



FACULTAD
DE CIENCIAS
ECONÓMICAS



Trabajo Final Especialidad en Tributación

“Efectos de la planificación fiscal nociva en el marco de los Convenios de Doble Imposición Internacional”

Autor: Cra. Luciana Ruth Costamagna

Tutor: Esp. Cr. Germán Crespi

Ciudad de Córdoba, 16 de Junio de 2020.-



Efectos de la planificación fiscal nociva en el marco de los Convenios de Doble Imposición Internacional por Luciana Ruth Costamagna se distribuye bajo una [Licencia Creative Commons Atribución 4.0 Internacional](https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/).

ÍNDICE

I.	INTRODUCCIÓN.....	1
II.	PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN.....	2
III.	ESTADO DE LA CUESTIÓN.....	3
IV.	OBJETIVOS Y METODOLOGÍA DE TRABAJO.....	4
V.	IMPORTANCIA DE LA INVESTIGACIÓN.....	5
VI.	MARCO TEÓRICO.....	6
VII.	CONCLUSIONES.....	51
VIII.	PROPUESTAS DE MEJORA.....	53
IX.	BIBLIOGRAFÍA.....	54

I. INTRODUCCIÓN

La tributación es un atributo de la soberanía de los países, pero la interacción de las normas tributarias internas en algunos casos es causa de lagunas y fricciones, incluyendo el potencial de una doble imposición para las empresas que operan en varios países. Cuando diseñan sus normas tributarias internas, puede que los estados soberanos no tengan suficientemente en cuenta los efectos de la normativa de otros países. Las reglamentaciones internacionales han pretendido resolver estas alteraciones desde el respeto a la soberanía impositiva.

Los Convenios para evitar la Doble Imposición, en adelante CDI, son acuerdos bilaterales entre dos Estados contratantes que buscan suprimir la superposición de potestades tributarias sobre iguales objetos de tributación. A pesar de la prolijidad con la que son redactados estos acuerdos, se ha generado una práctica de burla a sus objetivos primordiales. En este orden de ideas, sujetos no beneficiados por los mismos han recurrido a formas astutas con el fin de encuadrarse en su ámbito de aplicación.

Cuando un Estado celebra un convenio con otro, evidentemente no tiene la intención de renunciar a sus ingresos, sino que entiende que si los residentes son quienes desarrollan actividades entre ambos Estados parte del CDI, los beneficios que pierde el Estado en forma de ingresos por impuestos los obtiene la sociedad al favorecerse directa o indirectamente de estas actividades económicas.

El acrecentamiento del flujo mundial de rentas generó y continúa generando oportunidades para disminuir la carga fiscal de los contribuyentes a través de la evasión y elusión de impuestos.

La intangibilidad de las transacciones involucradas, así como la necesidad de eliminar las barreras que frenen o dificulten el libre intercambio, ha propiciado herramientas para la planificación fiscal abusiva provocando, entre otros efectos, la erosión de la base tributaria y efectos adversos de en la competencia. A menudo, este tipo de planificación se logra mediante convenios para evitar la doble tributación.

II. PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN

La interacción entre los sistemas impositivos nacionales suele producir superposiciones en el ejercicio del derecho impositivo lo que inexorablemente conduce a la doble imposición. Es por esto que los países están firmemente comprometidos en establecer mecanismos para contribuir con la eliminación de la doble imposición, con el objetivo final de que se minimicen los perjuicios al comercio y las dificultades al crecimiento económico sostenido.

Con el tiempo, la normativa ha revelado debilidades que crean oportunidades para la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios. En efecto, en ocasiones un contribuyente pretende obtener los beneficios de un convenio fiscal, a través de la interposición de una *sociedad conducto*¹ en uno de los países signatarios, sin sustancia económica real o con el único o principal objetivo de aprovechar ilegítimamente la ventaja fiscal. Es por esto que distintos organismos internacionales han desarrollado planes de acción para proporcionar a los países instrumentos que alineen mejor la potestad impositiva con las actividades económicas y evitar así una planificación fiscal nociva que atente contra las arcas del Estado.

Como se sabe, los propios estados han utilizado desde siempre la carga impositiva como instrumento de atracción de inversiones extranjeras. Estas políticas fiscales se consolidan con los Convenios para evitar la Doble Imposición, ya que los mismos otorgan ciertos beneficios, o evitan ciertos perjuicios a los posibles inversores dependiendo de su lugar de origen. Todas estas medidas originan que los inversores, en transacciones internacionales, “jueguen”, de manera legal o no, con estos beneficios y con las tasas diferenciadas entre Estados.

En este contexto se enmarca el “*treaty shopping*”, el cual constituye una forma de abuso de los tratados internacionales y no es más que la creación de figuras jurídicas ficticias con la finalidad de que las normas de un CDI sean utilizadas por quien no le corresponde; es decir, sean usadas por empresas que no son designadas como beneficiarias en dicho convenio.

¹ Son compañías que toman ventajas del CDI bajo nombre propio en el Estado productor de la renta, sin embargo, el ahorro lo recibe una persona no autorizada a calificar como residente por dicho convenio, produciéndose un ahorro tributario porque existe nula o baja imposición en el Estado de la empresa.

III. ESTADO DE LA CUESTIÓN

En las últimas décadas, el número de convenios tributarios bilaterales se ha incrementado dramáticamente. La Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la Doble Tributación entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo (Convención Modelo de las Naciones Unidas) y el Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (Convenio Modelo de la OCDE²) son modelos que utilizan los países como guía en la negociación de sus convenios, y los mismos se actualizan regularmente.

Los países en desarrollo, especialmente los menos desarrollados, con frecuencia carecen de los conocimientos y la experiencia necesaria para interpretar y administrar de manera eficiente los convenios tributarios. Esto puede dar lugar a una difícil y, en el peor de los casos, ineficaz aplicación de los convenios tributarios. Por otra parte, la brecha en las capacidades de interpretación y administración de los convenios tributarios existentes pueden poner en peligro la capacidad de los países para ser socios de convenios eficaces, especialmente en lo que se refiere a la cooperación en la lucha contra la evasión fiscal internacional. Hay una clara necesidad de impulsar iniciativas de capacitación, que fortalecerían las capacidades de los funcionarios competentes de los países en desarrollo en el ámbito tributario y, por lo tanto, contribuiría a desarrollar más su papel en el apoyo a los esfuerzos globales destinados a mejorar el clima de inversión y a prevenir la evasión fiscal internacional.

Debe ponerse de manifiesto desde un principio la falta de normas claras y de una posición definida a nivel internacional en torno a la extensión, alcance y contenido de los mecanismos y medidas antifraude o antiabuso cuando se trata de hacer frente a un uso indebido de los convenios de doble imposición. A pesar de las continuas anotaciones, aclaraciones y actualizaciones de posición formuladas por diversas organizaciones internacionales, entre las que destaca la OCDE, que ha devuelto actualidad al debate, no puede afirmarse que exista una voluntad internacional consensuada tanto por lo que se refiere a la formulación del abuso del convenio, como a la validez y extensión de las medidas de reacción frente al mismo.

² La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) es un organismo de cooperación internacional, compuesto por 35 estados, cuyo objetivo es coordinar sus políticas económicas y sociales.

IV. OBJETIVOS Y METODOLOGÍA DE TRABAJO

IV. 1) OBJETIVO GENERAL

La finalidad de este trabajo es analizar los mecanismos establecidos para corregir el problema de la doble imposición internacional y, asimismo, la instrumentación de las medidas encaminadas a evitar la utilización abusiva de los Convenios. El enfoque estará en aclarar si es la Administración Tributaria Argentina quien pretende restringir la localización de capitales y/o la generación de rentas en el exterior (a través de una interpretación agresiva de los convenios vigentes) o, si son las empresas quienes intentan usufructuar las lagunas legales para lograrlo eficientemente (formas jurídicas inapropiadas y no sustancia económica).

IV. 2) OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- Identificar si las planificaciones fiscales que llevan a adelante las compañías son consecuencia de la “economía de opción” y no de simulación que implique ilícito tributario.
- Examinar los convenios celebrados por nuestra administración, haciendo hincapié en aquellos denunciados por entender el fisco que atentan contra las arcas del Estado.
- Estudiar la jurisprudencia nacional e internacional existente.
- Conocer de qué manera se aplica la teoría de la sustancia económica.
- Analizar cómo busca la OCDE implementar técnicas BEPS para evitar el uso abusivo de los convenios.
- Dilucidar si el fisco pretende, caprichosamente, limitar el uso de convenios a sus contribuyentes con el objetivo de mejorar la recaudación.

IV. 3) METODOLOGÍA

El logro de los objetivos antes propuestos se llevará a cabo mediante la lectura, análisis y estudio de doctrina y jurisprudencia tanto nacional como internacional, que permitan obtener una visión más acabada del tema en cuestión.

V. IMPORTANCIA DE LA INVESTIGACIÓN

Desde 2008, Argentina ha dejado sin efecto unilateralmente un número importante de convenios para evitar la doble imposición internacional que permitían llevar adelante una planificación fiscal nociva al entender del fisco.

Los acuerdos, según demuestran los documentos oficiales, ofrecían diferentes elementos para eludir de forma fraudulenta distintas obligaciones tributarias a partir de la “mudanza” de las empresas a otros países, la triangulación de exportaciones con centros financieros extraterritoriales o “paraísos fiscales”³, la canalización de inversiones del exterior y reestructuración de negocios para que incorporen un eslabón en el país contraparte del acuerdo, entre otros.

Todo esto conduce a afirmar que los inversores argentinos se ven atraídos a “abusar” de las bondades que ofrecen los convenios internacionales convirtiéndolos así en acuerdos de “doble no tributación”; es decir evitar que un contribuyente no pague impuesto en ninguno de los países signatarios del acuerdo.

Esta investigación se propone abordar los fines para los que fueron celebrados los convenios para evitar la doble o múltiple imposición que rigen a las empresas situada en Argentina y determinar si estas últimas pretenden hacer un uso abusivo de ellos.

Se buscará dilucidar de qué manera la Administración Tributaria Argentina intenta mitigar los problemas antes mencionados. También se esclarecerá si es la Administración quien realiza un análisis del tema apartado de las buenas costumbres comerciales internacionales o si son los contribuyentes, quienes, mediante una planificación artificiosa, buscan reducir o eliminar la imposición en el territorio nacional.

³ “Su crecimiento se ha visto estimulado por el flujo de información digital, que permite trasladar dinero y conocimiento fácil y económicamente, en tiempo real, así como por los mecanismos reguladores de algunos países. [...] Las Naciones Unidas sostienen que estas entidades se utilizan con frecuencia para el lavado de dinero y la evasión tributaria.” *La globalización y la acción de las termitas fiscales. Vito Tanzi.*

VI. MARCO TEÓRICO

VI. 1) CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN

Los CDI son acuerdos internacionales bilaterales que persiguen el objetivo de evitar la doble imposición⁴ sobre un mismo hecho imponible. En este sentido, su importancia radica en el gran obstáculo que representa la doble imposición en la actualidad para las relaciones económicas de los países.

Estos convenios, se entienden como normas técnicas o mecanismos que incorporan determinados beneficios fiscales, constituyen un mecanismo aconsejado para mitigar los efectos negativos provocados por la doble imposición internacional. De esta forma, los convenios buscan unificar criterios técnicos (como el de residencia o el de establecimiento permanente, entre otros) y delimitar la potestad tributaria de cada Estado firmante.

Los CDI, de acuerdo a la OCDE, tienen un objetivo prioritario que es promover el intercambio de bienes y servicios y los movimientos de capitales y personas mediante la eliminación de la DII (sirven para reducir o eliminar la imposición en el Estado de la fuente). Otros objetivos son evitar determinados tipos de discriminación entre inversores extranjeros y contribuyentes locales y ofrecer un nivel razonable de seguridad jurídica y fiscal, como marco en el que se puedan realizar con confianza las operaciones internacionales. Sobre esas bases, los acuerdos fiscales deben contribuir a promover las metas de los países en desarrollo. Además, buscan mejorar la cooperación entre las autoridades fiscales en el desempeño de sus funciones, en particular mediante el intercambio de información, a fin de prevenir la evasión de impuestos a través de la asistencia para su recaudación.

Por lo tanto, la importancia de estos convenios, según la doctrina, implica eliminar la DII que se origina en la falta de medidas unilaterales o por diferencias en la legislación local. No obstante esto, según el Profesor Valdés Costa⁵, los convenios deben contribuir al desarrollo económico de los países firmantes.

El problema de la DII se origina en que cada Estado elabora su estructura tributaria, de manera soberana, y esto produce una superposición de soberanías fiscales. Por ejemplo, un Estado puede aplicar para gravar determinado hecho imponible, un criterio de

⁴ El fenómeno de la doble imposición jurídica internacional puede definirse como la aplicación de impuestos similares en dos o más Estados a un mismo contribuyente, por la misma materia imponible y por periodos de tiempo idénticos.

⁵ “Estudios de Derecho Tributario Latinoamericano” – Prof. Ramón Valdés Costa

territorialidad⁶ y, del mismo modo, otro podría hacerlo aplicando un criterio de personalidad⁷. Es decir que dos Estados concurren con su poder de imperio sobre impuestos similares, una misma base imponible, un mismo sujeto y en un mismo periodo fiscal. Así, esto podría conducir a que:

- Una misma persona sea gravada en dos países distintos por una misma renta.
- Una misma renta sea gravada en dos personas distintas y en dos países distintos.
- Un mismo bien sea gravado en dos países distintos.

En la actualidad, y como consecuencia de lo antes expuesto, el número de convenios tributarios bilaterales se ha incrementado radicalmente. La Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la Doble Tributación entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo (Convención Modelo de las Naciones Unidas) y el Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (Convenio Modelo de la OCDE) son modelos que utilizan los países como guía en la negociación de sus convenios, y los mismos se actualizan regularmente.

Los países en desarrollo, especialmente los menos desarrollados, con frecuencia carecen de los conocimientos y la experiencia necesaria para interpretar y administrar de manera eficiente los convenios tributarios. Esto puede dar lugar a una aplicación difícil y de mucho tiempo, y en el peor de los casos, a la aplicación ineficaz de los convenios tributarios. Por otra parte, la brecha en las capacidades de interpretación y administración de los convenios tributarios existentes pueden poner en peligro la capacidad de los países para ser socios de convenios eficaces, especialmente en lo que se refiere a la cooperación en la lucha contra la evasión fiscal internacional. Hay una clara necesidad de impulsar iniciativas de formación en la materia, que fortalecerían las capacidades de los

⁶ El principio de territorialidad (gravamen en el Estado de la fuente), que atribuye el poder de imposición al Estado en que se encuentran situados los bienes sujetos a imposición o donde se haya realizado la actividad de la que deriven los beneficios imponibles. Este es un principio mucho más primitivo, y que encuentra justificación en la mayoría de las veces en la mera proximidad geográfica y temporal entre la renta y su origen. Además, este es un concepto más relacionado con el Principio de Beneficio como criterio de asignación impositivo, respecto del cual la mayor parte de la doctrina destaca sus efectos regresivos.

⁷ El principio personalista (gravamen en el Estado de residencia), que entiende que el poder de imposición corresponde al Estado al que pertenece el titular de los bienes o el receptor de las rentas, por cuanto que en dicho Estado se han generado los capitales que, invertidos en el Estado de la fuente, han permitido la creación de rentas en este último país. Aquí nos encontramos con un enfoque que gran parte de la doctrina considera coherente con el Principio de Capacidad Económica como criterio de asignación impositiva, el cual es sin duda un principio más moderno, justo y progresivo.

funcionarios competentes de los países en desarrollo en el ámbito tributario y, por lo tanto, contribuiría a desarrollar más su papel en el apoyo a los esfuerzos globales destinados a mejorar el clima de inversión y a prevenir la evasión fiscal internacional.

Es necesario aclarar que por medio de los CDI no se busca crear o eliminar tributos dentro de la legislación local, sino que se aclara la potestad tributaria de los Estados participantes para resolver determinados hechos, por ejemplo, estableciendo exenciones, tasas distintas a las definidas en la norma local, etc. Es decir que los Convenios conviven con la legislación tributaria interna, las cuales se utilizan para definir el nacimiento o no del hecho imponible (entre otros aspectos) y luego se aplicaran las disposiciones del convenio si en función de lo descrito en el corresponde hacerlo; así se definirá si alguna de las partes deberá resignar o modificar alguna potestad impositiva. Es posible que los países adopten en sus legislaciones domésticas reglas específicas antiabuso que impidan formas específicas del uso indebido de los convenios tributarios.

El estatus de los convenios tributarios en el sistema jurídico de un país podría afectar cómo el país aplica las disposiciones de sus convenios tributarios bilaterales. La situación jurídica de los convenios tributarios se basa esencialmente en la relación entre los convenios tributarios, o los convenios en general, y la legislación doméstica. Si un país considera que los convenios (y el derecho internacional en general) son la mayor fuente de derecho en su sistema jurídico, prevaleciendo sobre la legislación doméstica, el país podría no ser capaz o estar renuente a imponer requisitos de procedimiento para acceder a los beneficios del convenio, en la medida en que esos requisitos puedan considerarse como una limitante para obtener los beneficios del convenio. En algunos países, como Argentina⁸, Bélgica, Italia y los Países Bajos, el derecho internacional y los convenios tributarios se consideran la mayor fuente del derecho en la jerarquía de las normas legales. Este principio puede ser parte de la Constitución de un país o establecido por jurisprudencia de los tribunales. En otros países, como Australia, Canadá, Alemania, Noruega y Rusia, los convenios tributarios tienen el mismo estatus que la legislación doméstica. En otros países, como Brasil, la relación entre los convenios tributarios y el derecho interno no es clara.

⁸ Art 75, 22) – CN. Los CDI firmados por Argentina, tienen rango equivalente al constitucional, con lo cual están en lo más alto de la pirámide de legalidad, incluso por encima de una ley.

VI. 1) a) VENTAJAS E INCONVENIENTES DE LOS CDI

Además de esta finalidad de lucha contra la doble imposición y de fomento de una fiscalidad neutral, la existencia de convenios conlleva una serie de consecuencias y efectos positivos que alcanzan a aspectos de índole diversa –jurídicos, económicos, técnicos, políticos, etc. Estas consecuencias convierten a los convenios además de en una solución técnico-tributaria a la doble imposición, en un instrumento de potenciación de las relaciones económicas y políticas entre los estados firmantes.

- *Ventajas de carácter jurídico general*

Estos convenios suponen la creación de un marco jurídico estable de las consecuencias fiscales de cualquier operación que afecte a ambos estados. La existencia de dicho marco proporcionará, por tanto, seguridad jurídica a quienes actúen o lleven a cabo operaciones económicas ente ambos países.

Esto tiene especial relevancia sobre aquellas operaciones económicas con vocación de continuidad en el tiempo, como es el caso de las inversiones directas. Cuando un agente económico se plantea decisiones de inversión, que lógicamente se van a ver afectadas por el marco jurídico aplicable, la existencia de estos acuerdos fiscales, en primer lugar, establecen con claridad el régimen jurídico-fiscal vigente; y, en segundo lugar, le transmiten la idea de que ese régimen actual será el escenario en el que se van a mover en los próximos años.

- *Ventajas de carácter político: la condición de “socio político”*

Aunque el contenido del mismo se circunscribe al régimen fiscal de las relaciones económicas entre los mismos, tienen también un significado político en cuanto acuerdo de renuncia de soberanía. Por lo tanto, es una muestra de buenas relaciones políticas. En concreto, la idea es la de considerar a aquel país con el que se establecen este tipo de acuerdos como “socios políticos”, de forma que los acuerdos sobre política comercial, ayuda al desarrollo, cooperación y asistencia técnica y convenios fiscales se consideren como parte de un todo, recibiendo mejor trato aquellos países que se hayan hecho acreedores de esa consideración de socio político.

○ *Ventajas de carácter económico: El fomento de las inversiones directas*

La definición de un marco fiscal cierto y estable, sin ser el principal factor del que depende, sí ayuda a definir un escenario atractivo a la inversión directa. Al establecer un marco cierto de consecuencias fiscales, elimina la incertidumbre (propone mayor seguridad jurídica) y evita situaciones de doble imposición que de otra forma tendrían difícil solución, por lo que reduce la factura fiscal de la inversión, mejorando de esta forma la rentabilidad financiero-fiscal de la misma.

○ *Ventajas de carácter técnico-fiscal*

Los CDI solucionan problemas prácticos de coordinación entre las legislaciones internas de los países signatarios, a saber:

- Delimitar claramente el marco de colaboración entre las dos administraciones tributarias implicadas.
- Soluciona los problemas que puedan venir provocados por una diferente concepción o definición de los sujetos susceptibles de gravamen.
- Evita los problemas que pudieran surgir por la diferente calificación de ciertos tipos de renta.

○ *Otras ventajas: El intercambio de información*

En este sentido, los modelos de convenios –tanto OCDE como ONU– establecen expresamente mecanismos para intercambiar la información que las partes necesiten para la mejor gestión de sus sistemas tributarios y la lucha contra el fraude. De esta forma, junto a las soluciones técnicas que estos convenios proveen, también ofrecen la posibilidad de mejorar el acceso a la información necesaria para que esas soluciones puedan resultar plenamente operativas.

Esta posibilidad es especialmente interesante para aquellos países con muchos nacionales expatriados por motivos laborales, en la medida en que sus Administraciones tributarias podrían, mediante este recurso, acceder a una información sobre su situación económica que de otra forma no podrían obtener.

- *Inconvenientes de la existencia de convenios para evitar la doble imposición: la pérdida de recaudación directa*

Si los CDI buscan eliminar la doble tributación mediante un reparto pactado de la posibilidad de gravamen, esto supondrá una merma en la recaudación directa obtenida de las rentas y personas sometidas al convenio. Este suele ser el mayor argumento (por no decir prácticamente el único) que se suele esgrimir como razón para justificar una postura reticente a la negociación de convenios.

Si bien existe la posibilidad de sufrir una reducción de la recaudación, la realidad nos indica que se trata de reducciones en el corto plazo, tendiendo a compensarse a mediano y largo plazo.

VI. 2) MODELOS DE CDI (OCDE Y ONU)

Existen diversas formas de redactar CDI, pero a la hora de confeccionarlos, los más utilizados son los Modelos de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico y los Modelos de la Organización de Naciones Unidas. En general, los MOCDE son de uso generalizado a nivel mundial; y los MONU, que han sentado bases a favor de los países menos desarrollados.

La OCDE, primero, y la ONU, posteriormente, recogieron el testigo de la Sociedad de Naciones que, en el período entreguerras comenzó la labor de preparar unos Modelos de Convenio internacional con los que guiar la negociación y firma de Convenios internacionales bilaterales para hacer frente a los problemas de doble imposición internacional que frenaban la necesaria expansión internacional de las empresas para hacer frente al proceso de reconstrucción tras la I Guerra Mundial.

Por otro lado, también encontramos el Modelo de Pacto Andino, que sólo fue de uso en la región andina y no progresó su utilización siquiera para los países de la región en su relación con los países Latinoamericanos. En el caso de Argentina, utiliza de manera generalizada los MOCDE, pero en la década del ochenta celebró convenios con Chile y Bolivia utilizando el modelo de Pacto Andino.

El MOCDE tiene su origen en Europa Occidental y es el modelo más utilizado por los países más desarrollados a la hora de redactar y firmar los tratados con otros Estados. El rasgo, quizás fundamental, en consecuencia a sus orígenes, es que centra su atención al principio de gravabilidad por residencia, dejando de lado el concepto de fuente. Tal es así,

que un trabajo realizado por el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) se describe que: “La mayoría de las disposiciones del modelo OCDE están orientadas a que sea el país de la fuente, o sea el país donde se destina la inversión, el que soporte un mayor sacrificio o renuncia a la imposición⁹”.

En cambio, el origen del MONU, surge tomando como base el modelo OCDE. Por eso es que tienen una estructura prácticamente idéntica en su articulado, así como marcadas similitudes en su redacción. La principal diferencia es que el MONU es redactado para ser utilizados en los procesos de negociación de tratados que suscriben países en vía de desarrollo con países más desarrollados, por lo que este modelo, se inclina en lo que se refiere al criterio de gravabilidad, al Estado donde está radicada la fuente generadora de la renta. Ahora bien, cuando uno analiza los convenios celebrados por el conjunto de países Latinoamericanos con países Desarrollados, se puede ver como estos tratados son una combinación de ambos modelos; y esto es así debido a que los países tienen intereses claramente antagónicos en la negociación de cara a cada Estado (uno como país receptor de inversiones y el otro como exportador de las mismas).

A continuación, se analizarán algunas diferencias entre los dos modelos para poder estudiarlos comparativamente.

VI. 2) a) **Ámbito de aplicación: RESIDENCIA**

Tanto en el caso del modelo OCDE como del ONU, se especifica que se aplicarán a los residentes de uno o de ambos Estados firmantes, dejando así de lado el criterio de la nacionalidad sino del país de residencia.

Por esto, es importante interpretar el concepto de residencia como lo definen las leyes internas de cada país, pudiendo así, encontrarnos con una superposición del ámbito subjetivo y por lo tanto una persona podría configurar en principio una doble residencia en atención únicamente a las leyes de cada Estado.

Para resolver la condición de doble residencia, que ambos modelos admiten, se han establecido un conjunto de reglas para descartarla:

- Cuando el concepto se configure en una persona jurídica, se entenderá como residencia el país donde la misma tiene asentada su sede directiva efectiva.

⁹ Documento de trabajo 1/2012 – CIAT: La doble imposición y los convenios tributarios por ISABEL CHIRI GUTIERREZ

- En cambio, cuando se trate de una persona humana, se configura la residencia, en primer lugar, donde la persona tenga su vivienda permanente; en segunda instancia, donde se encuentre el centro de sus intereses vitales; en tercera medida, se comprobará el lugar de la nacionalidad; y finalmente si luego de estas comprobaciones no se esclarece la situación a través de estos elementos, los firmantes de común acuerdo lo resolverán.

VI. 2) b) **Ámbito de aplicación: IMPUESTOS**

Respecto a los tributos que se tendrán en cuenta en ambos modelos, los dos, confluyen en abarcar las imposiciones a la renta y al patrimonio de los sujetos comprendidos dentro del convenio¹⁰. Para esto, se sugiere que el CDI enumere todos los impuestos de cada país firmante que quedan incorporados a las normas del tratado.

VI. 2) c) **Ámbito de aplicación: TERRITORIO**

En cuanto al ámbito territorial de aplicación del Convenio, ambos modelos prevén la aplicación a la totalidad del territorio de los Estados contratantes con las matizaciones que resulten pertinentes según lo previsto por las reglas de derecho internacional. Sin embargo, el MOCDE prevé la posibilidad de la extensión territorial de los efectos del Convenio a territorios de los Estados contratantes inicialmente excluidos de su aplicación o a otros territorios de cuyas relaciones internacionales sea responsable alguno de los Estados contratantes, en relación con los impuestos de naturaleza similar a los que se aplica el Convenio -artículo 29-.

VI. 2) d) **Ámbito de aplicación: TEMPORALIDAD**

En cuanto al ámbito temporal de aplicación, ambos Modelos prevén de forma similar la entrada en vigor de los Convenios (artículo 28 del MONU y 30 del MOCDE), así como de su terminación -artículo 29 del (MONU y 31 del MOCDE).

¹⁰ A diferencia del Modelo de Convenio de Estados Unidos de 2006 que sólo se aplica a los impuestos sobre la renta excluyendo a los establecidos por las subdivisiones políticas, federales o locales.

VI. 2) e) Definiciones generales

Ambos modelos tienen un capítulo donde especifican ciertas definiciones para evitar que por aplicaciones de definiciones dadas en las legislaciones locales surjan situaciones de doble imposición. Así, estas definiciones sirven para determinar la potestad tributaria de cada Estado firmante.

Por ejemplo, ambos modelos le dan relevancia al concepto de residencia que ya mencionamos, pero no dan signos de mayores diferencias. Distinto es el caso del concepto de Establecimiento Permanente (EP) de obras o construcciones en referencia al plazo de configuración del mismo; siendo en el MONU menor que el de MOCDE (6 y 12 meses respectivamente); o por ejemplo, el MOCDE no reconoce el EP de servicios que si admite el MONU.

En el mismo sentido, el MOCDE realiza un análisis más exhaustivo en relación al término empresa y también incluye definiciones de actividad económica o negocio que no están estrictamente definidas en el MONU.

En cuanto al criterio general y subsidiario de los términos no definidos en el CDI, el artículo 3.2 de ambos Modelos de Convenio opta por la interpretación dinámica, que según el texto de ambos Modelos de Convenio es aquella que se toma por referencia con la normativa (tributaria) interna del Estado contratante que aplica el Convenio vigente en el momento de aplicación del Convenio correspondiente. Únicamente se aprecia una pequeña diferencia de redacción en la cláusula puesto que el MOCDE se refiere a la aplicación del Convenio “en cualquier momento” mientras que dicha aclaración no se efectúa en el MONU.

○ *Impuesto a la Renta*

Respecto de estos tributos, existen dentro de cada modelo un capítulo en donde se definen formas de atribuir la potestad impositiva de cada país firmante respecto de los diferentes tipos de rentas obtenidas. En este sentido, uno de los países deberá renunciar al gravamen de dichas rentas en determinadas situaciones descriptas y el otro país, asumirá la potestad de la imposición.

El MOCDE otorga el derecho de imposición al estado de residencia, mientras que como contraparte, el MONU refuerza el criterio de la fuente de los beneficios empresariales. El modelo de la ONU se diferencia en que, éste, incluye un criterio de

distribución de la renta al país de la fuente combinado con el criterio de fuero de atracción dependiendo de la naturaleza de las actividades desarrolladas en el EP.

Una diferencia muy marcada que poseen ambos tipos de tratados se refiere al criterio de las rentas de navegación marítima y aérea. En este caso el MONU advierte dos posibilidades; por un lado, una muy similar a la de OCDE y por el otro, presenta una alternativa que permite que las rentas de las compañías de navegación marítima internacionales sean gravadas en un país donde la empresa lleve a cabo actividades no meramente ocasionales. En este caso, esta variante del tratado de ONU, exterioriza una preferencia hacia el reconocimiento de la fuente por sobre la residencia (la que estaría dada por la sede de dirección – donde se configure el EP –).

Otra divergencia respecto de las rentas, se refiere a los ingresos de los trabajadores independientes, que en el MOCDE se eliminó, pero en el convenio según la ONU se mantuvo. La implicancia de esta diferencia, se refiere que en el caso del MOCDE aplica un criterio general de residencia mientras que en el MONU se extiende al Estado donde se presta efectivamente el servicio dándole prioridad así, al principio de la fuente.

○ *Imposición al capital*

En este capítulo, ambos modelos determinan el criterio de la residencia salvo cuando se den alguna de las siguientes dos situaciones:

- Bienes que estén directamente vinculados con un EP: en este caso se aplicará el criterio de la fuente. Incluso, el MONU, adhiere además el caso de los EP de servicios que en el MOCDE fueron suprimidos.
- Bienes que estén vinculados directamente con actividades de servicios de transportes marítimos o aéreos: ante estas situaciones se deberá utilizar el criterio de la sede de dirección.

○ *Dividendos*

Para el caso de los dividendos, ambos modelos son prácticamente iguales, salvando la diferencia que en el MONU no se establecen límites mínimos o máximos para el monto del impuesto, dejando así estos límites como parte de la negociación de los intervinientes.

○ *Métodos para evitar la doble imposición*

En este caso, los modelos no presentan diferencias en los modos de solucionar la Doble Tributación Internacional. Determinan que las rentas o patrimonios deben ser alcanzados bajo el criterio de la fuente, renunciando así el Estado de residencia a su derecho sobre los tributos; recurriendo, en consecuencia, al método de la exención y del crédito fiscal.

○ *La regulación de la trascendencia tributaria de los precios de transferencia*

En relación con la regulación de las operaciones entre empresas asociadas, la gran diferencia reside en el complejo desarrollo de la comprensión del principio “*arm’s length*” por parte de la OCDE a través de las directrices sobre precios de transferencia. Las directrices proporcionan una sólida base para la comprensión de los efectos, alcance, contenido y aplicación de dicho principio. Nada señala al respecto el MONU sobre la aplicación de las directrices elaboradas por la OCDE.

VI. 2) f) Definiciones especiales

- Intercambio de información: En los dos modelos de convenios, será llevado a cabo por las autoridades competentes de cada Estado firmante, así como todas las condiciones y normas en cuanto a la conservación de la información y el secreto fiscal que cada país deberá respetar bajo la legislación interna.
- Ambos modelos, también expresan principios de no discriminación por residencia o nacionalidad para ninguna persona, aunque no sea residente de ninguno de los dos países firmantes. También, expresan un principio de igualdad impositiva para los EP de modo tal que recaigan sobre los mismos las mismas cargas impositivas y en la misma medida que recaen sobre las empresas que residen en ese país.
- También hay procedimientos amistosos para resolver conflictos que se susciten entre personas en relación a la aplicación o interpretación del tratado de forma que se arribe a una solución conjunta con el otro Estado firmante.

VI. 3) CDI VIGENTES SUSCRITOS POR ARGENTINA

PAÍS	FIRMA	LEY N°	EFECTOS	COMENTARIOS
ALEMANIA	13/07/1978	22.025	25/11/1979	EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN IMP. SOBRE LA RENTA Y EL CAPITAL
ALEMANIA	16/09/1996	25.332	30/06/2001	PROTOCOLO RELATIVO AL CONVENIO DEL 13/07/1978
AUSTRALIA	27/08/1999	25.238	30/12/1999	EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN Y PREVENIR LA EVASIÓN FISCAL DE LOS IMP. SOBRE LA RENTA
BÉLGICA	12/06/1996	24.850	22/07/1999	EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN Y PREVENIR LA EVASIÓN FISCAL DE LOS IMP. SOBRE LA RENTA Y EL CAPITAL
BOLIVIA	30/10/1976	21.780	04/06/1979	EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN IMP. SOBRE LA RENTA, GANANCIAS O BENEFICIOS Y SOBRE EL CAPITAL Y EL PATRIMONIO
BRASIL	17/05/1980	22.675	07/12/1982	EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN Y PREVENIR LA EVASIÓN FISCAL DE LOS IMP. SOBRE LA RENTA
CANADÁ	29/04/1993	24.398	30/12/1994	EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN IMP. SOBRE LA RENTA Y EL CAPITAL
DINAMARCA	12/12/1995	24.838	03/09/1997	EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN Y PREVENIR LA EVASIÓN FISCAL DE LOS IMP. SOBRE LA RENTA Y EL CAPITAL

ESPAÑA	11/03/2013	26.918	23/12/2013	EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN Y PREVENIR LA EVASIÓN FISCAL DE LOS IMP. SOBRE LA RENTA Y SOBRE EL PATRIMONIO
FINLANDIA	13/12/1994	24.654	05/12/1996	EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN IMP. SOBRE LA RENTA Y EL PATRIMONIO
FRANCIA	04/04/1979	22.357	01/03/1981	EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN Y PREVENIR LA EVASIÓN FISCAL DE LOS IMP. SOBRE LA RENTA Y SOBRE EL PATRIMONIO
FRANCIA	15/08/2001	26.276	01/10/2007	PROTOCOLO MODIFICATORIO AL CONVENIO DEL 04/04/1979
ITALIA	15/11/1979	22.747	15/12/1983	EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN IMP. SOBRE LA RENTA Y EL PATRIMONIO Y DE PREVENIR LA EVASIÓN FISCAL
ITALIA	03/12/1997	25.396	14/03/2001	PROTOCOLO MODIFICATORIO AL CONVENIO DEL 15/11/1979
MÉXICO	26/11/1997	25.830	15/01/2004	EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN E IMPEDIR LA EVASIÓN FISCAL EN IMP. SOBRE LA RENTA PROVENIENTES DE LA OPERACIÓN DE BUQUES Y AERONAVES EN EL TRANSPORTE INTERNACIONAL

NORUEGA	08/10/1997	25.461	30/12/2001	EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN Y PREVENIR LA EVASIÓN FISCAL DE LOS IMP. SOBRE LA RENTA Y EL CAPITAL
PAÍSES BAJOS	27/12/1996	24.933	11/02/1998	EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN Y PREVENIR LA EVASIÓN FISCAL DE LOS IMP. SOBRE LA RENTA Y EL CAPITAL
REINO UNIDO	03/01/1996	24.727	01/08/1997	EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN Y PREVENIR LA EVASIÓN FISCAL DE LOS IMP. SOBRE LA RENTA Y EL CAPITAL
RUSIA	10/10/2001	26.185	16/10/2012	EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN IMP. SOBRE LA RENTA Y EL CAPITAL
SUECIA	31/05/1995	24.795	10/05/1997	EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN Y PREVENIR LA EVASIÓN FISCAL DE LOS IMP. SOBRE LA RENTA
SUIZA	20/03/2014	27.010	27/11/2015	EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN IMP. SOBRE LA RENTA Y EL PATRIMONIO
CHILE	30/09/2016	27.274		EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN Y PREVENIR LA EVASIÓN FISCAL DE LOS IMP. SOBRE LA RENTA Y EL PATRIMONIO

VI. 4) ACCIONES PROPUESTAS POR LA OCDE PARA EVITAR LA EROSIÓN DE LA BASE IMPONIBLE Y EL TRASLADO DE BENEFICIOS (BEPS)

La globalización afecta radicalmente los regímenes fiscales en todos los países. La Sociedad de las Naciones¹¹, en la segunda década del siglo XX, reconoció que la interacción de los distintos sistemas fiscales nacionales podía producir una doble imposición, con notorios efectos adversos sobre el crecimiento mundial. Todo el mundo estaba de acuerdo en la necesidad de eliminar la doble imposición y en la conveniencia de lograrlo sobre la base de normas internacionales acordadas que sean claras y predecibles, dando certidumbre tanto a los gobiernos como a las empresas.

Como consecuencia del fenómeno mencionado en las primeras líneas del párrafo anterior, a medida que la economía se ha integrado más a nivel mundial, también lo han hecho las empresas, creando oportunidades para que las multinacionales minimicen enormemente su carga tributaria lo que ha motivado una situación tensa en la que los integrantes de la sociedad se han sensibilizado cada vez más sobre las cuestiones de equidad tributaria puesto que todos se ven afectados, a saber:

- *Los gobiernos se ven perjudicados.* Muchos gobiernos tienen que hacer frente a menores ingresos debido a que se socava la integridad del sistema tributario. En los países en desarrollo, la falta de ingresos tributarios lleva a una escasez de financiación de la inversión pública y la asignación general de los recursos, afectada por consideraciones impositivas, no es óptima.
- *Los contribuyentes se ven perjudicados a título individual.* Cuando las normas tributarias dejan que las empresas reduzcan su carga fiscal mediante el traslado de sus ingresos fuera de las jurisdicciones en las que se realizan las actividades que generan esos ingresos, otros contribuyentes de esa jurisdicción tienen que soportar una carga mayor.
- *Las empresas se ven perjudicadas.* Si las multinacionales no se aprovechan las oportunidades para reducir la carga tributaria pueden encontrarse en situación de desventaja competitiva. Del mismo modo, las empresas que solo operan en

¹¹ Organismo internacional creado por el Tratado de Versalles, el 28 de junio 1919 con sede en Ginebra (Suiza). Comenzó sus funciones al entrar en vigencia el tratado, el 10 de enero de 1920. Fue disuelta el 18 de abril de 1946 al crearse las Naciones Unidas.

mercados internos, incluyendo a las empresas familiares o a las nuevas empresas innovadoras, tienen dificultades a la hora de competir con las multinacionales, pues carecen de los recursos que éstas tienen para trasladar sus beneficios más allá de sus fronteras para eludir o reducir sus impuestos. La competencia se ve perjudicada por las distorsiones inducidas por la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios.

Estas debilidades ponen en peligro las arcas fiscales haciendo necesaria una importante movilización de los tomadores de decisiones para evitar que los problemas empeoren. Una serie de países han expresado su preocupación por el modo en que los estándares internacionales en que se basan los tratados bilaterales distribuyen las potestades impositivas entre los países de la fuente y de residencia por lo que los ministerios de hacienda del G20¹² han pedido a la OCDE que desarrolle un plan de acción para tratar los problemas de la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (BEPS) de un modo coordinado y completo. Desde hace un par de años comenzamos a escuchar estas siglas en materia de tributación internacional, es un tema que comprende a las empresas multinacionales en el desarrollo de prácticas de planificación fiscal y a la preocupación generada en las autoridades fiscales de los distintos países.

BEPS por sus siglas en inglés, “Base Erosion and Profit Shifting” que significan “Erosión de la base imponible y el traslado de beneficios”, es sin dudas uno de los desafíos más importantes que ha encarado la OCDE. El objetivo principal radica en combatir las prácticas fiscales nocivas¹³ detectadas en el uso abusivo de los convenios para evitar la doble imposición, en el desarrollo de estructuras de planificación fiscal agresivas o en el manejo de los precios de transferencia, entre otros. Es necesario complementar las normas existentes, diseñadas para evitar la doble imposición, con instrumentos que eviten la *doble NO imposición* en áreas previamente no cubiertas por estándares internacionales que permitan resolver los casos de exención o baja imposición asociados con prácticas que

¹² G-20: es un foro informal que, originalmente, se creó en respuesta a las crisis financieras de las economías emergentes que tuvieron lugar a finales de la década de 1990. Actualmente, el G20 es el principal foro de coordinación económica internacional. Reúne a las veinte principales economías del mundo, tanto desarrolladas como emergentes, con el objetivo de promover la cooperación económica global. Se destacan entre sus iniciativas las tendientes a asegurar una mayor transparencia y un funcionamiento más eficaz y responsable de los mercados financieros.

¹³ Evitar eficazmente la doble exención, así como los supuestos de exención o baja imposición asociados a prácticas que separen artificialmente los ingresos imposables de las actividades que los generaron.

separen artificialmente la base imponible de las actividades que la generaron. Además, los gobiernos deben seguir trabajando conjuntamente para abordar las prácticas impositivas perjudiciales y la planificación agresiva de la imposición.

Las acciones puestas en marcha para evitar la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios no pueden tener éxito sin más transparencia, ni sin mayor certidumbre y predictibilidad para las empresas. Es esencial disponer de información específica, completa y temporánea para permitir a los gobiernos identificar rápidamente las áreas de riesgo. Al mismo tiempo, deberían ponerse en marcha mecanismos para proporcionar a las empresas la certidumbre y la capacidad de predicción que necesitan para programar sus inversiones.

El plan consta de 15 acciones, las cuales contienen recomendaciones y modificaciones a las algunas de las directrices de la OCDE para alinearlas a los nuevos estándares en materia de tributación internacional, pero que requerirán en el futuro de una implementación en los distintos países a través de la creación y/o modificación de leyes y reglamentaciones.

- 1 Abordar los retos de la economía digital para la imposición.
- 2 Neutralizar los efectos de los dispositivos híbridos.
- 3 Reforzar las normas sobre transparencia fiscal internacional.
- 4 Limitar la erosión de la base imponible vía deducción de intereses y otros pagos financieros.
- 5 Incrementar la eficiencia de las medidas para contrarrestar las prácticas fiscales perjudiciales, teniendo cuenta la transparencia y la sustantividad.
- 6 *Impedir el abuso de los convenios para evitar la doble imposición (CDI): apunta a prevenir sobre situaciones que generen una doble “no imposición” y evitar otras como las denominadas “Treaty Shopping”.***
- 7 Impedir la evitación deliberada de la condición de establecimiento permanente.
- 8 a 10 Garantizar que los resultados en materia de precios de transferencia tengan correspondencia con la creación de valor.

- 11 Establecer métodos para la recopilación y análisis de datos sobre erosión de la base imponible, traslado de beneficios y medidas para abordar esta cuestión.
- 12 Requerir a los contribuyentes que comuniquen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva.
- 13 Nuevo análisis de la documentación sobre precios de transferencia.
- 14 Hacer más efectivos los mecanismos para la resolución de controversias (procedimientos amistosos).
- 15 Desarrollar un instrumento multilateral para la aplicación de las medidas desarrolladas.

Acción 6: Impedir el abuso de los convenios para evitar la doble imposición

La Acción 6 del Proyecto OCDE/G-20 identifica al uso abusivo¹⁴ de los convenios fiscales y en particular a la búsqueda del convenio más favorable (Treaty Shopping¹⁵), como una de las principales causas por las que BEPS se traduce en un problema.

Los contribuyentes que incurren en prácticas constitutivas de Treaty Shopping u otras estrategias encaminadas al uso abusivo de los convenios fiscales minan la soberanía tributaria de los Estados afectados al reclamar indebidamente las ventajas derivadas de la aplicación de un convenio en circunstancias en las que éstas no resultan aplicables, lo que enfrenta a los países en cuestión a la consiguiente pérdida de ingresos fiscales o de recaudación tributaria. Precisamente por esta razón, los países afectados han decidido incluir cláusulas antiabuso en sus respectivos convenios fiscales, incluido un estándar básico contra el Treaty Shopping, al tiempo que se muestran de acuerdo acerca de la necesidad de que exista un cierto grado de flexibilidad en la aplicación de dicho estándar en cuanto estas disposiciones han de adaptarse necesariamente a las especificidades de cada país y a las circunstancias que rodean la negociación y posterior celebración de convenios bilaterales.

¹⁴ Diseño de normas internas que impidan la concesión de los beneficios del convenio en circunstancias inapropiadas.

¹⁵ Treaty Shopping: es un mecanismo de elusión impositiva mediante la utilización incorrecta o abusiva de convenios de doble tributación internacional, que se produce cuando residentes de un tercer estado crean una entidad jurídica en uno de los dos países contratantes con el objeto de beneficiarse de los tipos reducidos de las retenciones u otros beneficios fiscales, a los que no habrían tenido derecho de actuar directamente. El treaty shopping, connota un esfuerzo premeditado de tomar ventaja de la red de tratados impositivos internacionales y con respecto a un país que presente un tratado impositivo más favorable para un propósito específico.

En primer lugar, estas nuevas cláusulas antiabuso comienzan por abordar el Treaty Shopping, el cual involucra estrategias mediante las cuales un sujeto no residente en un determinado Estado pretende aprovecharse de los beneficios que, en virtud del convenio fiscal celebrado por dicho Estado, tan sólo les resultan aplicables a los residentes en su territorio, a cuyo fin interponen, por ejemplo, una sociedad ficticia en dicho Estado. He aquí cuatro recomendaciones para poner fin a dichas estrategias:

1. Inclusión en los convenios fiscales de una declaración explícita en virtud de la que los Estados firmantes de un convenio se comprometen a evitar situaciones que entrañan el riesgo de doble no imposición o excesivamente reducida a través de la evasión fiscal o el abuso del Derecho, también patente en las transacciones que persiguen la adopción de soluciones de conveniencia o la aplicación abusiva del convenio más favorable.
2. Inclusión en el MOCDE de una cláusula antiabuso específica, también denominada cláusula de limitación de beneficios (LOB, por sus siglas en inglés), que limita el acceso a ventajas concedidas en virtud del convenio a las entidades que reúnen ciertas condiciones como son una determinada personalidad jurídica, titularidad y naturaleza de sus actividades generales, teniendo a su vez por objeto dichas condiciones garantizar la existencia de un nexo suficiente (presencia fiscalmente imponible) entre dicha entidad y su Estado de residencia. Actualmente, podemos encontrar estas disposiciones de limitación de beneficios, que han demostrado su eficacia para impedir innumerables fórmulas y modalidades de Treaty Shopping, en los convenios celebrados por algunos países.
3. Inclusión en el MOCDE de una cláusula antiabuso genérica basada en los propósitos principales de las transacciones u operaciones (norma PPT, por sus siglas en inglés, o test del propósito principal) para abordar otras formas de uso abusivo de los convenios, incluidos aquellos supuestos no contemplados por la referida cláusula de limitación de beneficios. Con arreglo al test del propósito principal, si las transacciones u operaciones realizadas tienen la finalidad, entre otras, de aprovecharse de los beneficios del convenio, su concesión quedaría

supeditada al reconocimiento explícito de la conformidad de dichos beneficios con el tenor literal y el espíritu de las disposiciones del convenio.

4. La definición de EP debe ser revisada para impedir abusos. En muchos países, la interpretación de las normas del convenio sobre EP en caso de agentes permite que ciertos contratos para la venta de bienes propiedad de una empresa extranjera sean concluidos dentro del país por vendedores de una filial local de esa empresa extranjera, sin que los beneficios de estas ventas sean imposables en la misma medida que lo hubieran sido si las ventas se hubieran hecho por un distribuidor local. En muchos casos, esto ha llevado a las empresas a sustituir los mecanismos en virtud del cual la filial local tradicionalmente actuaba como distribuidor por “mecanismos de comisión” que dan lugar a un desplazamiento de los beneficios fuera del país donde las ventas se llevan a cabo sin un cambio sustancial en las funciones desempeñadas en ese país. De manera similar, las multinacionales pueden fragmentar artificiosamente sus operaciones entre varias entidades del grupo para caracterizar ciertas actividades como preparatorias y accesorias y así gozar de una excepción a las reglas de EP.

VI. 5) ENFOQUE DE LA SUSTANCIA ECONÓMICA

La OCDE pretende atacar las estrategias BEPS implementando y reforzando la coherencia entre sistemas fiscales de diferentes países, exigiendo la existencia de sustancia en transacciones entre partes relacionadas, así como transparencia en información disponible por parte de las autoridades fiscales. Un principio clave de la iniciativa BEPS es el enfoque a la “sustancia” en las operaciones de grupos multinacionales y transacciones entre miembros de dichos grupos.

Las nuevas Guías de Precios de Transferencia (Acción 8-10) toman como punto de partida la relación contractual entre partes relacionadas para la identificación de la transacción real bajo análisis, sin embargo, si la conducta de las partes es inconsistente con dicha relación contractual, se deberá considerar, para efectos de identificar la transacción y para fines de precios de transferencia la conducta de las partes la cual podrá sustituir o complementar a los acuerdos contractuales.

Un enfoque similar se encuentra en los cambios propuestos en relación con el concepto de EP (Acción 7). Bajo los cambios propuestos, ya no es la forma contractual la que determinará si una actividad en un país resulta en una presencia gravable (EP), sino que también se tomará en cuenta la conducta de las personas que llevan a cabo actividades en dicho país.

En caso de uso indebido de tratados para evitar la doble tributación (Acción 6), la OCDE introduce una disposición que niegue la aplicación de un tratado, si el “propósito principal” de una transacción o arreglo es el de buscar los beneficios del tratado, aun cuando en texto del tratado resultaría legal la aplicación de los beneficios del tratado.

Existen algunas figuras jurídicas a las que acuden los contribuyentes para obtener fines fiscales (acompañados o no de fines económicos), por lo que el Ordenamiento Jurídico necesita de normativa clara que apoye la gestión de la Administración. El principio de realidad económica constituye una herramienta válida en la labor determinadora y controladora de los tributos, así como en la correcta administración de justicia, para que se aplique el régimen jurídico que corresponde a lo que las cosas son.

Un tema en el que el Fisco Nacional avanzó decididamente en la aplicación del principio de la realidad económica fue en el de las empresas vinculadas, impugnando gastos y deducciones computados en el Impuesto a las Ganancias en aquellas firmas

locales que tenían subordinación económica o financiera con su matriz del exterior. Así, invocando la teoría de la penetración como los principios de la realidad económica o teoría del órgano, según la cual se considera que la entidad dominada es un órgano de la dominante, con la cual se integra en un solo ente orgánico, logró la aceptación judicial de este principio.

En efecto, la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en sucesivos fallos convalidó la impugnación del pago de regalías, intereses y cualquier otra operación que incida sobre la determinación del tributo a las ganancias, afirmando que una sociedad casi íntegramente dominada por otra no autoriza a reconocer la existencia de convenciones entre ellas, por cuanto debe prevalecer la razón del derecho sobre el ritualismo jurídico formal, aprehendiendo la realidad jurídica objetiva¹⁶.

¹⁶ “Refinerías de Maíz S.A.”, CSJN, 10/06/1964; “Parke Davis y Cía de Argentina SAIC”, CSJN, 31/07/1973; “Mellor Goodwin SACIF”, CSJN, 18/10/1973, “Ford Motor Argentina S.A.”, CSJN, 02/05/1974, entre otros.

VI. 6) TREATY SHOPPING¹⁷

El creciente desarrollo económico de los Estados, así como la necesidad de eliminar las barreras que frenen o dificulten el libre intercambio de bienes, servicios, personas y capitales, en un mercado globalizado, han llevado a los Estados a celebrar múltiples tratados internacionales con el objetivo de facilitar el comercio internacional, así como lograr un mayor grado de desarrollo económico.

Desde la perspectiva del derecho tributario, han surgido los CDI. Dichos convenios son acuerdos bilaterales que impiden la superposición de potestades tributarias sobre iguales objetos de tributación.

En la mayoría de los casos, prevén alícuotas reducidas de imposición en beneficio de los sujetos a quienes dichos acuerdos resultan aplicables. Tienen como propósito lógico evitar o eliminar la doble imposición internacional así como prevenir la evasión¹⁸ y elusión¹⁹ fiscal. Frente a este objetivo, es que se consagran en dichos convenios múltiples cláusulas, dentro de las cuales tenemos las denominadas cláusulas antiabuso, las cuales pretenden luchar contra la práctica comúnmente denominada “Treaty Shopping”, como específica forma de elusión fiscal.

Este fenómeno que ya hemos mencionado en apartados anteriores, se puede definir como la *práctica de organizar negocios y formas jurídicas por parte de un contribuyente para permitir que éste aproveche los beneficios de un determinado CDI, que de otra forma no estarían a su disposición, porque dicho contribuyente no es residente de ninguno de los Estados parte del mencionado acuerdo.*

A modo de ejemplo podemos citar el caso de una persona (física o jurídica) residente en un Estado (X) que obtiene rentas en un estado (Y) fuente. Este último estado grava fuertemente las rentas obtenidas por no residentes en su territorio, a menos que medie un CDI. En el caso descrito no existe CDI aplicables entre los Estados (X) y (Y). De tal manera que el contribuyente residente en el Estado X puede desarrollar una estrategia Treaty Shopping para beneficiarse de las condiciones ventajosas que establezcan

¹⁷ El término procede de los EEUU. Está inspirado en la expresión “forum shopping” generalizada en el procedimiento civil estadounidense y que consiste en buscar, para el conocimiento de un asunto, el órgano jurisdiccional del que se espera obtener la solución más favorable. Lo mismo sucede en el Treaty Shopping, la operación se articula con el fin de obtener el rendimiento desde el Estado que ha celebrado el convenio más beneficioso con el Estado de la fuente.

¹⁸ Evasión: maniobras utilizadas por los contribuyentes para evitar el pago de impuestos violando para ello la ley (indudablemente es ilegal).

¹⁹ Elusión: Conductas del contribuyente que buscan evitar el pago de impuestos utilizando para ello formas antijurídicas.

los CDI firmados por terceros Estados con el Estado (Y) (fuente). Así la mayoría de las veces esto puede lograrse mediante la creación de una sociedad en el Estado que tenga un CDI favorable con el Estado fuente de las rentas (Estado Y). *A esta sociedad se le dá el nombre de sociedad intermedia, conductora o instrumental.*

VI. 6) a) Medios empleados para el desarrollo del Treaty Shopping

En la actualidad se reconocen dos formas de Treaty Shopping:

- a) Por un lado, la interposición de compañías conducto entre el país de residencia de los titulares de la renta y el país donde se ubica su fuente;
- b) Por el otro, la ubicación de las comúnmente denominadas sociedades trampolín en un tercer Estado que firmó CDI con el Estado de la fuente, transfiriéndose el crédito a aquellas contra la entidad situada en el país de la fuente. En este último caso, se logra reducir la base imponible a través de deducciones, evitando la tributación en el país en que se ubica la sociedad cesionaria del crédito.

Los instrumentos jurídicos bajo los cuales se articulan dichas formas, de acuerdo a lo mencionado anteriormente, son mediante la interposición de sociedades. De tal modo que existen 4 estrategias para llevarlas a cabo:

1. Estrategia del tipo Stepping Stone, donde se caracteriza por la cesión de uso de intangibles, mediante la cual se canalizan todas las rentas que reciban el calificativo de cánones en el ámbito de aplicación de un CDI.
2. Un segundo tipo de estrategia, el cual se da cuando existe intermediación financiera dentro de un grupo empresarial. En este caso se trata de minimizar el costo fiscal de la concesión de préstamos dentro de los miembros de un grupo empresarial mediante la interposición de una sociedad instrumental entre los prestatarios y prestamistas del grupo.

3. Una tercera estrategia se configura mediante la utilización de sociedades holding intermedias o instrumentales. En este supuesto, lo que se pretende es reducir la tributación de los dividendos y ganancias de capital como consecuencia de participaciones en el capital de sociedades residentes en diversos Estados. En esta maniobra son varios los aspectos a tener en cuenta: en primer lugar, un gran número de Estados han introducido regímenes tributarios favorables para el establecimiento de sociedades holding, mediante los cuales se pretende luchar contra la doble imposición jurídica y económica. Estos regímenes consisten básicamente en la exención de los dividendos distribuidos o la ganancia de capital (de fuente extranjera) que se produce por la transmisión de la participación.

4. El último tipo de estrategia se presenta con el establecimiento de centros de coordinación, financiación y distribución. Estas entidades se utilizan para centralizar ciertas actividades y servicios de un grupo empresarial. En este caso la existencia de una buena red de convenios en el Estado de residencia del centro de coordinación juega un papel importante en la reducción de la carga tributaria global para el grupo empresarial. Esto se debe principalmente a que el centro de coordinación obtiene ingresos por la facturación efectuada contra otros miembros del grupo económico situados en terceros Estados. En este punto, para reducir la tributación en la fuente sobre dichos pagos, resulta conveniente establecer el centro de coordinación en un Estado con una amplia red de convenios que atribuyan el derecho de gravamen exclusivo sobre dichas rentas (que fluyen hacia el centro de coordinación) al Estado de la residencia, o al menos, que permitan un margen mínimo de tributación al Estado de la fuente.

VI. 6) b) Externalidades negativas, ¿Quién afronta el costo “ahorrado”?

Antes de avanzar con el desarrollo del tema es preciso puntualizar qué es lo que se entiende por “Ahorro Fiscal”. El mismo puede ser definido como la evitación fáctica de la carga tributaria. A raíz de esto se puede llegar a pensar que el ahorro en sí mismo no es una práctica ilícita, dado que el contribuyente no tiene la obligación de desarrollar sus negocios

de la manera más gravosa²⁰. Únicamente es dañino el empleo de formas jurídicas vigentes a fin de evitar o reducir la carga fiscal cuando dichas formas o estructuras de negocios han sido previstas con propósitos distintos respecto de aquellos para los cuales han sido empleadas.

En economía se denomina “externalidades” a aquellos beneficios o costos que no son soportados efectivamente por quien los produce, sino que se trasladan a terceros.

Con respecto al tema en estudio, ¿Podríamos acaso entender que las compañías trasladan parte de su costo a la sociedad a raíz de la utilización abusiva de convenios internacionales que originariamente no les son aplicables? En este caso, se entiende, que el Estado contratante ha concedido una reducción a los residentes en ambos países parte del CDI, sacrificando el monto de tributos percibidos respecto de dichos contribuyentes. Cuando un sujeto de un tercer Estado, en principio no se hallaba bajo el paraguas del CDI, interpone una sociedad sin sustancia real para obtener sus beneficios, la voluntad del Estado es burlada y los costos políticos y los económicos que ha perdido de ganar se trasladan a ese Estado, generándose un costo externo.

A su vez, cabe destacar, que existen numerosas razones para considerar al Treaty Shopping como práctica abusiva:

- a) Cuando dos Estados negocian un convenio tienen como fin acoger exclusivamente a los sujetos residentes en ambos Estados. Si una persona que reside en un tercer Estado puede sacar provecho del convenio, este tercer Estado se beneficiará del convenio, aunque no ha participado del proceso de negociación y no ha efectuado concesión alguna. Por lo que la práctica del Treaty Shopping viola el principio de reciprocidad y el equilibrio de sacrificios.
- b) Cuando un Estado concede beneficios a otro lo hace suponiendo que la base imponible quedará en tal Estado.

²⁰ Este mecanismo es denominado Economía de Opción.

- c) Desincentiva la celebración de convenios a aquellos Estados cuyos contribuyentes pueden emplear los convenios firmados por otros Estados sin necesidad de contraprestación.

En base a todo lo dicho, el accionar de la compañía que interpone una sociedad en un país firmante de un CDI, a los fines de encontrarse amparada por sus términos, genera un costo externo a este Estado equivalente a los costos en que ha incurrido y quiebra, consecuentemente, el equilibrio del mercado de convenios.

VI. 6) c) Ilegitimidad de las estrategias Treaty Shopping

Después de haber mencionado las distintas estrategias que pueden ser empleadas en el Treaty Shopping así como de las externalidades que genera, resulta necesario examinar la ilegitimidad de las mismas en el contexto internacional.

Es pertinente aclarar que la razón por la cual estas estructuras son tan comunes, o de tan fácil realización, es porque el acceso al ámbito de aplicación del convenio es relativamente sencillo. En efecto, la mayoría de las legislaciones mercantiles y tributarias facilitan que con el sólo hecho de construir una sociedad bajo las leyes de un determinado Estado sea suficiente para que dicha sociedad sea residente a efectos fiscales, y por lo tanto califique para la eventual aplicación de un CDI.

Las estructuras bajo análisis al eliminar o disminuir la tributación en el Estado de la fuente, supone un perjuicio para dicho Estado. En efecto el Estado de la fuente, por aplicación del convenio, verá reducida o eliminada la tributación sobre determinados flujos de renta que se generan en su territorio, por lo que se producirá un perjuicio económico para dicho Estado. Es precisamente aquí cuando se puede afectar sensiblemente el principio de reciprocidad y los presupuestos con los cuales los Estados negocian y suscriben un determinado CDI.

También es necesario examinar en qué medida las estrategias son ilegítimas o suponen un perjuicio para el Estado de la residencia en un determinado CDI. Cuando se

llevan a cabo, la tributación del Estado de residencia se afecta (como se examinó al analizar la estrategia Stepping Stone) ya que la sociedad instrumental erosiona su base gravable con el propósito de transferir las rentas obtenidas en el Estado de la fuente hacia un tercer Estado, dejando sólo un pequeño margen de tributación para el Estado de residencia de la misma.

Por último, es necesario señalar que la generalización de estos mecanismos estimula la evasión fiscal internacional. En esta línea de pensamiento, la generalización de dichas estrategias lleva a la total eliminación de la tributación sobre las rentas transnacionales. Cuando se utilizan sociedades instrumentales, junto con sociedades base, se revela la eliminación de la tributación tanto en el Estado de la fuente como en el Estado de la residencia de la sociedad instrumental; así mismo se elimina la tributación en el Estado de residencia del sujeto que organiza la estructura, dando como resultado un fenómeno evasivo inadmisibles, pues las rentas que se canalizan a través de este tipo de estructuras no tributarán en ningún Estado.

Por las anteriores razones, se justifica la adopción de medidas anti Treaty Shopping en el contexto internacional.

VI. 6) d) Medidas anti Treaty Shopping sugeridas por el comité de asuntos fiscales de la OCDE

1. Look Through Approach (enfoque del levantamiento del velo): El primer enfoque sugerido por la OCDE para enfrentar el problema del Treaty Shopping es mediante la eliminación de los beneficios cuando se utilizan sociedades intermedias o instrumentales. Se aconseja a los Estados incluir una cláusula en los CDI que disponga que los beneficios de dicho convenio no se aplicarán en relación a sujetos, personas o compañías que sean controlados, directa o indirectamente, por sujetos que no sean residentes de ninguno de los Estados controlantes. Entre los Estados que han adoptado este enfoque se puede mencionar a Suiza, Alemania, Italia, Francia, Bélgica e Inglaterra.

2. **Subjet to Tax Approach** (enfoque de sujeción al impuesto): Se deben conceder los beneficios del CDI sólo a sociedades cuya renta derivada de uno de los Estados contratantes (fuente) esté realmente sujeta a tributación en el otro Estado (residencia), según las normas ordinarias de su legislación fiscal. Esto quiere decir que cualquier exención sobre determinados flujos de rentas que se generan en el Estado de la fuente dependerá de que dichos flujos de renta se graven en el Estado de residencia del contribuyente.
3. **Channel Approach** (enfoque de tránsito o contra la erosión de la base imponible): Se pueden dejar de aplicar los beneficios de un CDI cuando una sociedad controlada por no residentes utiliza una proporción sustancial de sus ingresos o rentas obtenidos (50% o más) para satisfacer obligaciones con sus accionistas o vinculados económicos (no residentes) en concepto de intereses, cánones, pago de arrendamientos, gastos de producción, publicidad, viajes, etc.
4. **Beneficial Ownership** (enfoque del beneficiario efectivo): Hace referencia a que debe considerarse a quien es el beneficiario efectivo del rendimiento (no se refiere a la participación préstamo o derecho de propiedad intelectual o industrial que genera el dividendo, interés o canon), es decir, que basta con ser el beneficiario efectivo de la renta y no es necesario ser el titular del activo de la origina. Se entiende que no tienen esta condición quienes jurídicamente actúan por cuenta de un tercero atento a que no perciben el rendimiento para sí mismos.
5. **Exclusion Approach** (enfoque de exclusión): Prevé la sustracción del ámbito de aplicación del CDI a ciertos tipos societarios (que cuentan con regímenes preferenciales) o áreas fiscales de privilegio.
6. **Activity Test** (enfoque de la actividad): Exige el desarrollo de actividades comerciales de importancia en el Estado de residencia y que la reducción de impuestos en el otro Estado contratante se deba a una renta vinculada con aquéllas.
7. **Amount of Tax Test** (enfoque de la cuantía de los impuestos): El mismo habilita a obtener los beneficios del tratado cuando la reducción de impuestos no exceda el monto que efectivamente se paga en el Estado de residencia.
8. **Stock Exchange Test** (enfoque de la cotización en bolsa): Consiste en la aplicación del CDI a aquellas compañías registradas y que coticen en un mercado de valores conocido.

9. Alternative Relief Provision (enfoque de la reducción o del alivio alternativo): Consiste en la no aplicación de otras cláusulas antiabuso cuando se trata de una sociedad cuyos accionistas son residentes de un Estado que ha celebrado con el Estado fuente un CDI en el que reconoce una reducción de impuestos no menor.
10. Enfoque de Buena fe: Debe contarse con motivos razonables de negocios para realizar el hecho económico y no meros propósitos fiscales. Debería exigirse el cumplimiento de ciertas condiciones tales como: la existencia de motivos razonables para la interposición de sociedades, el desarrollo de una actividad empresarial, el pago de impuestos en el Estado de residencia, el registro de acciones en una bolsa de valores oficial. Asimismo, el contribuyente debe demostrar que sus operaciones están justificadas por razones extra fiscales.
11. Abstinencia: impide la celebración de tratados con países considerados paraísos fiscales. Por lo que convendría definir de manera bilateral las condiciones necesarias para calificar como paraíso fiscal a un Estado, o bien enumerar dichos países.

Asimismo, los códigos de conducta también pueden ser útiles a fin de disminuir las prácticas abusivas.

Por otra parte, también se podrían acordar regímenes informativos de operaciones internacionales, fiscalización internacional y evitar concluir CDI con países que otorguen beneficios fiscales preferenciales.

Para finalizar el tema sostenemos que las autoridades de los países deben abocarse al estudio de medidas que permitan contrarrestar la práctica del Treaty Shopping. La problemática acerca de cuál solución es la más adecuada, debe ser considerada en el caso concreto, teniendo en cuenta las condiciones del Estado con el cual se está celebrando el CDI y los sujetos a quienes se procure beneficiar.

VI. 7) ANTECEDENTES JURISPRUDENCIALES INTERNACIONALES

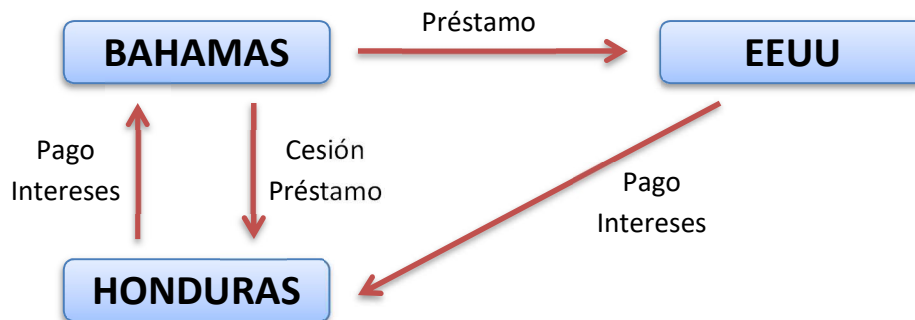
A continuación, se desarrollará un escueto resumen de jurisprudencia internacional, con el fin de conocer los distintos enfoques de los tribunales. La mayoría de estos, han utilizado el concepto de “beneficiario efectivo” con una finalidad antielusoria, permitiendo al Estado de la Fuente, poder ver la realidad económica sobre la realidad jurídica, y de esta manera evitar el uso impropio del CDI por parte de residentes de un tercer estado.

FALLO AIKEN INDUSTRIES INC. (ESTADOS UNIDOS, 1971)

Se trata del primer caso de “treaty shopping” de Estados Unidos. La operatoria consistió en que *Mechanical Products* (residente en Estados Unidos), en el año 1963, recibió un préstamo documentado de su empresa matriz, *Ecuadorian Corp. Ltd.*, empresa residente en Bahamas. Posteriormente, en 1964, *Ecuadorian Corp. Ltd.* constituyó una empresa en Honduras, y al día siguiente le cedió el pagaré respecto del crédito que tenía, a cambio de otros pagares por el importe que faltaba pagar. En este momento había un CDI entre Estados Unidos y Honduras, pero no así entre Estados Unidos y Bahamas.

Bajo el acuerdo original *Aiken Industries Inc.* (que compró a *Mechanical Products*), se hubiera visto obligada a retener, sin embargo al haber sido transferida a Honduras la figura cambio radicalmente. La Corte Fiscal entendió que la reducción de retención en la fuente prevista en el CDI con Honduras, no resultaba aplicable a préstamos “back to back” con idénticos pagos de intereses entre un deudor estadounidense, una compañía de Honduras vinculada y la sociedad madre de Bahamas. En definitiva la sociedad hondureña no era quien recibía los intereses por derecho propio sino como conductora, con la obligación de transferirlo a la casa matriz en Bahamas.

En función de lo expuesto, la Corte restringió la aplicación del CDI firmado por Estados Unidos y Honduras sólo a aquellas situaciones en las que el interés fuese pagado a una corporación, siempre que ésta fuera el verdadero beneficiario.



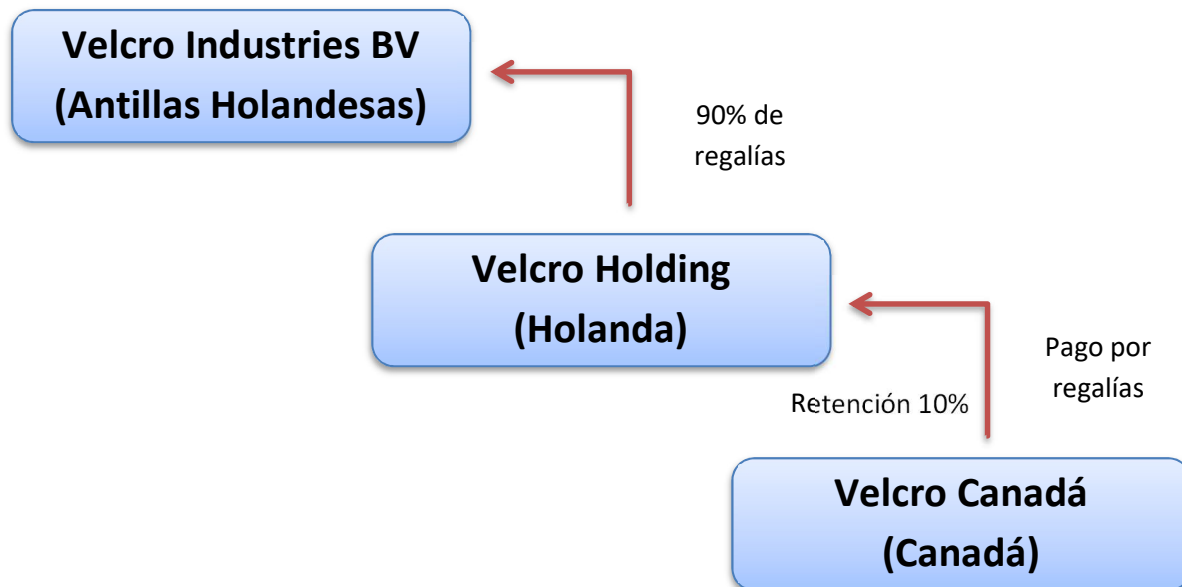
FALLO VELCRO INDUSTRIES (CANADÁ, 1987)

Velcro Industries BV, empresa holandesa, celebró contrato con Velcro Canadá, por la cual le permitió a esta última la utilización de la propiedad intelectual a cambio de una regalía.

Hacia el año 1995, Velcro Industries BV, migro de Holanda a las Antillas Holandesas, país con el cual Canadá no tenía CDI. Ante esta situación, le cedió los derechos del contrato (sublicencia) a una subsidiaria en Holanda, llamada Velcro Holdings. En esta cesión Velcro Industries BV conserva la propiedad intelectual pero cede los derechos de licencia sobre esa propiedad, a cambio de un porcentaje de las ventas netas de las licencias.

En Canadá, la retención a las regalías es del 25%, pero con un CDI para evitar la doble tributación sería únicamente del 10%. La CRA (Canadá Revenue Agency) argumentó que Velcro Holding no era el **beneficiario efectivo** de las regalías, sino que era Velcro Industries BV y al no existir tratado en Canadá y las Antillas Holandesas la retención debió de ser del 25%

El Tax Court of Canada (TCC) determinó que Velcro Holding no era un agente, mandatario o empresa conducto, toda vez que contaba con el uso y posesión de las regalías, así como los registros inherentes de éstas además de correr con todos los riesgos de la sublicencia y por lo tanto, era el beneficiario efectivo.



FALLO AZADI BACHAO ANDOLAN (INDIA, 2003)

En este caso se analizó el esquema de determinados inversores provenientes de países OCDE (principalmente Holanda) que, aprovechando el CDI entre India e Islas Mauricio, localizaron una sociedad “conducto” en Islas Mauricio y provocaron que las ganancias de capital no sólo no tributen en ninguno de los dos países, sino que el flujo tampoco tribute en Holanda debido a la legislación holandesa. Esta estructura fue cuestionada y la Suprema Corte de India falló a favor del contribuyente, entendiendo que bastaba con el Certificado de Residencia Fiscal expedido por las autoridades de Islas Mauricio, para que los residentes en dicho Estado sean considerados beneficiarios efectivos a los efectos de la aplicación del CDI entre India e Islas Mauricio.

La Corte interpretó que si la intención de los Estados Parte hubiera sido evitar estos arreglos y negar los beneficios del CDI a residentes de otros Estados, habrían incorporado una adecuada cláusula como la vigente en el CDI con Estados Unidos. Pero si ésta cláusula no existe y pudo haber existido, puede inferirse que la voluntad de los Estados consistió en no restringir la aplicación de los tratados a dichos supuestos.

Se destaca que la Corte argumentó que la utilización de esa estructura, había representado para la India el arribo de un importante volumen de capital extranjero y que su prohibición motivaría o un freno a llegada de nuevas inversiones o su fuga definitiva lo que representaría un daño mucho mayor que la sola pérdida de recaudación fiscal.

BANK OF SCOTLAND (FRANCIA, 2006)

Merrell Dow Inc., una compañía Norteamericana, cedió a favor del Bank of Scotland (residente de Reino Unido) el usufructo temporal por 3 años de los derechos sobre los dividendos que le corresponderían en una de sus subsidiarias en Francia. A cambio de ello, el Bank of Scotland pagaría intereses bajo un contrato de préstamo en cantidades equivalentes a los dividendos recibidos.

Este esquema fue diseñado para beneficiarse del reembolso del *avoir fiscal* sobre los dividendos distribuidos por compañías francesas, que el Art. 9 del CDI prevé para los residentes en Reino Unido. En resumidas líneas, la operación era la distribución oculta de dividendos a la matriz americana.

El consejo francés, considero que la operación debía analizarse desde la sustancia, por la cual ésta operación tenía una única finalidad, obtener un beneficio fiscal, contrario a la intención de los Estados Parte al firmar el tratado.

MIL INVESTMENTS (CANADÁ, 2007)

En este caso se pretendió negar la aplicación del tratado de Canadá-Luxemburgo a una sociedad holding en Luxemburgo, propiedad de un residente de Mónaco, que había realizado importantes ganancias de capital por la enajenación de acciones de una sociedad canadiense. La Corte sostuvo que la compra o la selección de un tratado para minimizar la carga fiscal no es abusiva y que lo que los Tribunales deben analizar es el uso del tratado y no su selección. Asimismo, entendió que Canadá tenía conocimiento previo del tratamiento de las ganancias de capital en Luxemburgo y, de todos modos, cedió su potestad tributaria en el CDI, por lo que no puede alegar una inesperada doble no imposición.

PREVOST CAR INC. (CANADÁ, 2008)

Prevost Car Inc., es una sociedad canadiense cuyo capital estaba controlado por una sociedad holding holandesa denominada *Prevost Holding BV*, la cual tenía como accionistas a dos sociedades, una inglesa (*Henlys Group PLC*) y una sueca (*Volvo Bussar AB*), toda esta ingeniería con el afán de aprovechar las tasas reducidas de retención sobre los dividendos del CDI entre Canadá y Holanda. De acuerdo a los contribuyentes, la sociedad holding había sido escogida tanto por razones fiscales como comerciales, como ser que los inversores suecos e ingleses quisieron operar vía una entidad localizada en un país neutral.

La sociedad holandesa tenía un solo activo (las acciones de *Prevost Car Inc.*) y no tenía empleados en Holanda. *Prevost* (Canadá) pagó entre 1996 y 2001 aproximadamente US\$ 90 millones en dividendos, y a su vez *Prevost Holding BV* pagó dividendos a sus accionistas en el Reino Unido y Suecia, por el equivalente a lo recibido de la subsidiaria en Canadá.

La administración canadiense cuestionó que *Prevost* (Canadá) retenía indebidamente en base al CDI con Holanda (5%), cuando en realidad debía realizarlo siguiendo los CDI con el Reino Unido (10%) y Suecia (15%). Pero, a contramano de lo que el fisco canadiense exigía, el tribunal concluyó que la sociedad holandesa no era instrumental para sus accionistas, razón por la cual fallo a favor del contribuyente. La importancia de esta sentencia, es que la decisión del tribunal delimita el significado del concepto de “beneficiario efectivo”, asumiendo que es una norma de atribución de rentas: “Beneficiario efectivo de una renta será aquel a quien tal renta sea atribuible a título de propietario, con independencia de si es o no propietario del activo vinculado con la renta, de lo que luego, con posterioridad, haga esta persona con la renta que recibe o de la sustancia que tenga”.

Este caso ha motivado que la OCDE mire con inquietante preocupación esta tendencia de los Tribunales canadienses.

VI. 8) LA SITUACIÓN EN ARGENTINA

VI. 8) a) Cláusula antiabuso genérica aplicable

La legislación argentina, en la Ley de Procedimiento Fiscal²¹, consagra como norma antiabuso genérica al “principio de la realidad económica” que ha sido aplicada por los tribunales en materia de interpretación de CDI²². Este principio permite recalificar las figuras legales empleadas en transacciones que manifiestamente presentan una causa económica distinta; es decir, el propósito típico de la figura legal (*intentio juris*) aparece distorsionado en función de la intención económica efectivamente perseguida por el contribuyente (*intentio facti*) verificándose un acople artificial entre una y la otra. En tales casos, se verifica una violación del propósito y objeto de la ley impositiva.

En materia de abuso de tratados, la doctrina internacional requiere prudencia con relación a la eficacia de la normativa doméstica de alcance general contra el abuso de los tratados o las medidas antielusión y antievasión, salvo disposición expresa en el texto del CDI, o en caso de existir normativa interna al respecto anterior a la firma del mismo. Tales medidas se aceptan, en tanto y en cuanto, no anulen conceptos y reglas previstas en el CDI y, además estén en línea con sus propósitos implícitos.

Por el contrario, de tratarse de conceptos para cuya definición el CDI admite a la legislación doméstica del otro estado contratante (p. ej., residente, empresa), la normativa interna es aplicable a la hora de interpretar el CDI, salvo notoria incompatibilidad con su espíritu.

²¹ Art. 2 – Ley 11.683. “Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible se atenderá a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes. Cuando éstos sometan esos actos, situaciones o relaciones a formas o estructuras jurídicas que no sean manifiestamente las que el derecho privado ofrezca o autorice para configurar adecuadamente la cabal intención económica y efectiva de los contribuyentes se prescindirá en la consideración del hecho imponible real, de las formas y estructuras jurídicas inadecuadas, y se considerará la situación económica real como encuadrada en las formas o estructuras que el derecho privado les aplicaría con independencia de las escogidas por los contribuyentes o les permitiría aplicar como las más adecuadas a la intención real de los mismos”. El destacado nos pertenece.

²² TFN, Sala D, “Molinos Río de la Plata s/recurso de apelación - impuesto a las ganancias”, 14/08/2013.

VI. 8) b) Cláusulas antiabuso específica - Reglas contra la capitalización exigua

Según las reglas de capitalización exigua²³, cuando el préstamo es contraído con un sujeto del exterior que controla a la compañía local, el pasivo excede en dos veces el patrimonio neto del tomador y la retención en la fuente es inferior al 35%, no serán deducibles los intereses que proporcionalmente correspondan a dicho excedente.

La cláusula de no discriminación prevista en el artículo 24²⁴ torna inaplicable la normativa doméstica sobre subcapitalización, a menos que la Argentina hubiera hecho reserva, en el texto del CDI o del Protocolo, de la aplicación de las normas domésticas en la materia.

Los CDI firmados con Canadá, Dinamarca, Finlandia, Suecia, Noruega y Rusia son los que plantean esta reserva sobre la aplicabilidad del régimen.

VI. 8) c) Aspectos procedimentales y sancionatorios

En la legislación argentina no se observan aspectos procedimentales y sancionadores especiales en las cláusulas antiabuso, aplicándose a éstas las generales de la ley tanto en materia de procedimiento como sancionatorio.

En el proyecto BEPS desarrollado por la OCDE bajo mandato del G20 se prevén ciertas acciones que se refieren a la temática de las reglas antielusivas específicas y los CDI, entre otras la “Acción 6: Prevenir el abuso de CDI” en la que se clarifica que los CDI no tienen por propósito ser utilizados para generar *doble no imposición*. Nuevamente, La legislación argentina carece de normas antielusivas domésticas que enfoquen ésta problemática en forma específica.

²³ Art. 81, inc. a), párrafo tercero a sexto, Ley de Impuesto a las Ganancias

²⁴ A menos que se apliquen las disposiciones del apartado 1 del artículo 9, del apartado 7 del Artículo 11 o del apartado 6 del Artículo 12, los intereses, regalías o demás gastos pagados por una empresa de un Estado Contratante a un residente del otro Estado Contratante son deducibles, para determinar los beneficios sujetos a imposición de esta empresa, en las mismas condiciones que si hubieran sido pagados a un residente del primer Estado. Igualmente, las deudas de una empresa de un Estado Contratante relativas a un residente del otro Estado Contratante son deducibles para la determinación de capital imponible de esta empresa en las mismas condiciones que si se hubieran contraído con un residente del primer Estado.

VI. 8) d) El Memorando 64/2009²⁵

Es la primera vez que la DNI²⁶ abordó el tema de abuso de CDI. En el caso bajo análisis, un residente argentino tenía acciones de una empresa austríaca. El 99% de los activos de la empresa austríaca eran acciones de una entidad ubicada en las Islas Vírgenes Británicas y de la cual la empresa austríaca poseía el 100% de las acciones.

De acuerdo con los términos del CDI Argentina-Austria vigente en ese momento, la competencia para gravar los activos (Bienes Personales), ingresos y dividendos se concede exclusivamente al estado en el que la empresa sea residente. Por lo tanto, la participación del argentino en la empresa austríaca y los dividendos percibidos de las mismas no estaban sujetos a tributación en Argentina²⁷.

Para su análisis, la autoridad examinó en primer lugar las opiniones vertidas por otras oficinas (DAL, DAT²⁸, División Jurídica de la División Fiscalización) y llegó a la conclusión de que el contribuyente poseía la participación accionaria en la empresa austríaca con el único fin de disfrutar de los beneficios del tratado antes mencionado y de ese modo evitar el ingreso de los tributos a nuestro país.

Vale destacar que la Dirección de Asesoría Técnica de la AFIP sostuvo que: “al no vislumbrarse en principio ninguna norma antiabuso que permita impedir la consecución de tales artilugios impositivos, resultaría sumamente importante que la Autoridad de Aplicación evalúe la incorporación de normas idóneas al respecto”.

Con anterioridad a la redacción del Memorando 64/2009, el 26/06/2008 el Gobierno Argentino (Poder Ejecutivo) había denunciado²⁹ el convenio, utilizando el procedimiento establecido en su artículo 29, en virtud del cual cualquiera de los Estados

²⁵ Dirección Nacional de Impuestos - 16/01/2009.

²⁶ Organismo dependiente de la “Subsecretaría de Ingresos Públicos” de la “Secretaría de Hacienda” del ex “Ministerio de Economía y Finanzas Públicas”. En la actualidad: Dirección Nacional de Investigaciones y Análisis Fiscal.

²⁷ El contribuyente había diseñado un esquema de planificación fiscal abusiva a través de la incorporación de una entidad interpuesta en un país socio del tratado con el único fin de disfrutar de los beneficios del tratado.

²⁸ Dictaminó que nos ocupa es un caso prima facie de una estructura de planificación fiscal, destinado a cosechar los beneficios de un tratado y evitar el ejercicio de la jurisdicción tributaria argentina

²⁹ Boletín Oficial – 22/07/2008

contratantes puede denunciar³⁰ el convenio a través de los canales diplomáticos por lo que el mismo dejó de aplicarse a partir del 01/01/2009.

VI. 8) e) Las ETVE españolas

El convenio bajo análisis se aplicaba a los impuestos a la renta y al patrimonio correspondientes a los Estados miembros. Concretamente, se aplicaba al (1) impuesto sobre la renta de las personas físicas, el (2) impuesto sobre sociedades y el (3) impuesto sobre el patrimonio en España; y al (1) impuesto a las ganancias, el (2) impuesto sobre activos y el (3) impuesto personal sobre los bienes no incorporados al proceso económico en Argentina. No se incluía el impuesto español sobre la renta de no residentes, así como tampoco el impuesto argentino a la ganancia mínima presunta.

En cuanto a las acciones o participaciones en el capital o patrimonio de una sociedad que formasen parte del patrimonio de una persona, sólo podrían someterse a imposición en el Estado del que su titular sea residente. Esta disposición fue una de las principales sobre las que versó conflicto. El 29/6/2012 Argentina denunció³¹ inconsistencias en el convenio para evitar la doble imposición suscripto con España, que estaba en vigor desde 1994. Fue la Comisión Revisora y Evaluadora de los Convenios de Doble Imposición³², quien detectó, entre otros casos, maniobras de planificación fiscal nociva desarrolladas por ciertos contribuyentes para utilizar abusivamente los beneficios del convenio celebrado con España.

Para dar lugar a dichos artificios, los contribuyentes procedían a interponer una sociedad “conducto” en uno de los países firmantes, pero esta sociedad carecía de sustancia económica real, ya que su única finalidad era un aprovechamiento ilegítimo de la ventaja fiscal. Haciendo un poco de historia, como consecuencia de la entrada en vigencia de la ley 25585³³, a partir del año 2002, las sociedades residentes en Argentina que antes no

³⁰ La denuncia de un tratado es el mecanismo jurídico para dar por terminadas las obligaciones internacionales asumidas al firmarlo, pero, en tal caso, los efectos de la denuncia nunca podrán ser retroactivos.

³¹ Boletín Oficial – 13/07/2012

³² Creada por Disposición (AFIP) 345/2013. Tiene a su cargo el análisis y evaluación de los distintos convenios internacionales vigentes o propuestos.

³³ Modificaba la ley 23966, Título VI, del Impuesto sobre los Bienes Personales estableciendo que, en el caso de que hubiese sociedades extranjeras que contaran con acciones o participaciones en el capital de sociedades residentes en

tributaban por las tenencias accionarias o participaciones en su capital por parte de empresas extranjeras ahora debían empezar a hacerlo como responsables sustitutos.

Bajo este nuevo escenario, las sociedades comenzaron a buscar alternativas para evitar el pago de dicha imposición y detectaron una falencia en el convenio para evitar la doble imposición con España, ya que su artículo 22, párrafo 4, decía que *“el patrimonio constituido por acciones o participaciones en el capital o patrimonio de una sociedad solo puede someterse a imposición en el Estado contratante del que su titular sea residente”*. Para ello, algunas empresas de capitales extranjeros canalizaban sus inversiones en Argentina a través del régimen preferencial español de entidades de tenencia de valores extranjeros (ETVE)³⁴, un tipo de sociedad que tiene como único objeto la tenencia y gestión de participaciones en entidades no residentes de España. Las ETVE poseen un tratamiento fiscal especial que beneficia a sus socios, ya que están eximidos de imposición los dividendos y participaciones en beneficios de empresas extranjeras y no deben pagar el impuesto a la renta después de la distribución de esos beneficios.

Argentina, estas últimas deben ingresar como responsables sustitutos de las primeras el impuesto sobre los bienes personales derivado de las mencionadas tenencias accionarias.

³⁴ El fisco argentino sostiene que dichas maniobras significaron una pérdida en la recaudación en concepto de Impuesto sobre los Bienes Personales de alrededor de 250 millones de pesos.

CUADRO COMPARATIVO³⁵

Convenio 1992	Convenio 2013
<p>No contemplaba un memorando de entendimiento, por lo que no se encontraba ningún comentario acerca de medidas antievasión.</p>	<p>Incluyó un memorando de entendimiento para su aplicación. El mismo incluía 3 cláusulas antievasión:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. El convenio no se interpreta a modo de impedir aplicar las disposiciones de la normativa interna de los países relativas a la prevención de evasión fiscal. 2. Se entenderá que los beneficios del convenio no se otorgarán a una persona que no sea la beneficiaria efectiva de las rentas procedentes del otro Estado. 3. El convenio no impedirá a los Estados contratantes la aplicación de sus normas internas relativas a la transparencia fiscal internacional.
<p>No contemplaba excepciones a la aplicación de los artículos sobre dividendos, intereses o regalías. Es decir, no evaluaba el fin primordial de las operaciones que les daban surgimiento.</p>	<p>El memorando de entendimiento también marca que, cuando el fin primordial de cualquier persona al realizar operaciones relacionadas con la generación de dividendos, intereses, cánones o regalías sea el de conseguir el beneficio plasmado en el convenio, el mismo no se aplicará.</p>
<p>Art. 22, ap. 4 - “<i>El patrimonio constituido por acciones o participaciones en el capital o patrimonio de una sociedad solo puede someterse a imposición en el Estado contratante del que su titular sea residente</i>”.</p>	<p>Se eliminó del art. 22 el ap. 4, que le otorgaba toda la potestad tributaria al Estado del que el titular de las acciones era residente.</p>
<p>Contenía una cláusula de la nación más</p>	<p>Se eliminó la cláusula de la nación más</p>

³⁵ Fuente: Análisis del convenio de doble imposición entre Argentina y España. Su denuncia y situación actual. Ma. de los Ángeles Jáuregui. Consultor Tributario ERREPAR Abril 2014

favorecida.	favorecida, que comprometía los acuerdos firmados con terceros países.
La cláusula de intercambio de información no se encontraba actualizada de acuerdo con los estándares internacionales.	Se modernizó la cláusula de intercambio de información tributaria, en línea con los estándares internacionales del Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información.

VI. 8) f) El caso de los Holdings Chilenos

En un reciente fallo, la CSJN confirmó una sentencia de primera instancia ante el TFN mediante el cual se concluye que los dividendos girados por una sociedad holding chilena a su accionista argentina no quedan incluidos en los beneficios del tratado de doble imposición entonces vigente dada las circunstancias fácticas existentes en dicha transacción a raíz de las cuales el tribunal entiende que existió un “abuso de tratado” o “treaty shopping”.

Molinos Río de La Plata S.A.³⁶ (“Molinos Argentina”) había apelado ante el TFN dos resoluciones dictadas por la AFIP, mediante las cuales determinaba de oficio el Impuesto a las Ganancias de los periodos fiscales 2004 a 2009.

El argumento principal de Molinos Argentina se basa en que AFIP transgredió la regla del artículo 11 del CDI celebrado entre Argentina y Chile en el año 1976³⁷ al incorporar en la base imponible del Impuesto a las Ganancias, los dividendos distribuidos por Molinos de Chile y Río de la Plata Holding S.A. (“Molinos Chile”), sociedad constituida en Chile bajo el régimen de “sociedades plataforma de inversiones” instaurado por ley chilena N° 19.840 (“Ley Chilena”).

³⁶ A partir de una denuncia de la AFIP, la Justicia ordenó el allanamiento de la firma Molinos Río de la Plata, una de las mayores exportadoras de alimentos del país, acusada por el organismo de evadir, al menos, 150 millones de pesos en el Impuesto a las Ganancias, aunque contabilizando los intereses resarcitorios, la evasión alcanzaría los 300 millones de pesos.

³⁷ Ley N° 23.228 (promulgada el 24/11/1985)

El artículo 11 del entonces vigente CDI disponía que: *“Los dividendos y participaciones en las utilidades de las empresas, incluidos los retornos o excedentes de las cooperativas, sólo serán gravables por el Estado Contratante donde estuviere domiciliada la empresa que los distribuye.”*

En el año 2002 se dictó la Ley Chilena, mediante la cual los inversionistas extranjeros podrían establecer en Chile una sociedad para administrar inversiones en el exterior sin tener que soportar en Chile los impuestos a la renta que originen dichas inversiones en lo que respecta a (i) dividendos y (ii) servicios coligados, es decir servicios a compañías vinculadas. Es decir, las sociedades constituidas bajo este régimen, que deben tener por objeto único administrar inversiones en Chile y en el exterior, están alcanzadas por el impuesto a la renta en Chile sólo por sus ganancias de fuente local, mientras que las ganancias de fuente extranjera no se encuentran alcanzadas por el tributo.

Molinos Argentina constituyó Molinos Chile bajo el régimen mencionado en el año 2003. Según surge de los antecedentes del fallo, Molinos Argentina ejerce el control de Molinos Chile con el 99,99% de su participación accionaria.

Durante los años 2004 a 2009, la Sociedad Holding pagó normalmente dividendos a Molinos Argentina. Como esos dividendos provenían esencialmente de los dividendos distribuidos a Molinos Chile por las sociedades de Molinos Uruguay y Molinos Perú, no estaban gravados en Chile por ser de fuente extranjera pero tampoco en Argentina en virtud de la aplicación del artículo 11 del CDI. Con esta maniobra, entre 2006 y 2009, Molinos Argentina "repatrió" a nuestro país unos \$ 450 millones libres de impuestos en Chile y la Argentina. Esta suma equivale al 50% de sus utilidades distribuidas en esos cuatro años.

AFIP, entonces, sostuvo que la Molinos Chile constituye una estructura “conductora” cuyo único fin consistía en que Molinos Argentina reciba los dividendos provenientes de las Molinos Uruguay y Molinos Perú sin tributar impuesto a la renta ni en Argentina ni en Chile en virtud de la normativa aplicable al caso.

En los términos del artículo 2 de la LPT, AFIP sostuvo la existencia de un uso abusivo del CDI por lo que decidió ignorar la aplicación de dicho instrumento al caso. El TFN confirmó la pretensión fiscal principalmente sobre la base de que (i) Molinos Argentina había realizado un uso abusivo del CDI; (ii) el principio de la realidad económica previsto en el artículo 2 de la LPT –ley interna– no es contrario al CDI sino que existe justamente para desarticular su aprovechamiento desleal y abusivo; (iii) una compañía conducto³⁸ no puede considerarse “beneficiario efectivo³⁹”.

Se trata de un precedente relevante en materia de interpretación de tratados y la aplicación del principio de la realidad económica contenido en la legislación interna.

El 29 de Junio de 2012, la República Argentina, a través de Cancillería, notificó al Estado de Chile la denuncia del CDI en cuestión por lo que dejó de tener efecto a partir del 1 de Enero de 2013 para personas humanas y para los ejercicios económicos iniciados a partir del 1 de Julio de 2012 en el caso de sociedades. Como dato anecdótico, el CDI (basado en el modelo de Pacto Andino) fue firmado en 1976, y entró en vigor en 1986, siendo unos de los más antiguos. A diferencia del resto de convenios firmados por Argentina que siguen el MOCDE o MONU y defienden el principio de la residencia (es decir la gravabilidad exclusiva por el país de residencia del receptor), este convenio otorgaba potestad tributaria exclusiva al país fuente, es decir, donde se generan las rentas. Como aplicación concreta de este principio, las rentas provenientes de Chile, como dividendos o intereses, solamente podían estar gravadas en Chile debiendo Argentina abstenerse de sujetarlas a tributación (el mismo tratamiento resulta para los sujetos chilenos en relación con las rentas provenientes de Argentina).

Recientemente, más precisamente el 30 de Septiembre de 2016 se aprobó (mediante Ley N° 27.274) el nuevo CDI⁴⁰ entre la República Argentina y la República de Chile para

³⁸ Una compañía conducto –cuyo único propósito es el de contar con la estructura legal necesaria a los fines de un convenio, pero que no desarrolla ninguna actividad económica sustancial- no puede considerarse “beneficiario efectivo”, aun cuando sea el propietario formal de esas rentas, ya que no es quien tiene el efectivo control sobre dichos ingresos, sino que se limita a transferirlos inmediatamente al verdadero titular de las rentas, reduciendo o anulando a través de su intermediación la carga tributaria global de un grupo económico;

³⁹ El objetivo final de este concepto es de establecer a la persona, que dispone efectivamente del rendimiento del dinero; que dispone el uso y el goce del mismo. Es por eso que no se puede considerar que alguien es beneficiario efectivo, cuando es solo un mero conductor del dinero, el cual no posee el uso ni el goce del mismo, un ejemplo de esto serían las sociedades instrumentales o algún les o algún tipo de mandatario.

⁴⁰ Se basa en el MOCDE.

eliminar la doble imposición de los impuestos a la renta y al patrimonio, y para prevenir la evasión y la elusión fiscal. Luego de las aprobaciones por cada Estado, el convenio entró en vigor con la última notificación vía diplomática al otro Estado de la aprobación interna por el Parlamento el 14 de Octubre de 2016 por lo que resulta de aplicación el 1 de Enero de 2017.

A efectos de reforzar la idea de "prevenir la evasión y la elusión fiscal", en un memorando de entendimiento para la aplicación del nuevo convenio, ambos países confirman "que no se deben conceder los beneficios de un convenio para eliminar la doble imposición cuando uno de los principales objetivos para realizar determinadas operaciones o manejos" sea lograr una ventaja fiscal que impliquen circunstancias contrarias a la realidad económica de la operación, reafirmando, además, la aplicación plena de las distintas normas antiabuso comprendidas en las respectivas legislaciones locales, como realidad económica, precios de transferencia o impuesto de igualación.

VII. CONCLUSIONES

En razón de lo expuesto a lo largo del presente trabajo y de las tareas de investigación llevadas a cabo se evidencia que, si bien el objetivo de los CDI es evitar la “doble imposición” y los organismos que regulan la fiscalidad internacional se han centrado también en implementar mecanismos para evitar la “doble no imposición”, la planificación fiscal y el estudio minucioso de los CDI por parte de los inversores argentinos y extranjeros excede las capacidades de los administradores fiscales, que no logran eliminar por completo estas prácticas nocivas que generan un desequilibrio resultando en una externalidad negativa que recae sobre las arcas de uno o ambos de los Estados contratantes.

Desde un punto de vista económico, los sujetos pueden elegir libremente entre todas las alternativas posibles, no estando obligado a adoptar aquella que le resulte más gravosa, reconociéndole el derecho a planificar su posición fiscal. Todo esto en aras de promover el intercambio de bienes y servicios, pero sin que se vea afectada, ilícitamente, la base recaudatoria de los países en los que se opera.

La falta de aspectos procedimentales y sancionatorios en las cláusulas antiabuso de la legislación argentina, así como de normas antielusivas domésticas que ataquen esta problemática en forma específica, tienden a animar a los inversores a asumir contingencias fiscales llevando a cabo prácticas abusivas. El inversionista, ante la baja o nula percepción de riesgo de aplicación de sanciones severas por su conducta, se ve motivado por las grandes ganancias que obtiene eludiendo tributos a un “costo” muy bajo. Alenta esta tesitura, las frecuentes demoras judiciales que dilatan los tiempos de resolución de conflictos y las reiteradas amnistías fiscales que condonan cualquier tipo de sanción.

Afortunadamente, las legislaciones están tendiendo a focalizar sus esfuerzos en el estudio de medidas que permitan contrarrestar prácticas que rozan lo ilícito.

Es esencial para este fin, disponer de información precisa, completa y oportuna para permitir a los gobiernos identificar rápidamente las áreas de riesgo y poder contrarrestarlas.

Argentina, por su parte, debería alinearse con las prácticas internacionales (en materia de sanciones y procedimiento) para desalentar la creciente elusión que afecta de manera crítica la recaudación.

A su vez, como fue mencionado en el desarrollo del trabajo de investigación, las acciones puestas en marcha para evitar la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios no pueden tener éxito sin la transparencia, certidumbre y predictibilidad que las empresas necesitan para programar sus inversiones, aspecto en el que Argentina debe esforzarse por mejorar.

Si bien es el gobierno argentino quien debe esforzarse en encontrar una solución a este problema, se sostiene que es vital el apoyo de los sectores empresarios para evitar se sigan dando estas prácticas desmedidas.

VIII. PROPUESTAS DE MEJORA

A modo de cierre del presente trabajo, se proponen las siguientes acciones de mejora que los gobiernos deben alcanzar para atenuar los efectos nocivos causados por las prácticas elusivas que afectan de manera directa su recaudación tributaria:

- Implementar mecanismos para evitar la elusión fiscal internacional producto de la planificación y el estudio de los CDI realizada por inversores que encuentran el vacío legal de las normas, afectando los ingresos públicos; sin caer en el error de una excesiva presión tributaria que pueda afectar los negocios e inversiones entre los países intervinientes.
- Formalizar los aspectos procedimentales y sancionatorios en las cláusulas antiabuso de la legislación argentina a los fines de lograr un respeto de la normativa por parte de las empresas e inversores y no dejar espacios para su incumplimiento; o bien, en caso que ocurra, la infracción tenga consecuencias rápidas y costosas para quien la comete.
- Mejorar la imagen de transparencia, certidumbre y predictibilidad por parte de los gobiernos; especialmente, los Latinoamericanos, para brindarle a las empresas la seguridad jurídica que necesitan a la hora de programar sus inversiones.
- Ser más flexibles en materia de actualización normativa para lograr adaptarse rápidamente a los nuevos métodos elusivos adoptados por los contribuyentes, provenientes del avance tecnológico y la globalización; los cuales ponen en constante desventaja a los gobiernos que demoran en adecuar su normativa.

IX. BIBLIOGRAFÍA

García Prats, Francisco Alfredo (2009). *Los modelos de convenio, sus principios rectores y su influencia sobre los convenios de doble imposición*. Crónica Tributaria N° 133/2009 (101-123) – Universidad de Valencia.

Vega Borrego, Félix Alberto (2003). *Las medidas contra el treaty shopping*. Instituto de Estudios Fiscales Ministerio de Hacienda – Madrid, 2003

Crespo, Eduardo; García, Juan Carlos (2009). *Argentina y los convenios firmados para evitar la doble imposición internacional*. Encuentro Mejores Prácticas y Tendencias para Contadores Públicos. Facultad de Ciencias Económicas – Universidad de Palermo. Agosto 2009.

García Prats, Francisco Alberto (2004). *El uso indebido de los convenios fiscales*. FORO Revista de Derecho N° 3 UASB Ecuador. Quito, 2004.

Reyero, Rocío; Palacin, Ramón; Alonso, Iñigo (2015). *La OCDE presenta el informe final del plan de acción BEPS*.

Vallejo Chamorro, José María; Gutiérrez Lousa, Manuel (2002). *Los convenios para evitar la doble imposición: análisis de sus ventajas e inconvenientes*. DOC. N° 6/02 Instituto de Estudios Fiscales.

Tanzi, Vito (2001). *La globalización y la acción de las termitas fiscales*. Finanzas & Desarrollo. Marzo, 2001.

Morales Arias, Luis Guillermo. *El treaty shopping y las cláusulas antiabuso*. Revista 62. Instituto Colombiano de Derecho Tributario.

Losada, Soraya Rodríguez. *La interpretación jurisprudencial del concepto de beneficiario efectivo en el ámbito internacional*. Crónica Tributaria N° 149/2013 (153-197). Universidad de Vigo.

Zavaleta Álvarez, Michael. *Treaty shopping en business profits*.

Dra. Cra. Olsztajn, Carla Yael. *Polémico rol del treaty shopping en la actualidad tributaria*. Cuadernos Tributarios N° 32. Revista IFA Perú. Noviembre, 2012.

Dr. Pachón Luna, Andrés. *El treaty shopping como fenómeno de elusión fiscal internacional en los convenios de doble imposición suscriptos por Colombia*.

Jáuregui, Ma. de los Ángeles. *Análisis del convenio de doble imposición entre Argentina y España. Su denuncia y situación actual*. Consultor Tributario Errepar. Abril, 2014.

O'Donnell, Agustina. *El principio de la realidad económica y el de la inoponibilidad de la personalidad societaria como límites de la planificación*. Doctrina Tributaria ERREPAR. Septiembre, 2016

Dr. Frascini, Juan Ignacio y Dr. Aisenberg, Luis. *El concepto de beneficiario efectivo en derecho tributario internacional*.

Barreto, Carlos Alberto. *Aplicación efectiva de las cláusulas anti abuso de los convenios para evitar doble imposición - CDIs*. Receita Federal, Brasil.

Manual de las naciones unidas en temas específicos sobre la administración de convenios de doble tributación para países en desarrollo. Departamento de Asuntos Económicos y Sociales ONU. 2015.

Convención modelo de las naciones unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo. Departamento de Asuntos Económicos y Sociales ONU. 2013.

Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios. OCDE. 2014.

Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios. Informes finales. OCDE. 2015.

Cr. Gadea Ricciuto, Walter Daniel y Cr. Segaberla Muniagurria, Pablo. *Análisis de los convenios para evitar la doble imposición en Latinoamérica como consecuencia de la globalización comercial.* XXX Conferencia Interamericana de Contabilidad. Uruguay, 2013.

Jurisprudencia Molinos Río de la Plata. TFN. CSJN.