmente, simplifica la aplicación del Derecho internacional y extiende los beneficios derivados de los respectivos tratados internacionales. A este respecto, puede concluirse que el Derecho interno de Kazajistán respecta formalmente el Derecho internacional y la supremacía de los convenios tributarios parecen sugerir que Kazajistán es un Estado monista.

La práctica judicial de Kazajistán también apoya formalmente esta conclusión, cumpliendo con el Test 2 establecido en la sección 1. En 2013, se emitió una Decisión Reglamentaria Especial por el Tribunal Supremo sobre la práctica judicial y la aplicación de la normativa tributaria, que estableció que "los tratados internacionales concluidos por la RK prevalecen sobre la normativa nacional y son directamente aplicables"⁶⁰.

Por lo que respecta al Test 3, la relación entre los acuerdos internacionales y la Constitución es motivo de debate de la doctrina en Kazajistán⁶¹. La razón es que, en su Derecho interno, Kazajistán aseguró el poder supremo de la Constitución sobre otras normas internas⁶², así como el poder anulador de los acuerdos internacionales sobre las normas internas⁶³, pero sin proclamar explícitamente si la Constitución prevalece o no sobre los acuerdos internacionales. Al respecto, algunos autores creen que, toda vez que Kazajistán no aseguró explícitamente el poder supremo de la Constitución sobre los acuerdos internacionales, hay una razón para creer que los acuerdos internacionales también prevalecen sobre la Constitución⁶⁴. Otros no apoyan esa opinión radical y creen en la supremacía de la Constitución.

Para comprender este conflictivo debate de la doctrina, los autores de este artículo proponen mirar más profundamente en la normativa y analizar su contenido⁶⁵.

De acuerdo con la Constitución, el Derecho vigente de Kazajistán incluye

⁶⁰Par. 2, Reglamento Decisorio Especial nº1 del Tribunal Supremo de la RK, de 27 de Febrero de 2013, sobre la práctica judicial y aplicación de la normativa tributaria.

⁶¹Véase el trabajo de A.A. CHERNIKOV, *Right, Law, Legality*, Almaty, Yurist, 2001, p.190.

⁶²Art. 4 Ley de la RK sobre actos jurídicos normativos.

⁶³Art. 4 Constitución de la RK.

⁶⁴Véase el trabajo de A.A. CHERNIKOV, *Supuestos sobre la idea de Derecho en la constitución de la RK, Reforma legal en Kazajistán*, 2000. (NdT: se ha optado por traducir el nombre del artículo y la revista, toda vez que el autor lo hizo también en la versión inglesa de este artículo).

⁶⁵Véase M.KEMALOV, A.ORMANOVA, *Asegurando el cumplimiento y la interconexión entre el Derecho nacional y el internacional por el Consejo Constitucional, Reforma legal en Kazajistán*, No.4 (34), 2006. (NdT: se ha optado por traducir el nombre del artículo y la revista, toda vez que el autor lo hizo también en la versión inglesa de este artículo).

“normas de la Constitución, las leyes correspondientes con ella, otros actos jurídicos reglamentarios, tratados internacionales y otros acuerdos de la República así como resoluciones reglamentarias del Consejo Constitucional y del Tribunal Supremo de la República”⁶⁶. Los tratados internacionales forman parte del Derecho vigente de la República. Sin embargo, no hay norma específica ni en la Constitución ni en otra norma interna que explícitamente comente el orden o la jerarquía entre los acuerdos internacionales y la propia Constitución.

Sin embargo, lo que es importante en opinión de los autores es que la propia Constitución establece que los acuerdos internacionales no pueden ser firmados, ratificados ni entrar en vigor si no son conformes a ella⁶⁷. Esta previsión hace que los autores crean que eso hace olvidar que no haya previsiones que explícitamente establezcan que la Constitución prevalezca sobre los acuerdos internacionales, la norma anterior garantiza que en caso de conflicto entre normas, debe resolverse en favor de la Constitución, toda vez que el Derecho internacional debe cumplir con ella.

Adicionalmente, respecto al Test 4, Kazajistán ha adoptado una “Concepción sobre la política jurídica de la RK para el período de 2010 a 2020”, en la que Kazajistán declara que continuará sus esfuerzos hacia los ajustes de la normativa nacional con las normas derivadas de las obligaciones y estándares internacionales *de las que es parte*. Sin embargo, Kazajistán advierte que estos esfuerzos deben ser también gobernados por las necesidades internas y prioridades del Estado, que no deben ser obviados. Esta posición demuestra la voluntad de Kazajistán por cumplir con las obligaciones internacionales, en vez de que sean contradichos por las normas internas, a pesar de que se sugiera que las necesidades y prioridades internas puedan tenerse en cuenta, lo que puede sugerir que Kazajistán deja la puerta abierta a un posible “treaty override”.

En el momento actual del análisis y con los tests establecidos en el artículo 1, es posible observar preliminarmente que Kazajistán es un Estado monista, pero surgen algunas dudas cuando se atiende al procedimiento que

⁶⁶Art.4, pár.1 Constitución de la RK.

⁶⁷Art. 74 Constitución de la RK.

Kazajistán aplica para concluir acuerdos internacionales, la manera en que se desarrollan y la extensión de la influencia de los acuerdos internacionales sobre la formación de la normativa tributaria nacional.

4.2 Desarrollo de los Tratados internacionales en el Derecho interno

Los acuerdos internacionales en Kazajistán se concluyen, aplican, modifican y terminan de acuerdo con la Constitución, las normas internacionales generales y los principios del Derecho internacional, las propias previsiones del acuerdo internacional respectivo, la Convención de Viena sobre Derecho de los Tratados⁶⁸, la Ley sobre acuerdos internacionales y otras normas de la RK⁶⁹.

Los Convenios tributarios pueden concluirse tanto en nombre de la República de Kazajistán como de su gobierno. Antes de que se firme el acuerdo, deben pasar por un procedimiento que incluye la negociación, un proyecto, debate sobre el mismo con las autoridades estatales responsables y dictámenes de distintos niveles.

En primer lugar, el acuerdo internacional o su proyecto queda sujeto a dictamen jurídico obligatorio por el Ministro de Justicia de la RK⁷⁰ para asegurar que el acuerdo es acorde a la normativa de Kazajistán, así como determinar el modo en que Kazajistán concederá su consentimiento para obligarse por el acuerdo⁷¹.

Si el documento pasa el dictamen del Ministerio de Justicia, queda sujeto posteriormente a coordinación con el Ministerio de Asuntos Exteriores⁷², que valora la conveniencia de concluir el acuerdo con respecto a la política exterior del país y emite una opinión sobre si el acuerdo cumple con otros acuerdos internacionales y otras obligaciones internacionales de Kazajistán.

Todo acuerdo que necesite ser ratificado, incluyendo los convenios tributarios, está sujeto a dictamen científico obligatorio. Esta clase de revisión se realiza por científicos o instituciones educativas del nivel superior para

⁶⁸Kazajistán es parte desde 1994.

⁶⁹Véase la Exposición de Motivos de la Ley nº54-III de 30 de Mayo de 2005, sobre Acuerdos Internacionales de la RK, disponible en <http://www.adilet.gov.kz/ru/node/23806>.

⁷⁰Art. 3, p.1, Ibídem.

⁷¹Art. 3, p. 1, Ibídem.

⁷²Art. 3, p.2, Ibídem.

valorar la calidad, validez, tempestividad y legitimación de la participación en el acuerdo, así como el cumplimiento de los derechos y libertades garantizados por la Constitución y su posible eficacia. El comité científico también mira por las posibles consecuencias negativas que el acuerdo puede provocar y valorar el cumplimiento por el acuerdo de las normas de Derecho interno.

Una vez que el acuerdo pasa por los expertos y obtiene el visto bueno del Ministerio de Asuntos Exteriores, debe ser presentado al Presidente o al gobierno para la aprobación final.

Como paso posterior, es necesaria la ratificación para que los convenios entren en vigor⁷³. Antes de la ratificación, los convenios deben ser sometidos al Consejo Constitucional para revisar si es acorde con la Constitución⁷⁴, pudiendo ratificarse sólo en caso de cumplimiento con ella⁷⁵. Al respecto, el Consejo constitucional juega un papel importante en el desarrollo del sistema jurídico de Kazajistán, asegurando el cumplimiento y correlación entre los acuerdos internacionales y la Constitución.

Una vez que se completa la ratificación⁷⁶, el acuerdo internacional se publica⁷⁷ en el boletín oficial⁷⁸.

Esto significa que todo Tratado se incorpore al sistema jurídico interno a través de una ley especial de ratificación, de manera que se adopta una ley específica para la entrada en vigor de cada tratado. Esto es claramente más propio de Estados dualistas: Kazajistán tiene, por tanto, características tanto de sistemas dualistas como de sistemas monistas.

4.3 Aplicación de convenios de doble imposición en Kazajistán

Como se ha señalado, los convenios tributarios tienen efecto directo, son directamente aplicables una vez finalizado el proceso de ratificación y se ha publicado en el boletín oficial. En consecuencia, tanto los contribuyentes

⁷³Art. 11, *Ibidem*.

⁷⁴Puede hacerse mediante petición al Presidente de la República, al Presidente del Senado, al Presidente de el Mazhilis (NdeIT, Cámara Baja del Parlamento Kazajo), a 1/5 de los Diputados del Parlamento o al Primer Ministro.

⁷⁵Art. 12, *Ibidem*.

⁷⁶Arts. 13 y 65, p.5 Constitución de la RK.

⁷⁷Art. 4, p.4 Constitución de la RK.

⁷⁸Art. 24 Constitución de la RK.

como los jueces tienen derecho a confiar directamente en las normas de un convenio.

La aplicabilidad directa no significa, sin embargo, aplicación automática, en el sentido de que el pagador de rentas a un no residente pueda aplicar el convenio sin mayores formalidades. Kazajistán, de hecho, desarrolla varios modos de aplicación de los convenios tributarios. Se permite la aplicación automática con un mecanismo de devolución, en el que el pagador de la renta debe retener el tributo y remitirlo a la Hacienda, pudiendo el receptor solicitar la devolución. También se permite un sistema que supone una versión más sencilla del mecanismo de devolución, conocido como cuenta de garantía bloqueada, en el que la renta se somete a la retención debida, pero esta no se remite a la Hacienda pública, sino que se paga en una cuenta de garantía bloqueada bancaria especial, desde la cual puede liberarse esa cuantía si dentro del período establecido de tiempo el no residente obtiene la aprobación de la Administración tributaria para aplicar el convenio⁷⁹.

El régimen de aplicación de los convenios ha sido gradualmente liberalizado, de manera que con la introducción del nuevo Código tributario en 2009, el procedimiento de aplicación automática del Convenio se extendió a situaciones en las que previamente la aplicación del mismo era posible sólo bajo autorización del Ministerio de Hacienda⁸⁰.

En la actualidad, el Código tributario contiene un capítulo específico que regula la aplicación de los Convenios⁸¹. Este capítulo preve una serie de reglas de procedimiento que estipulan los casos en que el contribuyente puede aplicar el convenio automáticamente o en base al mecanismo de cuenta de garantía

⁷⁹En términos históricos, la introducción del mecanismo de cuenta en depósito como una alternativa al mecanismo de devolución tuvo como causa las dificultades para obtener la devolución, ya que el dinero recaudado por la Hacienda pública simplemente se gastaba y no existía un procedimiento presupuestario especial para asegurar que tales sumas se traten como dinero que puede ser potencialmente devuelto. Esto ha conducido a lentos debates y retrasos significativos que conducen, a su vez, a quejas por parte de los inversores extranjeros. El mecanismo de cuenta en depósito asegura que el dinero se mantiene ahí, disponible para la devolución cuando se cumplan las condiciones para ello.

⁸⁰Antes de 2009, la aplicación de los convenios fiscales se regía por las "Reglas sobre administración de los acuerdos internacionales sobre eliminación de la doble imposición y prevención de la elusión fiscal respecto a los impuestos sobre la renta y el capital firmados por la República de Kazajistán", que permitía la aplicación automática de los convenios sólo respecto a la renta pagada a no residentes en forma de dividendos, intereses y regalías pagadas por servicios a corto plazo (que no excedieran de 5 días) y servicios desarrollados en el extranjero.

⁸¹Capítulo 26, Normas especiales relativas a convenios tributarios, Código tributario de la RK.

bloqueada. Así también, Kazajistán impone requisitos adicionales que el contribuyente debe cumplir para que le sea aplicado un convenio -como, por ejemplo, requisitos especiales para entregar el certificado de residencia debidamente legalizado o apostillado⁸², lo que puede resultar complejo de realizar para algunos países o contribuyentes extranjeros⁸³.

No puede considerarse que tales requisitos administrativos y procedimentales del Derecho interno sean una violación de las normas de los Convenios en cuanto que otros muchos países siguen reglas semejantes para la aplicación de los mismos. Sin embargo, estos requisitos adicionales pueden considerarse como limitadores de los derechos de los contribuyentes dimanantes de los convenios, especialmente si la Administración tributaria deniega los beneficios del tratado simplemente a causa del incumplimiento de una formalidad específica. Mientras que los requisitos del Derecho interno sirven para asegurar la legítima aplicación de los convenios y prevén los abusos al respecto, se han reportado casos en los que los Tribunales denegaban los beneficios del convenio a causa de que el contribuyente no obtuvo un certificado de residencia en un plazo determinado. Incluso en casos en los que se había obtenido el certificado de residencia, aunque con retraso, la Administración tributaria denegó la aplicación de los beneficios del convenio, posición ratificada posteriormente por los tribunales⁸⁴. Tal práctica es controvertida, siendo necesario plantear qué extensión tienen tales prácticas administrativas que pueden denegar los beneficios legítimos de un convenio fiscal y si esta práctica puede resultar realmente un "treaty override".

4.4 Interpretación de los convenios tributarios

Hay también dificultades con la interpretación de los convenios tributarios, especialmente en los casos en los que las reglas de estos son diferentes de las reglas recogidas por el Derecho nacional. Como dijo Porokhov, a pesar de

⁸²Art. 219, Código tributario de la RK.

⁸³Jurisprudencia reciente sobre el certificado de residencia 3rm-343-15, de 30 de Junio de 2015.

⁸⁴El problema de los requisitos administrativos para certificar la residencia fue tratado por A. DAUMOV, R0, Septiembre de 2015, disponible en: <http://www.zakon.kz/4744923-kak-izbezhat-nalogovykh-problem-po.html>.

que la Constitución y el Código tributario establecen de manera clara la supremacía de los convenios tributarios, la Administración tributaria y los tribunales tienden a neutralizar los efectos de los tratados a través de problemas “reales o artificiales” respecto a la comprensión e interpretación del Tratado. Es verdad que los convenios tributarios, por su naturaleza, son de difícil comprensión, pero lo que aumenta este problema en el caso de Kazajistán es que no existen mecanismos oficiales para interpretar los Tratados⁸⁵. El reglamento normativo actual del Tribunal Supremo sobre interpretación de los convenios establece que en caso de que sea necesario interpretar un supuesto legal o técnico en el que se aplica un tratado, se puede atender a las normas y decisiones de las organizaciones internacionales de las que Kazajistán sea miembro. Pero también existe el derecho a preguntar al respecto al Ministro de Asuntos Exteriores, al Ministro de Justicia o a la oficina del Fiscal General, solicitando que se clarifique la cuestión relativa a la validez del tratado, la lista de países participantes, la presencia o ausencia de reservas hechas por los países participantes, así como las prácticas judiciales en otros Estados en la aplicación del concreto convenio⁸⁶.

Hasta donde saben los autores, la práctica de Kazajistán es muy limitada respecto a la aplicación o al menos referencia a las prácticas en otros Estados. En primer lugar, las prácticas de otros Estados no son accesibles frecuentemente a la Administración kazaja (e.g, debido a barreras idiomáticas). Además, el hábito de la Administración interna de interpretar el Derecho nacional de una manera muy literal hace difícil la interpretación del Derecho internacional de otra forma, que persiga la finalidad de la ley más que una interpretación literal.

Además, no sólo es la Administración tributaria la culpable de ello, sino también los contribuyentes: raramente son proactivos, en el sentido de que

⁸⁵Y. POROHOV, International taxation in Kazakhstan and practice of administering international tax treaties of the Republic of Kazakhstan, Yurist, 2012 (12). Par. 16 del Reglamento del Tribunal Supremo nº1, de 10 de Julio de 2008, sobre “Aplicación de los acuerdos internacionales de la República de Kazajistán”.

⁸⁶La Instrucción sobre la aplicación de los convenios de doble imposición para evitar la doble imposición y la prevención de la evasión en los tributos sobre la renta y el capital, aprobada por orden conjunta del Ministerio de Hacienda nº 643, de 2 de Diciembre de 1999 y del Ministerio de Ingresos Estatales, de 2 de Diciembre de 1999.

no buscan prácticas foráneas para alegarlas frente a la Administración, ni ejercen sus derechos a aplicar lo previsto para prácticas en otros Estados como recoge el Reglamento normativo del Tribunal Supremo.

Salvo el Reglamento normativo del Tribunal Supremo referido anteriormente, no hay ninguna guía oficial para la interpretación que comente el contenido de los Tratados, de manera similar a como lo hacen los comentarios a los modelos OCDE y ONU.

No obstante, hasta 2009 había una instrucción especial en Kazajistán sobre el orden de aplicación de los Convenios de doble imposición⁸⁷. Esta instrucción se desarrolló con el único propósito de interpretar los principios generales recogidos en los tratados, a pesar de que preveía explícitamente que cada caso individual debía ser considerado de acuerdo con el Convenio por el que se rigiera realmente⁸⁸. Aun así, durante el tiempo en el que la instrucción estaba en vigor, por cuestiones legales, al interpretar los Tratados, los tribunales (así como la Administración tributaria) se limitaban sólo a las normas de esta instrucción y al apartado específico sobre convenios del Código tributario. Podría haberse considerado esto como contrario a la finalidad principal de los convenios tributarios y a los intereses de los Estados contratantes en ponderar sus propios intereses y los de sus contribuyentes⁸⁹. La Instrucción fue derogada en 2009, con la entrada en vigor del nuevo Código tributario. Las razones para la abolición de la instrucción se relacionaban con los esfuerzos del Gobierno para reducir las fuentes secundarias de legislación, asegurando que todas las normas relevantes se contuvieran en una única fuente legal: el Código tributario⁹⁰. A pesar de lo racional de este planteamiento, la Instrucción contenía apartados que efectivamente servían como si fuesen los Comentarios, tomando frecuentemente lo establecido y los conceptos de los Comentarios de los modelos OCDE y ONU. Por ello, los autores de este artículo son de la opinión de que la abolición de la instrucción supuso una pérdida para Kazajistán.

⁸⁷La instrucción estuvo en vigor durante 10 años, desde 1999 hasta 2009.

⁸⁸Ver, por ejemplo, los siguientes artículos de la instrucción: artículos 2(2), 3(5), 5(15), 7(31), etc.

⁸⁹Zh. KASYMBEKOVA, *Application of double tax treaties to tax disputes*, Kazajistán nº 3, 2005.

⁹⁰Decreto del Ministro de Hacienda nº5, de 9 de Enero de 2009, de anulación de varios actos normativos.

Debe también advertirse que ni la Administración tributaria ni los tribunales hacen referencia a los comentarios sobre los Modelos de convenio en su postura oficial. Desde ese punto de vista, puede quedar justificado por el hecho de que Kazajistán no es parte de la OCDE, no pudiendo esperarse que siga sus comentarios. Este argumento, sin embargo, no sería excusa válida para no seguir los comentarios del modelo ONU, ya que Kazajistán es un miembro de la ONU desde 1992 y el Reglamento del Tribunal Supremo prevé el derecho de las partes a hacerlo⁹¹.

Por lo que concierne a la práctica de Rusia al respecto, de acuerdo con el reciente estudio realizado por la oficina de PWC en Rusia⁹², los tribunales rusos comenzaron a hacer referencia a los comentarios OCDE como la fuente de interpretación de los tratados más utilizada en la práctica⁹³. Desde el punto de vista de los autores, esta tendencia puede influir positivamente en la práctica de la interpretación de los convenios tributarios en Kazajistán, debido a las estrechas relaciones políticas, económicas y sociales entre los dos países y el intercambio de ideas, así como la inspiración en el ámbito de la práctica judicial y administrativa. Será, no obstante, principalmente la iniciativa de los contribuyentes lo necesario para empezar a atender a las previsiones de los Comentarios ONU y a evidenciar que pueden sugerir que la interpretación y aplicación de los convenios tributarios por la Administración tributaria no están en línea con la finalidad y el objetivo de cada convenio.

4.5 Aplicación de los Tratados sobre cooperación administrativa

4.5.1 El Procedimiento de Asistencia Mutua (PAM)

La ausencia de reglas procedimentales en los convenios de doble imposición y en las correspondientes normas internas crean otro problema en Kazajistán respecto a la realización de ciertas reglas contenidas en los tratados. Esto es particularmente cierto para la Asistencia Mutua contenida en el art. 25 del Modelo de convenio. Aunque este procedimiento se recoge también en el Código tributario de Kazajistán⁹⁴, sin embargo, hasta la reforma del Código

⁹¹Par.16, nota 91.

⁹²Ver Informe nº 35 (353), de Octubre de 2015.

⁹³Ver los siguientes casos: 40-65284/11-91-279, 33-7550/2012, 56-67691/2012. Para más detalles, ver el informe preparado por PWX, nota 97.

⁹⁴Art. 226 Código tributario de la RK.

en Julio de 2011, éste no recogía nada sobre el estatus de la decisión tomada durante el Procedimiento de Asistencia Mutua⁹⁵. La actual versión del Código tributario establece que la decisión tomada durante el PAM debe ser de obligado seguimiento para la Administración tributaria⁹⁶. Con todo, el Código tributario no prevé mayores detalles sobre si el PAM prevalece también sobre las decisiones de los tribunales existentes o sobre si el contribuyente puede simultáneamente verse envuelto en un PAM y en procedimientos jurídicos internos, o sobre si la investigación fiscal o las decisiones de la Administración tributaria deben ser interrumpidas en caso de que se inicie un PAM. Estas son cuestiones que probablemente obtengan respuesta cuando el procedimiento PAM se haga frecuente en Kazajistán.

4.5.2 Acuerdos sobre Intercambio de Información

De forma paralela a los Convenios tributarios para la eliminación de la doble imposición, Kazajistán tiene numerosos acuerdos sobre asistencia administrativa e intercambio de información (IdE) sobre cuestiones tributarias⁹⁷. Además de tener acuerdos con países vecinos⁹⁸, Kazajistán ha firmado recientemente el Convenio multilateral sobre Asistencia administrativa mutua en materia fiscal⁹⁹. Sin embargo, la efectividad de estos acuerdos, y especialmente del Convenio multilateral, resultó recientemente cuestionado por la revisión del Foro Global, que emitió su informe sobre Kazajistán en Mayo de 2015 (Informe de Fase 1)¹⁰⁰. La revisión de Fase 1 identificó que Kazajistán no está atendiendo a elementos cruciales del marco jurídico necesario para la efectiva implementación de los estándares internacionales para el IdE. En particular, el Derecho interno restringe el acceso a la información bancaria. Además, se identificó que Kazajistán no tiene en su normativa interna norma alguna que permita a las

⁹⁵Lo que fue inicialmente advertido por Y. Porohov, nota 90.

⁹⁶Art.226, p.13 Código tributario de la RK.

⁹⁷En total, Kazajistán tiene 10 acuerdos de esta clase, aunque varios de ellos son multilaterales.

⁹⁸En total hay 5 acuerdos sobre cooperación y asistencia mutua en materia tributaria con los países vecinos: dos acuerdos multilaterales entre la CEI y tres bilaterales, firmados por Kazajistán con Rusia, Bielorrusia y Azerbaiyán. Para más información y el texto de los convenios, véase: <http://kgd.gov.kz/ru/content/mezhdunarodnye-dogovory>.

⁹⁹El Convenio fue firmado el 23 de Diciembre de 2013 y entró en vigor el 1 de Agosto de 2015.

¹⁰⁰ Informe sobre Kazajistán de Mayo de 2015.

autoridades competentes nacionales obtener información rogada si no existe vinculación con un tributo propio, además de no existir una norma similar al artículo 26 parágrafo 4, aunque al menos este punto no fue señalado por el informe del comité del foro global. Además, Kazajistán no recoge en su normativa sanciones en caso de que el contribuyente no entregue la información solicitada por la Administración tributaria si no está referida a un tributo kazajo. Por último, Kazajistán prevé la protección de la información obtenida por abogados y notarios sin hacer excepción alguna, lo que no cumple con los estándares internacionales¹⁰¹. Dentro de la iniciativa del Foro Global, se bloqueó¹⁰² el acceso de Kazajistán a la Fase 2 en la medida en que las deficiencias de su legislación nacional no se corrigieran atendiendo a los estándares internacionales. Por ello, resulta ser una cuestión interesante a tratar si Kazajistán tomará las medidas para cumplir con estos requisitos.

4.5.3 La práctica judicial

Atendiendo a la práctica del Tribunal Supremo de Kazajistán, se puede observar que los jueces tienden a hacer referencia a las normas de los convenios tributarios como la fuente de Derecho reguladora y aplicable a la situación, pero ello, sin embargo, no evita que se interpreten las normas de los convenios en una forma que puede conducir a perder el objeto y la finalidad del Tratado¹⁰³.

Como un ejemplo de la práctica judicial, los autores de este artículo desean hacer referencia a la sentencia de 2012 referida a un caso sobre aplicabilidad de las normas de un convenio tributario a una sociedad¹⁰⁴. El caso afectaba a una sociedad transparente de EEUU, que era tratada como opaca en Kazajistán. La compañía trasladó sus actividades a Kazajistán a través de una sucursal y, de acuerdo a la legislación interna, estaba obligada a un tributo

¹⁰¹Véase: http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/global-forum-on-transparency-and-exchange-of-information-for-tax-purposes-peer-reviews-kazakhstan-2015_9789264233560-en.

¹⁰²Ibídem.

¹⁰³Por ejemplo, ver los casos nº 3r-2122-12 o nº 104/6-11.

¹⁰⁴Para más detalles de este caso, véase Tomas Balco: Kazakhstan – NWKC Case, publicado en 2013 por Linde Verlag, como capítulo del libro "Tax Treaty Case Law around the Globe 2013" editado por Lang and Kemmeren, ISBN: 978-3-7073-2655-0- También publicado por IBGD bajo ISBN: 978-90-8722-215-4.

especial sobre el beneficio de la filial que recae sobre su beneficios después de impuestos en Kazajistán al tipo del 15%, pero pudiendo aplicar una tipo reducido del 5% que establecía el Convenio entre Kazajistán y EEUU. La cuestión a tratar en el caso era si la residencia de la compañía se podía determinar en función de la residencia de sus socios. A pesar de que el texto del convenio así lo establecía¹⁰⁵, el Tribunal Supremo rehusó aceptar el certificado de residencia de la compañía, denegando los beneficios del convenio. La decisión se tomó claramente con base en una errónea interpretación de las normas del convenio.

Este caso no fue el único ejemplo de la incorrecta interpretación del Convenio con respecto a las compañías, lo que ha alcanzado al Procedimiento de Asistencia Mutua, que ha llevado a acelerar en 2015 un acuerdo entre EEUU y Kazajistán para clarificar la aplicación de los convenios a las sociedades, estableciendo de manera clara, a través de la repetición de lo establecido en el convenio, que la residencia de las sociedades debe ser determinada de acuerdo a la residencia de sus socios.

Existen otros casos en los que la interpretación de los convenios tributarios por el Tribunal Supremo es discutible. Desde los casos más recientes, podemos hacer mención a supuestos relacionados con la localización de los gastos de la sede central¹⁰⁶. Por otro lado, también hay casos en los que el Tribunal Supremo estaba interesado en explorar nuevos argumentos, lo que sucedió, por ejemplo, en casos relativos a reglas de subcapitalización discriminatorias¹⁰⁷. El mismo caso se trajo a colación sobre el beneficiario, pero el primer caso, en el que Tribunal Supremo lo centró en la cuestión de si el receptor es o no un beneficiario, atendiendo a un acuerdo sobre regalías "back-to-back"¹⁰⁸.

¹⁰⁵El art.4 p.1(1) establecía: "En el caso de rentas derivadas de un socio, trust, o inmueble, la residencia se determina de acuerdo con la residencia de la persona obligada a tributar respecto a tal renta".

¹⁰⁶Véase T. BALCO: Kazakhstan – Allocation of Head Office Expenses to Permanent Establishments, publicado en 2012 por Linde Verlag, como capítulo del libro "Tax Treaty Case Law around the Globe 2012", editado por Lang and Kemmeren, ISBN: 978-3-7073-2655-0. También publicado por IBFD bajo ISBN: 978-90-8722-191-1.

¹⁰⁷Véase T. BALCO: Kazakhstan – ATF Bank Case, publicado en 2011 por Linde Verlag, como capítulo del libro "Tax Treaty Case Law around the Globe 2011", editado por Lang and Kemmeren, ISBN: 978-3-7073-1935. También publicado por KLUWER bajo ISBN 9041138765.

¹⁰⁸Véase T. BALCO, Kazakhstan: The Oriflame Case – Beneficial Ownership in Sub-Licence Arrangements, publicado en 2014 por IBFD, Amsterdam, como capítulo del libro "Tax Treaty

4.6 Reglas antielusión internas y convenios tributarios

Existen varios artículos específicos en el Código tributario de Kazajistán que pueden suponer la denegación de los beneficios de un convenio al contribuyente. Estos artículos se introdujeron como instrumentos internos para prevenir el "treaty shopping" y, en particular, incluyen una regla similar a la cláusula de limitación de beneficios (LdB) y la definición interna de beneficiario activo. Más abajo atenderemos brevemente a cada artículo.

El artículo 206 del Código tributario establece los requisitos básicos para aplicar el Tratado. De acuerdo con ello, se debe ser residente de uno o ambos Estados contratantes para beneficiarse del convenio, de manera similar a lo requerido por el artículo 1 de ambos modelos. Sin embargo, su segunda parte contiene reglas para evitar el "treaty shopping", siendo su tenor literal el siguiente:

"1. Las normas del convenio se aplican a las personas residentes de uno o de ambos Estados contratantes.

2. El párrafo anterior no se aplicará a residentes que usen las normas del convenio para beneficiar a una persona no residente del Estado con el que el convenio fue firmado."

Este artículo en teoría podría prevenir la aplicación de los convenios en caso de acuerdos "treaty shopping". En general, esta clase de normas en Derecho interno derivar en un "treaty override" de origen judicial¹⁰⁹. Sin embargo, hasta donde saben los autores, la Administración tributaria no llegó a invocar esta norma para ello, por lo que los jueces nunca han tenido que atender a la cuestión de su aplicabilidad.

En opinión de los autores, puede ser beneficioso para el Estado tener esta clase de artículo en su Derecho interno, toda vez que no siendo invocada, puede funcionar como disuasión, especialmente para los países en vías de desarrollo, que no tienen recursos para renegociar los convenios tributarios, sirviendo este artículo como cláusula LdB.

Con respecto a las normas para evitar el "treaty shopping", de los 46 convenios concluidos por Kazajistán, sólo 10 contienen alguna clase de

Case Law around the Globe 2014". Editado por Lang and Kemmeren, ISBN: 978-90-8722-298-7.

¹⁰⁹C. DE PIETRO, Tax Treaty Override, Wolters Kluwer Law & Business, 2014, pág. 217.

cláusula de LdB¹¹⁰.

El Derecho interno de Kazajistán también hace especial énfasis en los requisitos del beneficiario respecto de la renta pagada a no residentes en forma de dividendos, intereses y regalías¹¹¹. Por ello, le ley establece que un agente fiscal puede aplicar directa e independientemente las normas del Convenio si el receptor de la renta es el beneficiario de la misma y es residente del Estado con el que se firmó el convenio. Además, el Código tributario también preve la definición de beneficiario a los efectos de esa norma.

El receptor (real) de los beneficios (propietario) de la renta es toda persona que tiene el derecho a recibir, usar y disponer de la renta, sin ser un intermediario de tal renta, incluyendo los agentes o los titulares nominales. No obstante, el artículo establece que en caso de que la renta se pague a través de intermediarios para ser transferrida posteriormente a un beneficiario que sea residente del Estado con el que se ha firmado el convenio, éste puede recibir los beneficios del tratado como beneficiario, siempre que cumpla determinados requisitos administrativos¹¹².

Los autores son conscientes de que la cuestión del beneficiario efectivo sólo ha aparecido en 2 casos: el caso ATF¹¹³ y el caso Oriflame¹¹⁴.

Por lo que respecta a las reglas generales antielusión, Kazajistán todavía no las ha previsto, incluso a pesar de que ha habido varios intentos de hacerlo, siendo el último intento de 2013 y continuando aún los debates y esfuerzos al respecto¹¹⁵.

Kazajistán es un país con un sistema jurídico de tipo continental, por lo que, además de que pueden aparecer distintos esquemas de elusión, el sistema judicial no puede oponerse a estos si el legislador no ha creado normas al efecto. A pesar de que el Código civil de la RK contiene varios principios que

¹¹⁰Ver los convenios tributarios de Kazajistán con EEUU, Italia, Canadá, Estonia, Letonia, Lituania, Turquía, Reino Unido y Luxemburgo.

¹¹¹Art. 212-1, p.1, Código tributario de la RK.

¹¹²Art. 212-2, p.2, Código tributario de la RK.

¹¹³Ver T. BALCO, Kazakhstan – ATF Bank Case, nota 112.

¹¹⁴Ver T. BALCO, Kazakhstan: The Oriflame Case, nota 113.

¹¹⁵Recuperado de la nota de la Asociación de Contribuyentes de Kazajistán.

pueden considerarse principios antielusión y antiabuso¹¹⁶, estos no se han invocado para cuestiones relacionadas con los tributos.

Por lo tanto, no ha habido oportunidad de atestiguar la interacción entre el Derecho interno y las normas de un convenio tributario en la que el Derecho interno prevalezca de hecho sobre lo establecido en el convenio.

5. Impacto de los Modelos OCDE y ONU sobre los convenios tributarios firmados por Kazajistán

En 1992, Kazajistán firmó un acuerdo¹¹⁷ con otros países de la Comunidad de Estados Independientes (CEI) sobre los principios comunes de la política tributaria interna, en los que también se acordó seguir un modelo común de convenio tributario bilateral (Modelo CEI), basado en el modelo OCDE existente en ese momento¹¹⁸. Sin embargo, analizando los convenios fiscales firmados por Kazajistán, se debe advertir que Kazajistán no sigue el Modelo CEI y concluye tratados que se desvían significativamente de lo establecido en ese modelo, basándose por lo general en el modelo ONU¹¹⁹.

Con todo, no sólo Kazajistán está desatendiendo los principios comunes del modelo unificado en este sentido, sino que también lo hacen otros países CEI, que prefieren guiarse por su propia agenda política, soberanía e intereses de inversión. Este aspecto importante, que justifica las desviaciones del modelo CEI, es también específico para las relaciones bilaterales, teniendo en cuenta que el otro Estado contratante parte de sus propios modelos para la negociación y búsqueda de un compromiso.

En los próximos párrafos, los autores darán una visión general y comentarán los artículos más importantes de los convenios firmados por

¹¹⁶Por ejemplo, principio de buena fe, prohibición de abuso del Derecho, invalidez de operaciones en caso de intento de huida de sus obligaciones, doctrina de operaciones simuladas.

¹¹⁷Acuerdo de 13 de Marzo de 1992, entre los miembros CEI sobre "Principios coordinados de política tributaria".

¹¹⁸Protocolo de 15 de Mayo de 1992, sobre Unificación de criterios para concluir acuerdos sobre eliminación de la doble imposición sobre la renta y el patrimonio.

¹¹⁹Por ejemplo, el modelo CEI prevé la consideración de Establecimiento Permanente si se supera el umbral de 12 meses, mientras que Kazajistán usa el umbral de 6 meses en algunos de sus convenios. Además, Kazajistán incluye sistemáticamente las normas sobre Establecimientos Permanentes de servicio inspiradas por el modelo ONU. Otra desviación significativa es que Kazajistán no sigue la tributación en el país de la residencia recogida en el modelo CEI para la tributación de regalías.

Kazajistán¹²⁰.

En el artículo 5, Kazajistán sigue el Modelo ONU en la mayoría de los tratados y sistemáticamente incluye normas inspiradas por el Modelo ONU sobre los establecimientos permanentes de servicio¹²¹. En algunos convenios, aunque no la mayoría, Kazajistán también reduce el umbral del establecimiento permanente de 6 a 9 meses para ciertas actividades¹²² y excluye el término “entrega” del párrafo 4 sobre actividades preparatorias y auxiliares¹²³. Adicionalmente, algunos convenios incluyen un párrafo sobre actividades de seguro¹²⁴. Con todo, la influencia del Modelo ONU sólo se hace obvia respecto a los establecimientos permanentes de servicio.

En el artículo 7, de nuevo, el Modelo ONU tiene una gran influencia. La regla de vis atractiva se sigue en 22 de los 44 convenios revisados¹²⁵. Ninguno de los convenios fue concluido o actualizado de acuerdo al reciente modelo OCDE. Adicionalmente, el párrafo 3 en 30 de los convenios tributarios de Kazajistán¹²⁶, similar al modelo ONU, prohíbe la deducción de regalías, gastos de administración y otro tipo de gastos en que incurra el establecimiento permanente de servicio. En la mayoría de los convenios, Kazajistán sigue el párrafo 4 inspirado por la versión de 2008 del modelo OCDE, que prevé que no se atribuirán beneficios a un Establecimiento permanente por razón

¹²⁰Con respecto a los convenios tributario en el bienio 2013-14, el equipo del Centro de Investigación Tributaria Centroasiático estuvo trabajando en el llamado proyecto de Convenio tributario con el propósito de revisar y comparar los convenios tributarios existentes de Kazajistán con los modelos OCDE y ONU para identificar qué modelo tiene mayor influencia y hasta qué punto sobre la política general de Kazajistán en materia de convenios tributarios. A los fines de este artículo, los autores han usado los materiales preparados por el equipo CITCA para poder hacer referencias y comentarios fácilmente a los más importantes artículos de los convenios.

¹²¹Ver los convenios con Austria, Azerbaiyán, Bélgica, Bielorrusia, Bulgaria, el Reino Unido, Hungría, Georgia, India, Irán, Italia, Canadá, China, Corea, Kirguistán, Letonia, Lituania, Malasia, Moldavia, Mongolia, Holanda, Noruega, Pakistán, Polonia, Rusa, Rumanía, Singapur, Eslovaquia, EEUU, Tayikistán, Turquía, Uzbequistán, Ucrania, Alemania, la República Checa, Suiza, Suecia, Estonia, Finlandia y Francia.

¹²²Ver los convenios con Azerbaiyán, Armenia, Bulgaria, Georgia, Letonia, Lituania, Malasia, Moldavia, Noruega, Paquistán, Eslovaquia, Tayikistán, Ucrania y Estonia.

¹²³Ver los convenios con Bulgaria e Irán.

¹²⁴Ver los convenios con Irán, España, Mongolia y Rumanía.

¹²⁵Ver los convenios con Armenia, Canadá, República Checa, Georgia, Hungría, Irán, Italia, Kirguistán, Moldavia, Mongolia, Noruega, Pakistán, Polonia, Rumanía, Rusia, República Eslovaca, Suecia (en el intervalo entre la ONU y la OCDE), Tayikistán, Turquía, EEUU, Ucrania y Uzbekistán.

¹²⁶Armenia, Bélgica, Bulgaria, Canadá, China, República Checa, Estonia, Finlandia, Francia, Georgia, Hungría, India, Kirguistán, Letonia, Lituania, Moldavia, Mongolia, Holanda, Noruega, Pakistán, Polonia, Rumanía, Rusia, República Eslovaca, Suecia, Tayikistán, Turkmenistán, Estados Unidos, Ucrania y Uzbekistán.

de la mera adquisición de bienes de la sede central.

En el artículo 12, Kazajistán usa casi exclusivamente¹²⁷ el modelo ONU para el párrafo 1, que permite la tributación de regalías en el país de la fuente. Además, en la mayoría de convenios¹²⁸, la definición de regalías del párrafo 2 se basa en el modelo ONU, añadiendo a la definición dada por la OCDE la expresión "por el uso de, o el derecho de uso, equipamiento industrial, comercial o científico".

En el artículo 13, Kazajistán toma una perspectiva bastante poco sistemática. En el párrafo 4, Kazajistán sigue la perspectiva de la OCDE¹²⁹ en 10 Convenios y la de la ONU en 19¹³⁰, mientras que algunos convenios¹³¹ no utilizan los términos habituales del párrafo 4, y ello para dar los derechos de gravamen restantes al Estado de residencia del contribuyente incluso en caso de venta de acciones de sociedades con activo mayoritariamente inmobiliario. Algunos convenios siguen el modelo ONU en el párrafo 5¹³² y por ello reserva el derecho a gravar la renta de ganancias del capital para el Estado de la fuente en caso de acciones de no residentes bajo ciertas circunstancias.

El artículo 23 para la eliminación de doble tributación en todos los tratados, de manera similar al Derecho interno, sigue el método del crédito.

En el artículo 25 sobre los Procedimientos de Asistencia Mutua(PAM), Kazajistán, inspirado por el modelo OCDE, contiene normas sobre arbitraje sólo con algunos países: Canadá, Francia, Pakistán, Suiza, Tayikistán y EEUU. Esta norma, sin embargo, no sigue ninguna de las previsiones del Modelo.

Respecto al artículo 26 sobre intercambio de información, muchos de los

¹²⁷Ver convenio con Mongolia, que sigue el Modelo OCDE en el párrafo 1 del artículo 12.

¹²⁸Armenia, Azerbaiyán, Bélgica, Bielorrusia, Bulgaria, Canadá, China, República Checa, Estonia, Finlandia, Francia, Alemania, Georgia, Hungría, India, Irán, Italia, Japón, Corea, Kirguistán, Letonia, Lituania, Malasia, Mongolia, Moldavia, Holanda, Noruega, Pakistán, Polonia, Rumanía, Rusia, Singapur, España, Suecia, Suiza, Tayikistán, Turquía, Turkmenistán, Reino Unido, EEUU, Uzbekistán y Ucrania.

¹²⁹Ver los convenios con Armenia, India, Irán, España, China, Corea, Alemania, Suiza, Japón y Finlandia.

¹³⁰Ver los convenios con Bélgica, Bulgaria, Reino Unido, Georgia, Canadá, Kirguistán, Moldavia, Holanda, Noruega, Pakistán, Polonia, Singapur, República Eslovaca, EEUU, Tayikistán, Turkmenistán, Ucrania, República Checa y Suecia.

¹³¹Ver convenios con Austria, Azerbaiyán, Bielorrusia, Hungría, Italia, Letonia, Lituania, Mongolia, Rusia, Rumanía, Turquía, Uzbekistán, Francia y Estonia.

¹³²Ver convenios con Reino Unido, India, España, Canadá, Holanda, Noruega, EEUU, Suecia, Japón y Finlandia.

convenios¹³³ de Kazajistán cubren el intercambio de información sólo respecto a los tributos objeto del convenio, pero sin extender su ámbito a otro tipo de impuestos como se recoge en los modelos ONU y OCDE. Esto, en opinión de los autores, puede ser indicativo de la perspectiva general de Kazajistán hacia el intercambio de información.

Finalmente, respecto al artículo 27 sobre cooperación administrativa, muchos de los convenios de Kazajistán, en general, no recogen este artículo¹³⁴.

Kazajistán desea profundamente unirse a la OCDE, lo que puede significar que habrá una mayor voluntad por parte de Kazajistán para desarrollar las recomendaciones políticas de la OCDE. Naturalmente, esto no se reflejará en la red de convenios existente, toda vez que estos convenios ya han sido negociados. Además, los responsables de las políticas de Kazajistán son conscientes de las pérdidas de ingresos potenciales que pueden derivarse de la firma de convenios basados exclusivamente en el Modelo OCDE. Por lo tanto, puede esperarse que Kazajistán continúe incluyendo en su convenios normas basadas también en el Modelo ONU.

6. Posible impacto de acciones BEPS en el sistema tributario de Kazajistán

Kazajistán no es un miembro de la OCDE, pero monitoriza sus recomendaciones políticas. Las recomendaciones de la OCDE respecto al proyecto BEPS como tales no tendrán efectos vinculantes en Kazajistán, a menos que se una al instrumento multilateral que se negocia actualmente.

Los autores de este artículo creen que algunas de las recomendaciones que se debaten pueden beneficiar también a Kazajistán en caso de seguirlas, especialmente porque mantiene características protectoras de la base imponible mejorada.

Además, en el comienzo de 2015, Kazajistán y la OCDE firmaron un nuevo

¹³³Ver convenios de Kazajistán con Austria, Azerbaiyán, Bélgica, Bielorrusia, Bulgaria, Hungría, Georgia, India, Irán, Italia, Canadá, China, Corea, Kirguistán, Letonia, Lituania, Mongolia, Holanda, Noruega, Polonia, Rumanía, Eslovaquia, EEUU, Tayikistán, Turkmenistán, Ucrania, Francia, Alemania, República Checa, Suecia y Estonia.

¹³⁴Ver convenios con Austria, Azerbaiyán, Bielorrusia, Bulgaria, Reino Unido, Hungría, Georgia, Italia, Canadá, China, Corea, Letonia, Lituania, Malasia, Moldavia, Mongolia, Pakistán, Polonia, Ruisa, Singapur, República Eslovaca, EEUU, Tayikistán, Turquía, Uzbekistán, Ucrania, Francia y Alemania.

Memorandum de Entendimiento sobre el programa de cooperación en Kazajistán para 2015-2016¹³⁵. El Memorandum no ha sido publicado, pero se sabe que Kazajistán es el cuarto país en vías de desarrollo que ha firmado este tipo de memorandum con la OCDE. El Programa de Cooperación con el País prevé reformas y el desarrollo de proyectos importantes en áreas clave del desarrollo socio-económico. Además, el programa seguramente ofrezca a “Kazajistán la oportunidad de unirse a numerosas declaraciones y recomendaciones de la OCDE, así como participar en los trabajos de sus divisiones” durante los próximos dos años.

Con respecto al plan de acción BEPS, proponemos atender a cada acción y comentar, en la medida de lo posible, la posición que Kazajistán puede tomar.

*Acción 1- Abordar los retos de la economía digital para la imposición*¹³⁶.

Este plan de actuación pretende dirigir los desarrollos asociados con la tributación de las rentas derivadas de los resultados de la economía digital. La OCDE advierte que en el actual nivel de desarrollo tecnológico y de comercio electrónico, las formas de llevar a cabo negocios también han cambiado y, en consecuencia, en muchos casos resulta posible que las empresas provean bienes y servicios y obtengan beneficios de otros países sin que sea necesario estar físicamente presente, evitando así la tributación en los países de la fuente. La OCDE propone reconsiderar la posición actual respecto de la tributación de tales rentas, cambiando el concepto actual de establecimiento permanente e introduciendo conceptos como “presencia digital significativa” y establecimiento de retenciones sobre transacciones digitales.

Con respecto a la tributación indirecta, la OCDE recomienda a los países que consideren el desarrollo de sus Directrices sobre IVA/GST internacional sobre el lugar de tributación de los suministros de servicios e intangibles de empresario a empresario y reforzar la recaudación del IVA en las ventas transfronterizas a particulares. Se ha producido sólo debates limitados sobre el comercio electrónico en Kazajistán. Como se sabe, Kazajistán no desarrolló soluciones específicas sobre tributación de comercio electrónico.

¹³⁵Ver <http://nurotan.kz/en/news/7163>.

¹³⁶OCDE (2014), Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Publicaciones OCDE, París.

*Acción 2- Neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos*¹³⁷.

Esta acción persigue reconducir el problema de la doble falta de tributación y el aplazamiento de tributos a largo plazo causados como resultado de mecanismos híbridos, en los que el mismo instrumento o la misma persona jurídica tributan de forma distinta en dos países contratantes. Como posibles medidas recomendadas por la OCDE, están las llamadas reglas de conexión, que persiguen alinear los efectos fiscales para el deudor y el acreedor en un instrumento financiero; la introducción de reglas generales antielusión que puedan evitar que varios países traten simultáneamente a la misma persona como residente o el ajuste del parágrafo 3 del artículo 4, que proponen a los países introducir un PAM que evite los mismos problemas con la doble residencia y con la doble no residencia.

Kazajistán no tiene reglas especiales para el tratamiento de los mecanismos híbridos. De hecho, el marco actual permite la erosión de la base fiscal y la deslocalización de beneficios utilizando tales instrumentos. De manera similar, respecto a las entidades híbridas, Kazajistán acualmente no tiene reglas especiales para conducir la cuestión de la tributación de las entidades híbridas, lo que supone también un problema en los casos de aplicación de los convenios¹³⁸.

*Acción 3 - Refuerzo de la normativa sobre CFC*¹³⁹.

La acción 3 se dirige al problema de la erosión de la base y la deslocalización usando las reglas sobre transparencia internacional (reglas TFI o CFC -siglas en inglés-). Para los países que no tengan aún reglas TFI, la OCDE recomienda introducir estas reglas en su Derecho interno, mientras que para los países que ya emplean estas reglas, la OCDE recomienda reforzarlas en un sentido concreto. Por ejemplo, la OCDE recomienda reconsiderar la definición de lo que debe ser considerado normas TFI, de manera que se cubran las distintas formas de entidades transparentes, así como de establecimientos permanentes. Ello sería posible disminuyendo los requisitos de participación, asegurando que la definición de control incluya no sólo el

¹³⁷OCDE (2014), Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Publicaciones OCDE, París.

¹³⁸Véase T. BALCO: Kazakhstan – NWKC Case, nota 109. Borrador para discusión "Strengthen CFC rules", OCDE 2015.

¹³⁹ Borrador para discusión "Strengthen CFC rules", OCDE 2015.

control jurídico, sino también el económico, así como asegurando que la normativa establezca reglas para computar la renta, atribuirla y prevenir su doble imposición.

Kazajistán tiene ya un sistema TFI adecuado, analizado recientemente por los autores¹⁴⁰. Es bien conocido el hecho de que numerosos ciudadanos kazajos pudientes y de residentes fiscales tienen sociedades en jurisdicciones off-shore, pero sin que haya habido casos de aplicación de estas reglas sobre particulares. Es posible que a la luz de las recomendaciones de la Acción 3, Kazajistán pueda revisar y mejorar su normativa TFI.

*Acción 4 - Limitar la erosión de la base imponible por vía de deducciones en el interés y otros pagos financieros*¹⁴¹.

La acción 4 tiene como objeto crear y proponer a los países una nueva regla que combata efectivamente el problema de la excesiva deducibilidad de intereses y asegure también que no se dejen lagunas en el sistema jurídico de los países para la doble ausencia de tributación de los intereses. Entre las medidas discutidas están las referidas al EBITDA (siglas en inglés de Ganancias después de intereses, tributos, depreciación y amortización), la regla de grupo mundial, la aplicación de un tipo fijo, así como la combinación de estas normas.

Kazajistán tiene reglas de subcapitalización, basadas en la ratio deuda-capital, que pueden ser fácilmente sorteadas a través del aumento de la porción de acciones en la financiación. En el pasado, la regla de subcapitalización de Kazajistán se aplicaba sólo a las transacciones transfronterizas, a pesar del hecho de que también sea posible su uso para planificaciones fiscales agresivas en situaciones internas. Después de que el Tribunal Supremo juzgase que tales reglas violaban el principio de no discriminación de los convenios¹⁴², se cambiaron para aplicarse también a transacciones internas. Las recomendaciones BEPS pueden también mejorar las reglas de subcapitalización en Kazajistán, así como la perspectiva EBITDA puede suponer una situación más confortable.

¹⁴⁰Véase BALCO, YEROSHENKO, A Critical Analysis of CFC Legislation in Kazakhstan: Practical Challenges and Legislative Issues, *European Tax Studies Review*, Agosto 2014.

¹⁴¹Basado en los documentos OCDE.

¹⁴²Véase T. BALCO, Kazakhstan – ATF Bank Case, nota 112.

*Acción 5 - Combatir las prácticas tributarias perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia*¹⁴³.

La acción 5 se dirige a los regímenes y prácticas fiscales de competencia perniciosa. Se busca asegurar la transparencia, así como la no aplicación de esos regímenes donde no haya propiamente sustancia funcional.

En ese aspecto, Kazajistán no ha diseñado ningún régimen fiscal pernicioso, a pesar de que ha diseñado un sistema de vacaciones fiscales especial, así como de zonas económicas especiales, en las que las empresas pueden beneficiarse de un 100% de exención fiscal de 10 años o más. Estos regímenes contienen un grado de requisitos sustanciales, referidos principalmente a un porcentaje de facturación que debe ser generado de actividades que tengan lugar en tales zonas económicas especiales.

Mientras que Kazajistán no juega actualmente al juego de la tributación "sucia y perjudicial", puede verse expuesto a esa práctica por otros países alrededor del mundo. Toda vez que la Acción 5 viene con contramedidas frente a tales regímenes fiscales, no supone mucha guía para Kazajistán.

*Action 6 - Impedir la utilización abusiva de convenio*¹⁴⁴.

Este plan de acción pretende introducir o, donde corresponda, reforzar las medidas dirigidas a prevenir el abuso de convenio. En particular, la medida discutida debe afrontar las transacciones que impliquen a filiales a baja tributación de una entidad extranjera, a sociedades instrumentales y la deslocalización artificial de la renta a través de acuerdos sobre precios de transferencia. Entre las posibles medidas, se discutió la introducción de cláusulas LdB en los convenios, la introducción del Test de la Finalidad Principal, o la combinación de ambos. Se advirtió también a los países que, antes de concluir nuevos convenios, debían evaluar si el convenio es necesario, especialmente con países con tributación preferente o sin tributación, así como a reconsiderar los convenios existentes.

Como se analizó antes, 10 de los 46 convenios contienen algún tipo de de

¹⁴³OCDE (2014), *Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Publicaciones OCDE, París.

¹⁴⁴OCDE (2014), *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Publicaciones OCDE, París, DOI.

cláusula de limitación de beneficios. Además, Kazajistán tiene también una regla interna para evitar el “treaty shopping”. Las recomendaciones de la Acción 6 no van mucho más allá de dirigir las medidas del Derecho interno, aparte de reconocer su grado de cumplimiento con los convenios tributarios. No obstante, algunas de las recomendaciones de esta acción pueden inspirar a Kazajistán a incluir una cláusula global sobre limitación de beneficios en sus convenios.

Acción 7 - Impedir la elusión artificial del estatuto de EP¹⁴⁵.

Esta acción debería desarrollar cambios en la definición de Establecimiento Permanente (EP) de los convenios tributarios para prevenir prácticas de elusión artificial del estatuto de EP, incluyendo operaciones a través del uso de acuerdos de comisión y exenciones de actividades específicas. Lo que se haga al respecto debe dirigirse también a supuestos relacionados con la atribución de beneficios.

La práctica de elusión del estatuto de EP por multinacionales es también común en Kazajistán. A pesar de que Kazajistán tiene una definición específica de EP agente en su Derecho interno¹⁴⁶, no se conocen casos en los que la Administración tributaria haya obligado a una sociedad a tener un EP agente. Con todo, se debe resaltar que Kazajistán está respondiendo a la elusión de servicios y construcción de EP realizada a través de fragmentaciones contractuales. Para ello, ha recogido una definición extendida de proyecto relacionado¹⁴⁷, que incluye contratos que tienen características de continuidad, así como contratos concluidos con diferentes partes vinculadas.

Acciones 8, 9 y 10 - Asegurar que los resultados de los precios de transferencia estén en línea con la creación de valor¹⁴⁸.

El plan de estas acciones persigue reforzar la aplicación del principio “arm’s length” para prevenir erosiones de la base imponible y deslocalización de beneficios a través de acuerdos sobre precios de transferencia. Ello debe hacerse principalmente modificando las directrices sobre Precios de

¹⁴⁵Basado en los documentos OCDE disponibles.

¹⁴⁶Art. 191 Código tributario de la RK.

¹⁴⁷Ibidem.

¹⁴⁸OCDE (2014), Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Publicaciones OCDE, París.

Transferencia (PT) de la OCDE y, en particular, modificando los capítulos al respecto sobre documentación de los PT, introduciendo requerimientos de un archivo maestro global y un informe país a país, así como un capítulo sobre los bienes intangibles, para asegurar que los gastos por precios de transferencias estén en línea con actividades que crean valor.

Kazajistán contiene normas sobre precios de transferencia, siendo muy agresiva ejecutándolas y elaborándolas en profundidad, aunque de manera muy reciente en materia de industria extractiva. A este respecto, las recomendaciones de la OCDE respecto a las transacciones de materias primas puede ser relevante para Kazajistán. En particular, la atención a la sustancia, funciones y administración efectiva de los riesgos puede ser una inspiración muy útil para Kazajistán. Respecto a la Acción 10, Kazajistán puede tener un problema con el procedimiento simplificado para la localización de los gastos de la sede central, ya que se insiste claramente en el test del beneficio y en formalidades extensivas, que las multinacionales desean minimizar¹⁴⁹.

*Acción 11 - Establecer metodologías para la recopilación y el análisis de datos sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios y sobre las acciones para enfrentarse a ella*¹⁵⁰.

Esta acción busca que las pérdidas que sufren las Haciendas públicas puedan identificarse y medirse, así como cuantificar las mejoras en la aplicación y desarrollo de las contramedidas.

Kazajistán tiene algunas funciones y capacidades de realizar estadísticas, monitorización y previsión establecidas por el Ministro de Economía, si bien todavía no han sido adaptadas a supuestos de erosión de la base y deslocalización de beneficios.

*Acción 12 - Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva*¹⁵¹.

El plan de acción 12 persigue diseñar normas especiales para la revelación obligatoria de transacciones, acuerdos o estructuras agresivas o abusivas por parte de los contribuyentes. El principal objetivo de estas normas es obtener información más temprana respecto a los esquemas de planificación fiscal e

¹⁴⁹Veáse nota 112.

¹⁵⁰Basado en los documentos OCDE disponibles.

¹⁵¹Basado en los documentos OCDE disponibles.

identificar a los promotores y usuarios de estos esquemas. Durante el debate previo, se propuso la emisión de resoluciones de la Administración tributaria de obligada difusión e intercambio entre los Estados, la introducción de obligaciones de información, encuestas y cuestionarios adicionales en algunos Estados, información voluntaria y programas de cumplimiento cooperativo. Salvo las obligaciones de información relacionadas con la normativa TFI y los precios de transferencia que se imponen a los principales contribuyentes, Kazajistán no tiene reglas específicas de información. Las recomendaciones de la Acción 12 pueden resultar ciertamente una inspiración para Kazajistán, aunque la cuestión principal es determinar en qué grado tales normas de información serán realmente seguidas por contribuyentes y asesores fiscales.

*Acción 13 - Reexaminar la documentación sobre precios de transferencia*¹⁵². Esta acción se ocupa de la documentación de los precios de transferencia. La idea es hacer que la información sobre precios de transferencia del grupo respecto de los servicios intragrupo y otras transacciones esté disponible para la Administración tributaria en los países a los que afecta. Por ello, dentro del plan de acción, debe desarrollarse la normativa para incluir un requerimiento a las empresas multinacionales para dotar a los gobiernos implicados la información necesaria sobre la localización global de sus rentas, actividades económicas e impuestos pagados entre los países de acuerdo a un formulario común. Esto debe hacerse a través de la modificación de las directrices sobre Precios de Transferencia de la OCDE y las recomendaciones particulares relativas al diseño de normas internas.

Si bien Kazajistán exige la presentación de la documentación de precios de transferencia, no prescribe forma o contenido específico o referencia alguna a estándares internacionales al respecto. La acción 13 podría, por tanto, inspirar a Kazajistán a mejorar y desarrollar los requisitos de la documentación sobre precios de transferencia. El desarrollo de la Acción 13 puede también permitir a Kazajistán obtener información sobre multinacionales que operen en su territorio.

Acción 14 - Hacer más efectivos los mecanismos de resolución de

¹⁵²OCDE (2014), *Guidance on Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Publicaciones OCDE, París, DOI.

*controversias*¹⁵³.

Este plan de acción persigue desarrollar soluciones para corregir los obstáculos que evitan que los países puedan resolver las disputas relacionadas con los tratados bajo los PMA, incluyendo la ausencia de normativas de arbitraje en la mayoría de tratados y el hecho de que el acceso a un PAM y al arbitraje puede denegarse en ciertos casos. En consecuencia, se planteó introducir en el modelo de convenios un nuevo párrafo en el artículo 25 que enfatizara la obligación para los Estados contratantes de resolver el problema de los contribuyentes, así como incluir el párrafo 2 en el artículo 9, requiriendo a los Estados a hacer los ajustes correspondientes. Adicionalmente, se planteó recomendar a los países entrar en Acuerdos Avanzados sobre Precios (AAP) bilaterales, simplificar el acceso a los Procedimientos de Asistencia Mutua, así como dar clarificaciones adicionales sobre los PAM en la normativa interna.

Kazajistán lleva a cabo Procedimientos de Asistencia Mutua esporádicamente, pero no hay estadísticas transparentes sobre estos procedimientos. Hay contribuyentes que buscan iniciar procedimientos de asistencia mutua para reconducir su situación, incluso aunque los tribunales no hayan mostrado la voluntad de adoptar una línea interpretativa sustantiva, habiéndose presentado ya algunos casos, como el reciente acuerdo entre EEUU y Kazajistán sobre el trato de las entidades transparentes.

Las recomendaciones de la Acción 14 pueden inspirar profundamente a Kazajistán para elaborar y desarrollar guías internas sobre procedimientos de asistencia mutua, en la línea de lo sugerido arriba.

*Acción 15 - Desarrollar un instrumento multilateral*¹⁵⁴.

Como quiera que algunas de las recomendaciones BEPS derivarán en recomendaciones comunes relativas a las normas de Derecho tributario interno y a modificaciones del Modelo de Convenio OCDE, esta acción se destina al desarrollo de instrumentos multilaterales para aplicar estos cambios simultáneamente al Derecho interno y los convenios bilaterales entre

¹⁵³OCDE (2015), Borrador para discusión pública sobre BEPS, acción 14: "Make dispute resolution mechanisms more effective".

¹⁵⁴OCDE (2014), Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Publicaciones OCDE, París.

los Estados participantes. En este punto, la idea es que los instrumentos multilaterales no queden limitados sólo a los miembros de la OCDE o a los países del G20, sino que también este abierto a que países en vías de desarrollo se unan. Kazajistán se ha unido al grupo *ad hoc* de la OCDE para las negociaciones de un convenio internacional BEPS con otros 80 países¹⁵⁵.

7. Conclusiones

Como puede verse en el artículo, Kazajistán supone un modelo de Estado interesante que combina elementos tanto del sistema monista como del sistema dualista en su ordenamiento jurídico interno.

Como prevé el dualismo, las normas internacionales entran en vigor en Kazajistán a través de su ratificación, emitiendo una norma interna especial sobre la entrada en vigor del tratado. Bajo la Constitución de Kazajistán, los acuerdos internacionales son considerados como una norma jurídica separada, que prevalece sobre otras normas nacionales en caso de contradicción. Esto último supondría una característica de un Estado monista, ya que en los sistemas dualistas, los acuerdos internacionales no son considerados como fuente de Derecho tal cual hasta que se incorpora expresamente al Derecho nacional y, una vez incorporado, debe ser tratado de la misma manera que otras normas internas.

A pesar de las características dualistas, los autores del artículo son de la opinión de que Kazajistán es un Estado monista.

Pueden aparecer casos de "treaty override" judicial debido a la existencia de una norma especial en el Código tributario propio, como la cláusula para evitar el "treaty shopping" y la cláusula del beneficiario en Derecho interno. De ahí, las prácticas judiciales ilustran que, involuntariamente, el "treaty override" judicial es posible a causa, también, de dos interpretaciones incorrectas de las normas de los convenios tributarios.

En general, concluyendo sobre el estatus de los convenios tributarios en Kazajistán, puede observarse que Kazajistán está mejorando gradualmente su normativa, de acuerdo con las normas de Derecho internacional y la práctica internacional. Se ha realizado primero en un plano formal, pero

¹⁵⁵Basado en la información disponible.

Kazajistán trabaja constantemente en mejorar también los aspectos administrativos y procedimentales del sistema jurídico interno para situar y realizar las obligaciones aceptadas por los distintos acuerdos internacionales. El plan de acción BEPS contiene numerosas medidas sugeridas a los Estados, que pueden servir de inspiración a Kazajistán para elaborar más detalladamente su normativa desde la perspectiva de reforzar las medidas antielusivas existentes. La erosión de la base imponible y la deslocalización de beneficios es importante en Kazajistán, por lo que el proyecto BEPS puede ser también una oportunidad para que Kazajistán adopte nuevas medidas, que pueden reducir y mitigar estos comportamientos.