

En: Suplemento *Enfoque Internacional* de la Revista *Análisis Tributario* (ISSN 2074-1111), Nº 12, 2014, AELE, Lima, págs. 31 a 40.

# LA PROHIBICIÓN DE ABUSO DE CONVENIO PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL

## 1 Preliminar

Alberto Tarsitano (\*)

La construcción de una doctrina sobre prohibición de abuso de Convenio para Evitar la Doble Imposición (CDI) es una tarea difícil, que conlleva la necesidad de metabolizar normas de diverso origen: las del Tratado, las internas de cada país y las de derecho supranacional, cuando las hubiere. La integración de esos ámbitos arrastra problemas no resueltos y enfoques disímiles sobre las conductas que se tratan de combatir, y, si bien está fuera de discusión la legitimidad de reacción contra los esquemas de planificación fiscal abusivos, no existe el mismo consenso a la hora de definir qué es un uso impropio de un CDI. Prueba de ello es el rumbo errático seguido por los tribunales argentinos para fijar el alcance del artículo 2º de la Ley Nº 11.683, precepto que luego de décadas de vigencia no ha podido hacer pie en una distinción, más o menos clara, de las nociones de *economía de opción*, *elusión* y *evasión*<sup>(1)</sup>.

El objetivo de este trabajo no pretende ir más allá de responder la pregunta sobre cómo y desde qué lugar se construye una doctrina contra el abuso de un CDI.

Ante un panorama complejo, es natural que los operadores tributarios de cada país sientan una inclinación espontánea a refugiarse en las normas, los criterios o las prácticas adoptados en su derecho interno. El resultado suele ser bastante desalentador, ya que los límites autoimpuestos en el reparto de la competencia tributaria y la existencia de factores de conexión extraterritorial revelan, en ciertos casos, la impotencia del derecho doméstico para contener una realidad que lo trasciende, y, en otros, una práctica contraria a la experiencia internacional y a la seguridad jurídica.

El conflicto no se elimina por el reconocimiento de fines compartidos por la ley interna y el CDI, ni se mejora porque en

América Latina la ausencia de un orden jurídico regional elimine el esfuerzo por conciliar las garantías que dicho derecho ofrecería con las normas impositivas locales, como sí sucede, por ejemplo, entre las libertades aseguradas por la Unión Europea y los derechos nacionales. El beneficio secundario de este último conflicto con el derecho supranacional es el que ha permitido al Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) ir elaborando pautas orientadoras sobre la noción de abuso que, algún día, conformarán una doctrina.

La referencia a la experiencia europea en estos temas no es casual. La globalización de las reglas derivadas de la universalidad de los negocios, acaecida en las últimas décadas, sin duda, constituye un elemento acelerador de armonización espontánea<sup>(2)</sup>. Es un proceso no exento de marchas y contramarchas, pero finalmente el factor internacional se integrará, dialécticamente, al derecho nacional, para dotar de contenido a la noción de abuso de tratado y a su prohibición; una noción que precise los contornos, delimite los espacios o marque las pautas para armonizar el derecho de los Estados a combatir los quiebres a la ley con la seguridad jurídica que merece el contribuyente.

En este terreno, los organismos internacionales vienen haciendo una constructiva tarea desde que la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) emitió su informe sobre competencia fiscal nociva<sup>(3)</sup> y extendió, en 2003, los *Comentarios* (empleamos el término *Comentarios* para referirnos a los que acompañan el Modelo de CDI de la OCDE) sobre el uso impropio de un Tratado. Los expertos de Naciones Unidas hicieron lo propio con los *Comentarios* a su Modelo<sup>(4)</sup>. Esta tendencia se vio replicada en muchos otros foros internacionales, públicos y privados, como el Financial Action Task Force (en español: GAFI), el G20, la Confederación Fiscal Europea, etc., generando un *derecho blando* (*soft law*), con cierta eficacia jurídica<sup>(5)</sup>. El repaso no debe omitir la proliferación de acuerdos sobre intercambio de información: multilaterales (*v.gr.*, *Convención sobre asistencia administrativa mutua en materia fiscal*, OCDE), bilaterales (Convenios amplios o específicos) o unilaterales (*Foreign Account Tax Compliance Act*, USA).

El colosal arsenal de recursos orientados a combatir la elusión y la evasión demuestra la dimensión del fenómeno, y su complejidad se pone de manifiesto con

(\*) Abogado por la Universidad de Buenos Aires (Argentina). Director de la Maestría en Derecho Tributario de la Pontificia Universidad Católica Argentina. Profesor Titular de Derecho Tributario en ambas universidades. Director del "Suplemento Fiscal" del Diario Jurídico El Derecho. Past Presidente de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales (AAEF) y del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT). Asociado Honorario del Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios y del Instituto Peruano de Investigación y Desarrollo Tributario (IPIDET). Socio de Bulit Goñi y Tarsitano Abogados y Consultores.

(1) El artículo 2º de la Ley de Procedimientos Tributarios (Ley Nº 11.683, t.o. en 1998) contiene una cláusula general contra el uso de formas jurídicas inadecuadas a la sustancia económica de las transacciones llevadas a cabo por los contribuyentes.

(2) JIMÉNEZ, Martín Adolfo, *Globalización y derecho tributario: el impacto del derecho comunitario sobre las cláusulas antielusión/abuso del derecho interno*, Documentos del Instituto de Estudios Fiscales Nº 7.

(3) OCDE, *Harmful tax competition: an emerging global issue*, París, 1998.

(4) El documento reconoce como antecedente el preparado por el Subcomité de "Uso impropio de Tratados", del Comité de Expertos en Cooperación Internacional de Asuntos Fiscales de las Naciones Unidas, Ginebra, 2008.

(5) La expresión *derecho blando* es usada aquí para designar el conjunto de disposiciones no vinculantes, que, aun sin alcanzar la jerarquía de fuente de derecho, poseen la autoridad para erigirse en fuente de conocimiento de la ley.

solo comprobar que, todavía, el derecho internacional adeuda la elaboración de un estándar confiable para definir el abuso de ley sobre los flujos transfronterizos, en materia de impuestos directos e indirectos.

En este trabajo, las nociones de *elusión* y *abuso* son equiparables, porque el abuso de la norma –la del Tratado que se invoca y la nacional que se evita– es el medio que consume el resultado elusivo contrario al fin de la ley.

## 2 La noción de abuso de CDI

El concepto de *elusión internacional* por abuso de CDI incorpora un ámbito territorial donde confluyen tres órdenes jurídicos: el de los países de fuente y residencia, y el del propio Tratado. En el caso de un residente de un tercer Estado o de la existencia de un régimen supranacional, se agrega un nuevo factor por considerar para la calificación de la conducta abusiva.

Pistone la define como "*el fenómeno a través del cual un sujeto, con la finalidad de obtener un ahorro fiscal, aplica un régimen convencional al que no tendría derecho por razón de su situación sustancial*"<sup>(6)</sup>. Agrega García Novoa que este abuso se dará, normalmente, en los casos de utilización incorrecta de un Convenio entre dos Estados por parte de residentes de un tercer Estado con el objetivo de acceder a beneficios a los que no tendrían derecho en caso de actuar directamente<sup>(7)</sup>.

De esta manera, la elusión internacional remite a situaciones amparadas en un ordenamiento legal extranjero que se emplea instrumentalmente para evitar el regular sustento territorial, y produce, con ello, un ahorro de impuesto indebido. En el escenario que ofrecen los CDI, el Estado cuya norma interna es *abusada* a través del abuso del tratado deberá lidiar con un *elemento de extranjería* sobre el que se monta una estructura artificial<sup>(8)</sup>.

Una cuestión influyente a tener en cuenta cuando se examina la prohibición de abuso de tratado es que la reacción de los Estados difícilmente pueda abstraerse de la influencia de las doctrinas elaboradas por cada país. Por ello, igualmente se arrastran desde allí dificultades, las inconsistencias y hasta las objeciones levantadas en torno a tales doctrinas. Lo anterior adiciona la participación de Estados signatarios con tradiciones jurídicas diferentes, que ahondan la incertidumbre a pesar de la similitud y convergencia entre las teorías construidas por el derecho anglosajón ("*substance over form*", "*fraud and shame transaction*", "*business purpose test*",

"*economic reality*") y por el derecho latino continental (*fraude de ley*, *causa típica*, *abuso de formas*, *abuso de ley*).

Con la adaptación que le cabe a un territorio extendido, la noción que subyace al abuso de tratado bien puede ser la adoptada en las XXIV Jornadas del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT), celebradas en Isla Margarita (Venezuela):

"*La elusión es un comportamiento del obligado tributario consistente en evitar el presupuesto de cualquier obligación tributaria, o en disminuir la carga tributaria a través de un medio jurídicamente anómalo, por ejemplo: el abuso de la norma, de la forma o la vulneración de la causa típica del negocio jurídico, sin violar directamente el mandato de la regla jurídica pero sí los valores o principios del sistema tributario*"<sup>(9)</sup>.

No hace falta justificar el derecho de los países que firman un CDI a negar sus beneficios a quien pretende entrar por la ventana en lugar de usar la puerta. Sin embargo, la reacción debe ser contrastada con los medios empleados, pues es bastante frecuente que las administraciones fiscales crean ver un abuso allí donde no existe más que un aprovechamiento legítimo de ventajas conferidas por el Tratado, y su natural inclinación a proteger la recaudación suele volver muy delgada la línea que separa el abuso de convenio de la planificación fiscal legítima genuina.

## 3 ¿Cómo construir una doctrina sobre prohibición de abuso de CDI?

### 3.1. Preliminar

El abuso de CDI puede ser enfrentado con distintas técnicas: a través del dictado de normas generales o especiales, o por vía de doctrinas sobre la aplicación de la ley realizada por los tribunales. Ambos planos se manifiestan en el derecho interno y en el derecho de los Tratados. En los CDI es posible construir una tesis sobre la prohibición de abuso interpretando sus disposiciones con sentido teleológico, dentro de los principios del derecho internacional.

### 3.2. Los principios de la Convención de Viena y los CDI

Pareciera un corolario derivado de la condición de Tratado internacional de los CDI, al que se llega sin esfuerzo, que ellos se interpretan bajo las reglas previstas en los artículos 31° y 32° de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados de 1969<sup>(10)</sup>.

El proceso de interpretación de un CDI ofrece cierto particularismo debido a su doble naturaleza: contrato entre los Estados y ley interna definidora del hecho imponible de trascendencia internacional<sup>(11)</sup>. Tal condición obliga al intérprete a utilizar herramientas de distinto cuño para, por un lado, constatar o reconstruir la voluntad de los Estados signatarios y, por otro, satisfacer, en paralelo, las exigencias en la aplicación de una ley.

El artículo 31° .1 de la Convención de Viena enuncia la regla general según la cual un Tratado deberá interpretarse de buena fe, conforme al sentido ordinario de sus términos (interpretación gramatical), a menos que se le adjudique un sentido especial (artículo 31° .4), en su contexto<sup>(12)</sup> y a la luz de su objeto y fin (interpretación teleológica)<sup>(13)</sup>.

El criterio general se complementa con conocidos estándares del derecho internacional, que postulan:

1. Debe respetarse el principio *pacta sunt servanda*, que preside la aplicación de los Tratados internacionales.
2. El Tratado no puede ser modificado unilateralmente ni sus beneficios negados por los Estados signatarios ("*tax treaty override*")<sup>(14)</sup>.
3. Las partes contratantes se deben reciprocidad.

Para acompañar al lector en su propio juicio sobre la pertinencia o no de la adecuación de las reglas de la Convención de Viena a los CDI, transcribimos los artículos 31° y 32°:

"*Artículo 31°. Regla general de interpretación.*

1. *Un Tratado deberá interpretarse*

(6) PISTONE, Pascuale. *L'abuso delle convenzioni internazionali in materia fiscale*, Corso di Diritto Tributario Internazionale, coord. Padova, Cedam, 1999, pág. 498.

(7) GARCÍA NOVOA, César. *La cláusula antielusiva en la nueva ley general tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 2004, pág. 199.

(8) GALLO F. y MELIS, G., *La elusione fiscale internazionale nei processi di integrazione tr Stati: l'esperienza della comunità Europea*, citado por GARCÍA NOVOA, C. en *La Cláusula Antielusiva...*, op. cit., pág. 197.

(9) Ver [www.iladt.org/documents/Resolutions](http://www.iladt.org/documents/Resolutions).

(10) ASOREY, Rubén, "Los Tratados internacionales y el ejercicio del poder tributario en América Latina". EN: *Revista Derecho Fiscal* N° 5, Lexis Nexis, 2007, pág. 12.

(11) Sobre la interpretación de los Tratados para evitar la doble imposición, puede consultarse a VICCHI, Juan Carlos, en *LXXVIII Cahiers de Droit Fiscal International* (1993).

(12) Artículos 31° .2 y 31° .3, interpretación lógico sistemática o contextual.

(13) REMIRO BROTONS, Antonio; *Derecho Internacional*, Ed. Tirant Lo Blanch, Valencia, 207, pág. 597.

(14) La preeminencia de la ley internacional sobre la ley local está consagrada en el derecho constitucional argentino (artículos 31° y 75° .CN). El principio de *pacta sunt servanda* y la supremacía del Tratado advierten que la ley doméstica no puede contradecirlo o privarlo de eficacia (*Treaty Overriding*).

de buena fe conforme al sentido corriente que haya de atribuirse a los términos del Tratado en el contexto de estos y teniendo en cuenta su objeto y fin.

2. Para los efectos de la interpretación de un Tratado el contexto comprenderá, además del texto, incluidos su preámbulo y anexos:

a) todo acuerdo que se refiera al Tratado y haya sido concertado entre todas las partes con motivo de la celebración del Tratado;

b) todo instrumento formulado por una o más partes con motivo de la celebración del Tratado y aceptado por las demás como instrumento referente al Tratado.

3. Juntamente con el contexto, habrá de tenerse en cuenta:

a) todo acuerdo ulterior entre las partes acerca de la interpretación del Tratado o de la aplicación de sus disposiciones;

b) toda práctica ulteriormente seguida en la aplicación del Tratado por la cual conste el acuerdo de las partes acerca de la interpretación del Tratado;

c) toda forma pertinente de derecho internacional aplicable en las relaciones entre las partes.

4. Se dará a un término un sentido especial si consta que tal fue la intención de las partes.

Artículo 32°. Medios de interpretación complementarios:

Se podrá acudir a medios de interpretación complementarios, en particular a los trabajos preparatorios del Tratado y a las circunstancias de su celebración, para confirmar el sentido resultante de la aplicación del artículo 31° o para determinar el sentido cuando la interpretación dada de conformidad con el artículo 31°:

a) deje ambiguo u oscuro el sentido; o  
b) conduzca a un resultado manifiestamente absurdo o irrazonable”.

Como puede advertirse, en el artículo 31° coexisten los criterios de interpretación y las fuentes de derecho del Tratado. Las reglas interpretativas están en los apartados 31.1 y 31.4: concepción objetiva (letra), y subjetiva (buena fe, finalidad e intención). Los apartados 31.2 y 31.3 refieren a fuentes de derecho.

Del texto transcrito pueden extraerse varias conclusiones:

1. Los instrumentos vinculantes para el intérprete (fuentes normativas) son el texto, el contexto<sup>(15)</sup>, el protocolo adicional y los anexos.

2. El contexto está integrado por los documentos del artículo 31° apartado 2, que comprenden:

2.1. Los acuerdos posteriores referidos al Tratado.

2.2. Los instrumentos referidos al Tratado concertado por las partes.

3. También son fuentes normativas, integrantes de un contexto ampliado, las interpretaciones auténticas consagradas en el artículo 31°, apartado 3, que se expresan en:

3.1 Los acuerdos ulteriores entre las partes acerca de la interpretación del Tratado.

3.2 La práctica seguida en la aplicación del Tratado.

3.3 Toda norma pertinente del derecho internacional aplicable en las relaciones entre las partes.

4. Solo cuando los textos vinculantes, interpretados de acuerdo con la regla general del artículo 31°, apartado 1, resulten insuficientes, se puede acudir a los medios complementarios.

5. Los medios de interpretación complementarios del artículo 32°, de la Convención de Viena (trabajos preparatorios del contrato y circunstancias que rodean su celebración), son usados en caso de que la aplicación de los criterios generales de interpretación mantengan la oscuridad del texto o conduzcan a una solución inaceptable.

### 3.3. La remisión de los CDI al derecho interno

Las definiciones de términos y expresiones de los CDI poseen prevalencia sobre el derecho interno, y solamente cuando su sentido no surja del texto o del contexto, debería el intérprete recurrir al derecho interno de los países signatarios<sup>(16)</sup>. Es la regla de reenvío consagrada por el artículo 3°.2 del Modelo OCDE, de aplicación supletoria e integradora, que dice: *Para la aplicación del Convenio por un Estado contratante en un momento determinado, cualquier término o expresión no definida en el mismo tendrá, a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente, el significado que en ese mo-*

mento le atribuya la legislación de ese Estado relativa a los impuestos que son objeto del Convenio, prevaleciendo el significado atribuido por esa legislación fiscal sobre el que resultaría de otras leyes de ese Estado.

Desde esta perspectiva, el reenvío al derecho interno no puede aportar una solución contradictoria u opuesta al texto y contexto del Tratado ni contradecir sus propósitos<sup>(17)</sup>. El límite surge del principio *pacta sunt servanda*.

La doctrina ha destacado que el contexto mencionado en el artículo 3°.2 es más amplio que el considerado por la Convención de Viena (ver puntos 2 y 3 precedentes)<sup>(18)</sup>, ya que comprende toda interpretación posible del CDI<sup>(19)</sup> y, también, que el reenvío no se limita a la definición de un término o al sentido de una expresión según la ley local, sino que es posible adoptar las tesis sobre el alcance de las normas, por ejemplo, la creada sobre la cláusula general antiabuso<sup>(20)</sup>.

Adoptando una interpretación flexible, la OCDE entiende que la legislación interna referida por el artículo 3°.2 es la vigente al momento de su aplicación (y no la vigente al momento de la firma del Convenio), se trate o no de legislación tributaria<sup>(21)</sup>.

Además de la cláusula general del artículo 3°.2, ciertos Convenios firmados por la Argentina poseen cláusulas de reserva tendientes a garantizar la vigencia de determinadas disposiciones del derecho nacional, como las normas sobre capitalización exigua<sup>(22)</sup> o transparencia fiscal internacional<sup>(23)</sup>.

### 3.4. ¿Cuál es el valor de los Comentarios a los Modelos OCDE/ONU?

Debido a la especialidad de la materia y a la técnica jurídica empleada, es deseable la aplicación de los CDI siguiendo los Comentarios al Modelo OCDE, por la seguridad jurídica que confiere una

(15) El término *contexto* en español refiere a *contextura*, que significa *compaginación, disposición y unión respectiva de las partes que juntas componen un todo*. DRAE, vigésima segunda edición.

(16) El artículo 3° del MODELO OCDE realiza definiciones generales. En otros artículos se brindan definiciones de *dividendos, intereses, regalías y actividades económicas*.

(17) La consideración de un contexto *amplio* está aceptada por los *Comentarios*, en tanto se afirma en el parágrafo 12, apartado 2, artículo 3°: *El contexto está constituido, en particular, por la intención de los Estados contratantes en el momento de la firma del Convenio, así como por el significado que la legislación del otro Estado contratante atribuye al término de que se trate (referencia al principio de reciprocidad en que se basa el convenio)*.

(18) DE BROE, Luc. *International tax planning and prevention of abuse: a study under domestic tax law, tax treaties and-EC law in relation to conduit and base companies*, IBFD, Ámsterdam, 2008.

(19) GARCÍA NOVOA, César, "La Convención de Viena y la Interpretación de los Convenios de Doble Imposición". EN: *Fiscalidad y Globalización*, Thomson Reuters, España, 2012.

(20) Cf. GARCÍA NOVOA, C. "La interpretación de los Convenios de Doble Imposición Internacional". EN: *REDF*, Civitas, N° 131, 2006.

(21) *Comentario* al artículo 3°, apartado 2, parágrafo 11.

(22) Protocolos de los CDI con Holanda y Noruega.

(23) Memorando de entendimiento sobre el CDI con España.

interpretación previsible y uniforme por parte de los Estados (las administraciones fiscales, en primer lugar)<sup>(24)</sup>.

Ha sido muy destacado por la doctrina el valor de los *Comentarios*, incluso para países que no son miembros de la OCDE, pero que siguen al Modelo en sus convenios bilaterales. Este contiene como anexo una sección con las *posiciones* de 31 países no integrados a la organización. Ello ha permitido que la Argentina formule numerosas observaciones y posicionamientos al texto del Modelo y sus *Comentarios*<sup>(25)</sup>. La fuerza vinculante que tienen estas fórmulas respecto del Estado podría ser relativizada con la tesis de que ellas solo expresan la opinión del Poder Ejecutivo; sin embargo, hace sentido la apreciación de que, habiendo participado nuestro país en el análisis del texto y opinado de manera formal, la interpretación oficial de la autoridad de aplicación de los Convenios (Dirección Nacional de Impuestos, Ministerio de Economía) coincide con la expuesta en los *Comentarios* (con las salvedades planteadas), y que dicho consentimiento podría serle opuesto por el contribuyente en un eventual conflicto en la aplicación de una norma que reproduzca las disposiciones del Modelo<sup>(26)</sup>.

Para comprender la importancia de los Modelos no hace falta teorizar demasiado sobre su ubicación jerárquica entre las fuentes de conocimiento, sino que basta con comprobar qué es lo primero que hace cualquier persona luego de leer el texto de un CDI alineado con el Modelo OCDE: pues lee los *Comentarios* como si se tratara del texto mismo. Su valor como fuente de interpretación es innegable. ¿Podría, acaso, el intérprete (sea el fisco, el juez o el asesor fiscal) prescindir de los *Comentarios* en la medida en que el Convenio siga al Modelo? Evidentemente, no.

Por consiguiente, en nuestra opinión, los *Comentarios* caen bajo la regla general de interpretación de la Convención de Viena (artículo 31°), pues ellos aclaran el sentido corriente de los términos en línea con el objeto y el fin del CDI. Cierta doctrina entiende que también podrían ser considerados un medio complementario de interpretación por calificar como *trabajos preparatorios* (artículo 32°)<sup>(27)</sup>.

En línea con lo expuesto, la jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la Nación ha considerado que los *Comentarios* brindan una fuente de autoridad para la interpretación del Tratado<sup>(28)</sup> o sirven de aplicación subsidiaria o supletoria, prevaleciendo sobre las disposiciones del derecho interno<sup>(29)</sup>.

La cuestión fue ampliamente abordada en las XXVI Jornadas del ILADT, y al respecto se concluyó:

*"Tanto para los países miembros de la OCDE, como para los no miembros, los Comentarios al MC OCDE son una herramienta útil, pero no vinculante de interpretación".*

### 3.5. "Objeto y fin" de los CDI

La aplicación de la ley trata de actualizar, en una situación concreta, los valores tutelados por la norma. De ahí que resulte necesario tener en claro cuál es el fin del Tratado, si es que se pretende construir, a partir de la interpretación de sus disposiciones, una doctrina antiabuso adecuada y eficiente.

Los *Comentarios* al artículo 1° dicen en el párrafo 7: *"El principal objetivo de los Convenios de Doble Imposición es promover los intercambios de bienes y servicios y los movimientos<sup>(30)</sup> de capitales y personas mediante la eliminación de la doble imposición internacional"*.

Los motivos por los cuales los Estados firman los CDI no necesariamente coinciden, y pueden ser distintos de aquellos por los que un residente de cada Estado decide usar el Tratado. Los Estados limitan su poder tributario porque creen que la doble imposición es un fenómeno injusto que desincentiva las inversiones y la incorporación de nuevas tecnologías. En los últimos años, el intercambio de información previsto en los CDI se exhibió como una razón

de peso para estimular su firma, especialmente entre los países en desarrollo. Por su parte, quienes hacen negocios desean seguridad jurídica en todos los países con un estándar que el CDI puede garantizar y, asimismo, aprovechar las ventajas que los Estados ofrecen al limitar su potestad fiscal. Claro, sería deseable que los Estados contratantes, en el proceso de negociación de un Tratado amplio, estuvieran de acuerdo sobre las condiciones para acceder a las ventajas comparativas que sus sistemas fiscales confieren. La Argentina presenta tres casos de denuncias de Convenios (con Austria, Chile y España) a causa de su disconformidad con el uso de ventajas que ellos aparentemente favorecían. Esta protesta unilateral transmite cierta impotencia para ponerse de acuerdo con el otro Estado sobre el alcance de una ventaja fiscal concedida bajo su régimen interno o, igualmente, para cuestionar que tal ventaja constituya un uso impropio del Tratado.

Agregan los *Comentarios*: *"Asimismo, dichos convenios tienen como fin evitar la elusión y la evasión fiscales"*. Este último agregado, probablemente, obedece al intento de neutralizar las consecuencias que, como efecto no deseado, el Tratado puede estimular<sup>(31)</sup>.

Pero no es correcto afirmar que el fin de un Tratado es evitar la *elusión*<sup>(32)</sup>. Puesto en otros términos queda al descubierto la

(24) En este trabajo, a menos que se indique lo contrario, las referencias al Modelo OCDE asumen que los CDI firmados por la Argentina adoptan idénticas decisiones.

(25) *Comentarios*, artículo 25°, apartado 2.

(26) Cf. RIVEIRO, R. E. "Relatoría nacional de Argentina". EN: XXVI Jornadas ILADT, en *Fiscalidad y Globalización*, Ed. Aranzadi, 2012, pág. 199.

(27) Ver SERRANO ANTÓN, Fernando, "La interpretación y la aplicación de los convenios para evitar la doble imposición internacional". EN: *Fiscalidad y Globalización*, Thomson Reuters, España, 2012, pág. 107.

(28) "La Industrial Paraguaya", Tribunal Fiscal de la Nación, Sala C, sentencia del 11 de marzo de 1980.

(29) "Aventis Pharma S.A.", Tribunal Fiscal de la Nación, Sala D, 26/2/2010.

(30) Es dudosa la eficacia de los Tratados como promotores de inversiones. La realidad parece desmentir la expectativa de generar un mayor flujo de inversiones al país fuente -por lo menos en la Argentina-(Cf. FIGUEROA, A., *International double taxation: general reflections on jurisdictional principles, model tax conventions and Argentina's experience*, IBDF, Vol.59, números 8/9, 2005), porque esa misma realidad demuestra que tal objetivo no depende tanto de la existencia de un CDI como del clima de negocios de un país, generado por la estabilidad económica y la seguridad jurídica. En cualquier caso, pareciera que la declinación de la potestad tributaria del país fuente y la pérdida de recaudación que en los hechos conllevan los criterios de distribución que siguen los modelos OCDE, o incluso, el de Naciones Unidas, no podría verse todavía agravada si se consintiera que estos convenios sirven como paraguas a maniobras elusivas o evasivas. Superada la cuestión política sobre la conveniencia o no de la firma de esta clase de Tratados bajo los modelos actuales, y examinada la realidad normativa dominada por los convenios vigentes, parece de toda justicia que así como la aplicación de sus cláusulas debe brindar certeza a los contribuyentes y eliminar la sobreimposición, no puede transformarse en un instrumento de evitación de los impuestos de manera no tolerada.

(31) El intercambio de información constituye un elemento autónomo dentro del cuerpo del Tratado, al extremo de que estos acuerdos suelen firmarse de manera independiente, por ejemplo, entre Estados que no están vinculados por un Tratado amplio. A pesar del poco desarrollo de estas cláusulas en el plano práctico, su potencial aptitud para combatir la elusión y la evasión constituye un estímulo para la firma del Tratado. Estas cláusulas demuestran que el propio Tratado contempla la compatibilidad con las disposiciones domésticas. Así, por ejemplo, el Tratado firmado por la Argentina con Gran Bretaña e Irlanda del Norte dispone en su artículo 27°, 1: *"Las autoridades competentes de los Estados Contratantes intercambiarán las informaciones necesarias para aplicar las disposiciones del presente Convenio o de la legislación interna de dichos Estados Contratantes relativa a los impuestos comprendidos en el Convenio, en la medida que la imposición exigida por dicha legislación no fuera contraria al presente Convenio, especialmente a los efectos de prevenir el fraude y de facilitar la aplicación de las pertinentes disposiciones legales contrarias a la elusión legal. A pesar de que la referencia a la elusión no está presente de manera expresa en otros Tratados, surge implícita de la referencia a las disposiciones de la legislación interna"*.

(32) Cf. Observación Suiza. *Comentarios*, párrafo 279. Suiza no comparte el punto de vista expresado en el párrafo 7, según el cual, el propósito de los Convenios de Doble Imposición es evitar la elusión y la evasión fiscal.

contradicción lógica que encierra la frase: "el fin del Tratado es evitar su abuso". Cualquiera puede comprar una escopeta para cazar patos, para tirar al blanco o para protegerse de los delincuentes. Pero no podría fundar el propósito de la compra del arma en el hecho de evitar pegarse un tiro en el pie. Puede, incluso, decirse que la aplicación del CDI o los efectos prácticos derivados de la interpretación no pueden alentar o favorecer las conductas elusivas. De todos modos, esta observación no intenta negar la importancia de incluir en los CDI criterios para reaccionar contra la elusión y los procedimientos de intercambio de información tendientes a desbaratar o desalentar un uso impropio del Tratado.

### 3.6. Sobre la necesidad de identificar el elemento objetivo del abuso: la construcción artificial

La prohibición de abuso debería partir de un concepto consistente de abuso, dirigido a identificar su elemento *objetivo* bajo el prisma de la anomalía negocial o estatus jurídico, juzgada según los términos del derecho privado e internacional. Esta definición ayudaría a despejar las ambigüedades que genera situar el abuso en la motivación *subjetiva* del ahorro del impuesto. Los *Comentarios* al artículo 1°, a pesar de advertir que no cabe presuponer el abuso, señalan en el párrafo 9.5:

*"Un principio rector estriba en que no se deben conceder los beneficios de un Convenio de Doble Imposición cuando uno de los principales objetivos para realizar determinadas operaciones o manejos es garantizar una posición fiscal más provechosa y conseguir ese tratamiento fiscal más favorable en dichas circunstancias sea contrario al objeto y propósito de las disposiciones en cuestión".*

Advertimos, de lo transcrito, la influencia del estándar anglosajón, según el cual el contribuyente debe acreditar que sus pasos han sido guiados de manera principal o determinante en razones ajenas al ahorro del impuesto; lo que significa, en el aspecto procedimental, una inversión de la carga de la prueba sobre la finalidad mercantil del empleo de una forma determinada. Si bien en el abuso, la motivación de ahorro es innegable, ella no constituye por sí misma un rasgo que ayude a la identificación de aquel, a menos que pueda vincularse a un elemento objetivo que materialice la irregularidad. Después de todo, nada tiene de reprochable la búsqueda del ahorro de impuestos dentro de las posibilidades que brindan los Tratados. Como sostiene Kruse<sup>(33)</sup>, si algo tienen en común la economía de opción, la elusión y la evasión es que,

en todas estas conductas, el sujeto pasivo busca disminuir la carga tributaria. No es, entonces, la búsqueda del ahorro el hecho que califica al abuso de la ley, sino los medios empleados para obtenerlo; y según nuestro parecer, la intención del contribuyente es irrelevante, si no se manifiesta en formas anómalas o irregulares.

Se dirá que la crítica resulta un tanto estricta, ya que el mismo párrafo está matizado con la condición de que el tratamiento fiscal más favorable perseguido contrarie "al objeto y propósito de las disposiciones en cuestión". Lo que sucede es que allí vemos una frase pomposa, que sirve de poco. ¿Qué significa *contrario al objeto y propósito de las disposiciones en cuestión*? Cualquiera que haya transitado un poco por los caminos –no decimos ya por los senderos y las huellas– de las reacciones antielusivas conoce las dificultades a la hora de objetivar la conducta del contribuyente. Esa conducta –vale la pena recordarlo– se expresará siempre en situaciones de hecho que revelan un estado jurídico (por ejemplo, la residencia) o en actos, o negocios jurídicos, que producen efectos en el país de la fuente o en el país de la residencia. La anomalía subyacente a tales Estados o contratos no se capta con referencias de esa vaguedad. En la doctrina latinoamericana, el abuso se objetiva en el uso de formas o estructuras jurídicas que resulten *anómalas o inadecuadas*. Además, la consideración objetiva de esta anomalía brinda un tránsito más neutral y seguro en la calificación jurídica de la situación, que pone al sujeto a resguardo de la siempre conflictiva indagación de las motivaciones que pueden guiar el comportamiento de los contribuyentes. Por otra parte, es muy poco lo que agregan los preceptos con este nivel de indeterminación, toda vez que sus postulados ya están implícitos en la aplicación de las reglas de interpretación de los Tratados. Y, además, conllevan el riesgo de que la apelación a los *finés o propósitos* del Tratado, enunciados de una manera abstracta, terminen confiando un margen de discrecionalidad a las administraciones tributarias, que afecten la seguridad jurídica<sup>(34)</sup>.

Más apropiado, entonces, resulta la orientación que sugiere el Modelo ONU,

cuyos *Comentarios* al artículo 1° indican en el párrafo 27:

*"Con el fin de reducir al mínimo la incertidumbre que puede resultar de la aplicación de este enfoque, es importante que se aplique este principio rector sobre la base de las conclusiones objetivas de los hechos, no solo sobre la supuesta intención de las partes. Por lo tanto, la determinación de si el objetivo principal para realizar transacciones o acuerdos es obtener ventajas fiscales, debe ser sobre la base de una determinación objetiva basada en todos los hechos y circunstancias relevantes, de que, sin estas ventajas fiscales, el contribuyente razonablemente habría entrado en las mismas transacciones o acuerdos"*<sup>(35)</sup>.

Una consideración más alineada con lo que se acaba de expresar es la que se realiza en el *Comentario* al artículo 1° del Modelo OCDE, párrafo 8, que dice:

*"Es importante tener en cuenta que la extensión de la red de convenios de doble imposición eleva el riesgo de que haya abusos al posibilitar la utilización de construcciones jurídicas artificiales diseñadas para obtener tanto los beneficios fiscales previstos en determinadas legislaciones internas como las desgravaciones impositivas establecidas en los Convenios de Doble Imposición".*

Casi inadvertidamente, mientras se intentaba señalar como aspecto negativo la posibilidad de facilitar el abuso de Tratado por la red de CDI, se avanzó en la dirección de dotar de contenido al concepto mismo de abuso o, al menos, se identificó el elemento objetivo que lo conforma: la *construcción jurídica artificial*.

### 3.7. La doble no imposición

La idea de que el fin del CDI es *evitar la doble imposición* no convalida, automáticamente, aquella otra idea de que el fin también es *evitar la doble no imposición*. Tal fue la posición prevaleciente en el Congreso de la IFA, celebrado en Viena (2004)<sup>(36)</sup>. Repárese en que, si se admitiera que la doble no imposición constituye uno de los *propósitos u objetivos* del Convenio, bajo las reglas de interpretación de los Tratados, poco tardarían las administraciones fiscales en construir, por

(33) KRUSE, Heinrich Wilhem. "El ahorro de impuesto, la elusión fiscal y la evasión". EN: *Tratado de Derecho Tributario*, Tomo Segundo, Capítulo XXXIV, Director AMATUCCI, Andrea, Temis, Bogotá, 2001.

(34) Los Convenios firmados con Gran Bretaña y Suecia disponen que la retención reducida sobre intereses y regalías no se aplicará si el objetivo principal o uno de los objetivos principales de cualquier persona relacionada... es el de obtener las ventajas del Convenio. La referencia a una motivación sin datos objetivos que la revelen es una norma superflua, pues ya está contenida en el principio general de buena fe y aplicación del Tratado según su objeto y fin.

(35) Traducción libre.

(36) Ver LANG, Michael; *Cahiers de Droit Fiscal General*, Vol. 89(a), Reporte General. Un ejemplo de prevención de *doble no imposición* es brindado por el *OCDE Report on partnership*, de 1999.

esta vía, una doctrina antiabuso que se opusiera a ciertos esquemas legítimos o autorizados de planificación fiscal<sup>(37)</sup>. Nada tiene de objetable tal beneficio, si es una consecuencia derivada de la condición de residente y de la declinación de la potestad tributaria del país de residencia. Es lo que los anglosajones llaman "tax arbitrage" (especulación tributaria), expresión empleada para designar el aprovechamiento legítimo de una ventaja fiscal derivada de distintos ordenamientos jurídicos.

### 3.8. Las cláusulas internas antiabuso y los Tratados internacionales

#### 3.8.1 Preliminar

La relación entre las normas domésticas y los Tratados requiere una previa clarificación respecto del estatus constitucional de dichas disposiciones. La Constitución argentina dispone en sus artículos 31° y 75° que el Tratado internacional prevalece sobre la ley local (que establece los impuestos). La Corte Suprema ha declarado que la aprobación de un Tratado por el Congreso constituye un acto federal complejo, en el cual el Poder Ejecutivo concluye y firma el Tratado, el Congreso Nacional lo desecha o aprueba, y el Poder Ejecutivo Nacional lo ratifica (artículo 75°, inciso 22, y artículo 99°, inciso 11, Constitución Nacional). Pero en este complejo acto federal, la participación del Congreso, aunque es necesaria, no es definitiva. En nuestro régimen constitucional, es el Poder Ejecutivo quien ejerce competencias constitucionales exclusivas para asumir obligaciones internacionales por la decisión de ratificar los Tratados internacionales y para denunciarlos (artículos 27° y 99°, inciso 1, 11 de la Constitución Nacional)<sup>(38)</sup>.

#### 3.8.2 Las cláusulas antiabuso internas, general y particulares

En la Ley N° 11.683 existe una cláusula general antiabuso de antigua data, cuyo alcance es fuente de incertidumbre en virtud de la ausencia de una doctrina jurisprudencial que le confiera un sustento uniforme<sup>(39)</sup>.

Además, esa misma ley, y otras leyes procesales y sustantivas, contienen normas especiales para prevenir la elusión fiscal internacional sobre rentas y tenencias patrimoniales. Algunas de estas cláusulas tienden a evitar el uso de prácticas fiscales perjudiciales previamente conocidas. Otras, pueden cumplir un rol preventivo de tales comportamientos ante la mera potencialidad del abuso. La adopción, en los años noventa, del concepto de *renta mundial* atrajo hacia la Ley del Impuesto a las Ganancias reglas sobre transparencia fiscal internacional. Asimismo, se incorporaron a la ley las recomendaciones de la OCDE sobre

medidas antiparaísos fiscales<sup>(40)</sup>. Las reglas antielusivas especiales tienen como misión fortalecer la jurisdicción fiscal argentina basada en el principio de la fuente, evitar la erosión de la base imponible del impuesto argentino (*v.gr.*, capitalización exigua) y asegurar una apropiada calificación de las "cross-border transactions"<sup>(41)</sup>.

A pesar de que las cláusulas específicas ganan terreno, la cláusula general puede complementarlas ejerciendo un rol residual ante las situaciones no previstas. En tanto el flujo económico trasfrontera resguardado por el CDI produzca efectos alcanzados por la Ley del Impuesto a las Ganancias, la autoridad fiscal, al menos en la Argentina, se considera autorizada a fiscalizarlo bajo el estándar de la cláusula general, para determinar si las formas jurídicas de la transacción internacional han sido empleadas de una manera consistente con la sustancia económica<sup>(42)</sup>.

Desde un punto de vista conceptual, la reconciliación entre las normas internas y el Tratado es plenamente posible. Este principio es compartido por los Estados sig-

narios del Convenio, en tanto se respeten los propósitos generales del Tratado bilateral y se confíe en una aplicación neutral, no influida por intereses domésticos. En términos prácticos, suelen ser comprensibles los reparos de los contribuyentes a la aplicación de las normas o los criterios antiabuso, y son mayores cuando se trata de cláusulas generales, porque a través de ellas la autoridad fiscal suele excederse en el alcance asignado al texto del CDI y derogar los beneficios conferidos por el Tratado<sup>(43)</sup>.

Con esta precaución, es posible armonizar la aplicación de las normas domésticas a situaciones que caigan bajo un CDI<sup>(44)</sup>. La tarea conlleva un análisis profundo de la articulación del Convenio con la ley interna, la cual –prevenimos– no se logra recurriendo al atajo del reenvío de la cláusula 3.2 del Modelo OCDE.

La postura favorable a la inexistencia de impedimento es la que ha receptado la OCDE, en forma expresa, con las modificaciones a los *Comentarios* del artículo 1°<sup>(45)</sup> y, también, el Subcomité de Expertos

- (37) Las autoridades argentinas han echado mano a este principio en el caso de los *bonos austriacos*. Varias empresas habían acumulado bonos emitidos por el Gobierno de Austria. El Convenio firmado por la Argentina y Austria decía en su artículo 13° (ganancias de capital): "Las ganancias provenientes de la enajenación de cualquier otro bien no mencionado en los apartados 1 a 3 (los bonos y otros títulos no se mencionaban) serán únicamente imposables en el Estado contratante en el cual tales bienes estén situados al momento de la enajenación". La norma aclaraba que los títulos públicos se situaban en el Estado de emisión. Cuando en 2002 se produce la formidable devaluación de la moneda argentina, las compañías entendieron que la diferencia de cambio positiva no estaba alcanzada con el impuesto argentino, por aplicación de la cláusula citada. El fisco reaccionó diciendo que esa ganancia –es decir, la diferencia de cambio producida por la tenencia de un título en dólares que, considerado en pesos argentinos, pasó a multiplicar casi cuatro veces su valor– no estaba exenta bajo el convenio. Y uno de los argumentos empleados fue que esa ganancia no se gravaba en Austria. La cuestión no llegó a los tribunales.
- (38) Por ejemplo, el Convenio firmado en 1981 con los Estados Unidos fue ratificado por el Senado de ese país (con reservas), pero nunca fue ratificado por el Congreso argentino.
- (39) Siguiendo la legislación alemana de 1919 y 1933, la Argentina fue el primer país latinoamericano en incorporar, en 1946, el principio de la *realidad económica* en la aplicación de la ley tributaria (artículo 1°, Ley 11.683) y, como corolario, también un precepto sobre la calificación de los hechos que permite al intérprete dejar de lado el uso de las "formas jurídicas inadecuadas" a la sustancia económica de las transacciones (artículo 2°). La cláusula general local ha sido aplicada reiteradamente al examen de la validez de operaciones internacionales.
- (40) OCDE, *Report on Harmful Tax Competition* (1998).
- (41) TEJUIRO, Guillermo, *General Antiavoidance Rules in International Tax*, Seminar E, IFA Congress, Sydney (2003), pág. III, 2; KERN, Juan Ricardo; "Las normas antiabuso más usuales". EN: *La interpretación económica de las normas tributarias*, Coord. CASAS, J. O., Abaco, de Rodolfo Depalma, Buenos Aires, 2004.
- (42) El Dictamen 57/96 (AFIP) declara que las primas de seguro abonadas por un residente argentino a una empresa aseguradora extranjera con referencia a un préstamo debían ser asimiladas al tratamiento brindado al pago de intereses porque, bajo la *realidad económica*, la prima del seguro que cubre la insolvencia del deudor es equivalente a un mayor costo financiero.
- (43) Al amparo de la cláusula del artículo 2°, conceptos necesariamente indeterminados como *realidad económica* o *forma jurídica inadecuada* suelen ser empleados extensivamente por parte de la AFIP. Esto conduce a que el análisis no pueda prescindir de esa práctica administrativa, y por ello, se enciendan las alarmas de la seguridad jurídica, cuando se plantea su aptitud para calificar (o recalificar) algún elemento de la renta o el patrimonio bajo un CDI.
- (44) Es la postura mayoritaria en la doctrina argentina. VICCHI, J. C., *Argentine Branch Reporter Interpretation of Double Taxation Conventions*, LXXVIII Cahiers de Droit Fiscal International (1993), pág.169; DÍAZ SIERO, cita 2, pág 89; TEJUIRO, G., *General Antiavoidance Rules in International Tax*, Seminar E, IFA Congress Sydney, 2003.
- (45) Los *Comentarios* al artículo 1° del Modelo OCDE señalan en el parágrafo 22: "Asimismo, se han analizado otras formas de uso abusivo de los Tratados fiscales (por ej. uso de sociedades controladas) y otras formas posibles de resolver estos abusos, como las reglas que dan prioridad al fondo sobre la forma, las reglas de sustancia económica, las disposiciones generales antiabuso, con el fin primordial de saber si dichas reglas y disposiciones son contrarias a los Convenios tributarios, lo que resulta ser la segunda cuestión planteada en el párrafo 9 anterior.
- 22.1. Tales reglas son parte de las disposiciones fundamentales de la legislación nacional que determinan qué hechos dan lugar a una obligación tributaria; dichas reglas no están contempladas en los Tratados fiscales y por lo tanto no se ven afectadas por ellos.
- 22.2. Aun cuando estas reglas no son contrarias a los Convenios fiscales, se está de acuerdo en que los países miembros deben cumplir rigurosamente las obligaciones establecidas en los Convenios fiscales con la finalidad de eliminar la doble imposición mientras no exista evidencia clara de un uso indebido de los Convenios".

sobre *Uso impropio de Tratados*, de la ONU<sup>(46)</sup>.

Las normas antielusión, en particular las generales, implican la calificación de ciertas circunstancias de hecho y de derecho. El elemento de extranjería que debe considerar la autoridad fiscal de un país en su función de primer intérprete de la norma comprende la ponderación de las situaciones de hecho (por ejemplo, el tiempo que una persona residente permanece en otro Estado) y, también, las cuestiones de derecho referidas a la caracterización legal de actos o negocios jurídicos: por ejemplo, determinar si una sociedad constituida en otro Estado fue establecida con el propósito de abusar de un Tratado aprovechando los beneficios a los que aquella no tendría derecho si se considerara su situación sustancial.

### 3.8.3 La calificación jurídica bajo el CDI<sup>(47)</sup>

Aun reconociendo las ideas anteriores sobre la compatibilidad de los ámbitos, son muchas las preguntas sobre los problemas cotidianos. Cabe interrogarse, ¿qué país califica: *fuentes o residencia*? ¿Cómo? ¿Qué límite impone a un Estado el uso de formas jurídicas reguladas por el otro Estado? ¿Cómo resolver de manera eficiente el conflicto de calificaciones?

Los factores de conexión sobre los cuales los Estados se asignan la potestad tributaria son la *residencia* y la *fuentes*. Ahora bien, la adopción de estos principios dentro de un orden sistematizado tampoco garantiza que tales factores de conexión no se vuelvan puntos de fricción si existe más de una posibilidad para definir los elementos de la renta y el patrimonio en sus aspectos sustantivo, temporal y espacial.

Si bien es cierto que una calificación jurídica basada en el derecho o en las prácticas internas de cada país suele ser percibida como de menor calidad que la resultante del texto del CDI, no lo es menos que la ausencia de disposiciones especiales en los Tratados crea inconvenientes al Estado que decida enfrentarlas a través de disposiciones de derecho interno, ya que la prueba de los hechos en extraña jurisdicción y las posibles restricciones para recalificar estructuras jurídicas dependientes del derecho del otro Estado pueden volver ineficaz la reacción antiabuso ante estrategias sofisticadas de planificación fiscal agresiva. De todos modos, estas cuestiones no disimulan el indeseable efecto de que una diferente visión de los elementos del hecho imponible por parte de los Estados perjudique, en última instancia, al contribuyente.

El ejercicio de la potestad calificadora dependerá del análisis circunstanciado del caso

particular, encuadrado en ciertas directrices: (1) cronológicamente es usual que califique primero el país fuente, sin que se siga de ello derecho o preferencia alguno; (2) el país de residencia posee interés<sup>(48)</sup> y poder para calificar la conducta fiscal de sus residentes<sup>(49)</sup>; (3) el país de la fuente puede recalificar el tratamiento fiscal de las transacciones que producen efectos en su territorio; (4) los conflictos de calificación que se susciten por aplicación de (1) y (2) deberían ser resueltos mediante el procedimiento amistoso de solución de controversias, expresamente establecido en el Tratado.

## 4 La cláusula general antiabuso en los Tratados internacionales

Rara vez los Tratados internacionales incorporan una cláusula de este tipo. El Tratado firmado entre Israel y Brasil (2002), en el párrafo 2, del artículo 25°, nos brinda un ejemplo: "*La autoridad competente de un Estado contratante puede denegar los beneficios de ese Tratado a cualquier persona o respecto a cualquier transacción si en su opinión el otorgamiento de tales beneficios constituyera un abuso de tratado de acuerdo con su finalidad. La autoridad competente del Estado contratante involucrado deberá dar noticia de la aplicación de*

*esta cláusula a la autoridad competente del otro Estado contratante*"<sup>(50)</sup>.

Como puede advertirse, esta cláusula no se refiere al otorgamiento de facultades especiales a las autoridades de un Estado contratante para recalificar los negocios que considere anómalos en abuso del tratado. La calificación del abuso se construye desde las reglas de interpretación del Tratado, según su finalidad, y solo se autoriza a que sea declarado. La notificación a la otra parte hace suponer la búsqueda de consenso capaz de evitar un conflicto sobre esta cuestión, porque se entiende que el contribuyente afectado por la declaración podría recurrir siempre a los mecanismos de solución de controversias previstos en los Convenios.

Una disposición dirigida con la misma finalidad es la que contiene el Convenio entre Canadá y Alemania (2001). El párrafo 6 del artículo 29° declara: "*Nada en este acuerdo debe ser interpretado como un impedimento de un Estado contratante para denegar los beneficios bajo el Tratado, si pudiera razonablemente concluirse en que la concesión de tales beneficios resultaría en un abuso de las cláusulas del Tratado o de la ley doméstica de ese Estado*"<sup>(51)</sup>.

### 4.1. Las cláusulas específicas contenidas en los CDI

Las cláusulas antielusivas particulares generalmente conducen a las administraciones fiscales a puerto seguro<sup>(52)</sup>. Pero su

(46) Ver informe sometido al Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Materia Fiscal, de fecha 17 de octubre de 2008, especialmente, la conclusión de los puntos del 20 al 30.

(47) Al aplicar la ley al caso concreto, el intérprete realiza la calificación jurídica de los hechos que se consideran incorporados a la hipótesis genérica. (*Tratado de Tributación*, Derecho Tributario, Tomo I, Ed. Astrea, de Alfredo y Ricardo Depalma, Ciudad de Buenos Aires, 2003).

(48) Serrano Anton indica los siguientes casos en que el Estado de residencia posee interés legítimo en interpretar o calificar con independencia de lo que haga el Estado fuente: 1) para determinar si las operaciones que se hacen en el otro Estado calificaban como operaciones hechas a través de un establecimiento permanente, y, en su caso, verificar que ciertos ingresos o gastos realmente le sean imputables; 2) para gravar un ingreso exento en el Estado de la fuente, ante la posibilidad que concede una cláusula *subject to tax*; 3) para comprobar los precios de transferencia y no permitir la deslocalización de rentas; 4) para comprobar que los hechos gravados o las retenciones efectuadas en el Estado de la fuente efectivamente ocurrieron de la manera en que se están presentando por el contribuyente al momento de solicitar una exención o un certificado. (SERRANO ANTON, F, *op. cit.*, pág. 137).

(49) La Resolución General (RG) N° 3497, de la AFIP (modificada por la RG 2228 en 2007), establece un procedimiento informativo obligatorio que deben cumplimentar los sujetos residentes en el exterior que resulten beneficiarios de rentas de fuente argentina, con la finalidad de fijar su condición bajo el Tratado. El procedimiento fijado en esta resolución establece que: (1) el beneficiario declare su condición de residente y que no posee un establecimiento permanente en la Argentina. Por otra parte, (2) la autoridad competente del otro país debe: (a) certificar que la persona o ente que es *beneficiario o receptor* de la renta reside en dicho país. En el pasado, se exigía que el otro Estado declarara que dicho sujeto no residente era el *beneficiario efectivo*, lo cual demuestra que esta última exigencia ha sido levantada y, por lo tanto, se han superado los numerosos inconvenientes que originaban su aplicación práctica. (b) Que ratifica, ignora o niega la declaración del beneficiario o receptor sobre la existencia del establecimiento permanente en la Argentina. La principal consecuencia de esta reglamentación es que el Fisco argentino no podría controvertir la condición certificada por el otro Estado.

(50) Traducción libre.

(51) Traducción libre.

(52) Dicen los *Comentarios* al artículo 1°, párrafo 9.6: "*La posibilidad de aplicar disposiciones generales antiabuso no significa que no sea necesario incluir en los Convenios tributarios disposiciones especiales para evitar determinadas formas de elusión fiscal. Si se detectan técnicas específicas de elusión o si la utilización de dichas técnicas es especialmente problemática, a menudo puede resultar útil incorporar al Convenio disposiciones que se centren directamente en la estrategia concreta de elusión. Estas mismas disposiciones resultarán necesarias cuando un Estado que ha adoptado el enfoque descrito en el párrafo 9.2 crea que su legislación nacional no incluye las normas o los principios contra la elusión necesarios para abordar de forma adecuada dicha estrategia*".

eficacia se circunscribe al caso previsto. Reaccionan contra lo conocido, mas no protegen contra lo que no se pudo prever. Sin embargo, cabe advertir que las cláusulas eficientes, desde su estructura, son las que establecen presunciones sobre la base de hechos de fácil comprobación. Por ejemplo, un precio que no respeta un estándar de mercado transparente o una sociedad controlada en determinada proporción por otra; en cambio, cláusulas que giran sobre conceptos amplios, como residencia o beneficiario efectivo, demandan un mayor esfuerzo probatorio y, además, una interpretación del contenido de tales nociones.

#### 4.1.1. Residencia

La doble imposición es producida por la superposición de competencias de los países de residencia y fuente, o debido a la atribución de doble residencia. Los CDI, al definir el ámbito subjetivo y material, resuelven ambas cuestiones. El tema de la definición de la residencia como factor de conexión excede el objeto de este trabajo, por lo cual nos limitaremos a fijar los lineamientos básicos de la materia.

El artículo 4° del Modelo OCDE (y los firmados por la Argentina) dice:

*"La expresión "residente de un Estado Contratante" significa toda persona que, en virtud de la legislación de ese Estado, esté sujeta a imposición en el mismo en razón de su domicilio, residencia, sede de dirección, o cualquier otro criterio de naturaleza análoga".*

En general, la Argentina sigue la regla de desempate de la doble residencia de las empresas del Modelo OCDE, según la cual se considerará solamente residente del Estado donde se encuentre su sede de dirección efectiva<sup>(53)</sup>.

Los Comentarios al Modelo OCDE arrojan luz sobre este concepto, al aclarar:

*"No parece adecuado dar importancia a un criterio puramente formal como es la inscripción en un registro. Por tanto, se tiene en cuenta el lugar desde donde la sociedad o entidad se dirige efectivamente. (Comentarios al artículo 4°, parágrafo 22).*

*(...) La sede de dirección efectiva es el lugar donde se toman de hecho las decisiones comerciales claves y las decisiones de gestión necesarias para llevar a cabo el conjunto de las actividades empresariales o profesionales de la entidad. Para determinar la sede de dirección efectiva deben considerarse todos los hechos y circunstancias pertinentes. Una entidad puede simultáneamente tener más de una sede de gestión, pero tendrá una única sede*

*de dirección efectiva". (Comentarios al artículo 4°, parágrafo 24).*

El Modelo ONU adopta idénticas definiciones en sus Comentarios y similar noción sigue el U.S. Model<sup>(54)</sup>.

En las Posiciones anexas al Modelo OCDE, la Argentina ha sostenido que la expresión sede de dirección efectiva hace referencia a la gestión efectiva ordinaria, cualquiera sea el lugar en donde se ejerza el superior control de una empresa.

La tendencia futura parece indicar que la sede de dirección efectiva perderá preeminencia frente a otros factores de conexión que consideren los lazos económicos efectivos con la actividad económica<sup>(55)</sup>, sin llegar a constituir un establecimiento permanente (artículo 5° del Modelo OCDE), computando sitios alternativos, como los de comercialización o realización de ganancias. Los países pueden dejar abierta la posibilidad de definir en cada caso, en función de un criterio flexible, considerando la casuística<sup>(56)</sup>, como lo ilustran los CDI firmados por la Argentina con Dinamarca, Canadá y Rusia<sup>(57)</sup>.

La Corte Suprema de Inglaterra, ya a principios del siglo XX, había considerado que la residencia de una compañía se ubicaba en su territorio, porque allí residía la mayoría de los directores de una filial constituida en otro país<sup>(58)</sup>. La jurisprudencia posterior de ese país moderó y matizó,

con otras situaciones de hecho, la noción de "effective management"<sup>(59)</sup>. En Europa y en los países del "common law", distintos precedentes del TJUE y de los tribunales nacionales dan cuenta de la necesidad de ponderar concurrentemente una serie de elementos de hecho, tales como: lugar donde se realizan las reuniones de directorio, consejo de administración u órgano similar, lugar de ejecución de las acciones, lugar de elaboración de las estrategias corporativas, lugar de desempeño de funciones de los altos ejecutivos y directores, lugar en donde se lleva la contabilidad, sustancia de la compañía con sede autónoma, personal en relación de dependencia, contratación de servicios de auditoría, legales, etc.<sup>(60)</sup>.

Los criterios extraídos de la jurisprudencia deben ser contrastados con la naturaleza de la sociedad y el *quid* de la cuestión sigue siendo determinar hasta dónde esos requisitos deben ser exigibles a una sociedad de escasa estructura por su objeto, por ejemplo, una sociedad "holding", regularmente constituida bajo la legislación del otro Estado. Sobre el tema, refiriéndose al contexto de la libertad de establecimiento o de otras libertades, Martín Jiménez sostiene que ni el *leading case* "Cadbury"<sup>(61)</sup> ni la jurisprudencia posterior permiten llegar a conclusiones ciertas sobre el tratamiento de las entidades con escasa sustancia (sociedades "holding",

(53) La legislación interna argentina es consistente, pues el artículo 3° de la Ley Nº 11.683 dispone: "Cuando el domicilio legal no coincida con el lugar donde esté situada la dirección o administración principal y efectiva, este último será el domicilio fiscal".

(54) Artículo 24°, punto 5 (d) «A company's "primary place of management and control" will be in the Contracting State of which it is a resident only if executive officers and senior management employees exercise day to day responsibility for more of the strategic, financial and operational policy decision making for the company (including its direct and indirect subsidiaries) in that State than in any other state and the staff of such persons conduct more of the day to day activities necessary for preparing and making those decisions in that State in any other state».

(55) CERIONI, Luca. "The place of effective management as a connectin factor for companies: Tax residence within the EU vs. The freedom of establishment: the need a rethinking?". EN: *German Law Journal*, Vol. 13. Nº 9, pág. 1125.

(56) Comentarios, artículo 4°, punto 24.1. Es asimismo la solución sugerida por el US Model, en su artículo 4°, punto 5.

(57) Estos CDI disponen que la doble residencia será resuelta de común acuerdo por las autoridades competentes de los Estados.

(58) Caso "De Beers Consolidated Mines Limited v. Howe", 1905 -2K.B. 612-.

(59) Caso "Laerstate BV v. Revenue and Customs", 2009 -UKFTT 209 (TC)-, y "Wood v. Holden", 2006 -Court of Appeal UK.

(60) Caso "Fundy Settlement v. Canada", 2012. Supreme Court of Canada (SCC); Case C-196/04, "Cadbury Schweppes", 2006 ECR I-7995, parág. 53; Case C-255/02, Halifax, 2006, parág 74 and 75; Case C-212/97, Centros, 1999. ECR I1459; Case C-105/07, "Lammer & Van Cleeffs", 2008. ECR I-173; Case C-126/10, Foggia, 2011; Case C-321/05, Kofoed, 2007. ECR I-579, parág. 38; Case C-336/96, Gilly, 1998. ECR I-02793, parág. 31; Case C-307/97, Saint-Gobain ZN, 1999. ECR I-6161. parág. 57; Case C-513/03, Van Hiltten, 2006. ECR I-1957. parág. 47.

(61) Los hechos fueron los siguientes: una sociedad del Reino Unido estableció una subsidiaria en Irlanda con el propósito de que las ganancias de esta fueran gravadas con la tasa del impuesto a las ganancias irlandés (corporate tax), el cual era substancialmente más bajo que el impuesto del UK. El fisco del UK, según la ley británica, aplicó su legislación: *Control Foreign Corporation* (atribuyendo a la sociedad madre las ganancias devengadas a la subsidiaria irlandesa). El TJUE, al considerar la incompatibilidad de esta legislación interna con la ley Europea, dijo que los artículos 49° y 54° del tratado de Lisboa, al otorgar el derecho de establecimiento, tiene como último propósito asistir la penetración económica y social dentro del mercado interno, y enfatizó que este propósito no se podría lograr en el caso de una subsidiaria de papel o transparente que no lleva adelante ninguna actividad económica en el Estado huésped.



financieras, conductoras o puente, o de gestión de activos)<sup>(62)</sup>.

Finalmente, el artículo 4° del Modelo OCDE agrega una frase conflictiva:

"Esta expresión no incluye, sin embargo, a las personas que estén sujetas a imposición en ese Estado exclusivamente por la renta que obtengan de fuentes situadas en el citado Estado o por el patrimonio situado en el mismo".

El propósito de este párrafo no es claro. Los *Comentarios* mencionan la intención de excluir del convenio a las sociedades residentes que no estén sometidas a imposición plena en la propia jurisdicción (*Comentarios* al artículo 4°, parágrafo 8.3) o a sociedades de propiedad de extranjeros que se encuentren exentas por las rentas obtenidas fuera del Estado de residencia (*Comentarios* al artículo 4°, parágrafo 8.2), pero los mismos *Comentarios* advierten sobre las dificultades y las limitaciones que puede acarrear la aplicación de esta cláusula.

#### 4.1.2. Cláusulas de limitación de beneficios (LOB's)

Las cláusulas de limitación de beneficios cumplen la función instrumental de negar el acceso al Tratado cuando se verifican ciertas circunstancias objetivas, por el riesgo potencial de abuso que representan. Los *Comentarios* al Modelo OCDE mencionan<sup>(63)</sup>: (i) *look through approach* (criterio de mirar a través de), para anular los beneficios de un Tratado si la propiedad pertenece a un sujeto de un tercer Estado; (ii) *exclusion approach* (cláusula de exclusión), excluye a sujetos controlados por personas residentes en un tercer Estado, cuando el impuesto aplicable bajo el Tratado es menor al de ese Estado; (iii) *subject to tax provisions* (cláusula de sujeción a impuesto), admite beneficios si la renta se encuentra gravada de manera efectiva en el Estado de residencia; (iv) *channel approach* (cláusula del canal), es una cláusula que torna inaplicables las exenciones provistas por el Convenio si las rentas exentas son utilizadas para satisfacer demandas (intereses, regalías, intangibles, etc.) de residentes de terceros países<sup>(64)</sup>.

Las reglas destinadas a reaccionar contra el uso de sociedades instrumentales pueden ser soslayadas cuando la sociedad actúa de buena fe, y pueden consignarse como ejemplos: que la sociedad residente posea en el Estado de la fuente una actividad económica significativa u otros indicadores, tales como el hecho de que la reducción de impuesto solicitada en la fuente no exceda el impuesto que corresponde pagar en el Estado de residencia o de que la cotización de sus acciones sea admitida en un mercado de valores reconocido.

Los *Comentarios* al Modelo OCDE destacan que los Estados que quieran combatir el "tax treaty shopping" pueden considerar la inclusión de disposiciones de limitación de beneficios, con el objetivo de evitar que las personas que no sean residentes de ninguno de los Estados firmantes del Convenio puedan disfrutar de los beneficios del mismo mediante el recurso a una entidad que, en otro caso, reuniría las condiciones para ser considerada como residente de uno de esos Estados<sup>(65)</sup>.

Sin embargo, para evitar negar el beneficio a quien no contradice el objeto y fin del CDI, los *Comentarios* agregan

que debería conferirse la posibilidad de revertir la presunción mediante prueba en contrario destinada a acreditar que el objetivo primordial no es la obtención de un beneficio indebido. Para cumplir este propósito, pueden incluirse cláusulas especiales<sup>(66)</sup> que, para tal efecto, contemplen la buena fe, el nivel de actividad y la cotización de las acciones en mercados regulados<sup>(67)</sup>.

#### 4.1.3. El beneficiario efectivo

En 1977, la OCDE introdujo, por primera vez, la cláusula del *beneficiario efectivo* (*Beneficial Owner*)<sup>(68)</sup>.

(62) MARTÍN JIMENEZ, Adolfo, "Hacia una concepción unitaria del abuso del derecho tributario de la Unión Europea". EN: *El Derecho*, Suplemento Tributario del 27 de agosto de 2012, pág. 10. En "Cadbury Schweppes", (Case C-196/04, 2006 ECR I-7995), el TJUE consideró que la constitución de una sociedad en otro Estado debe "corresponderse con una implantación real que tenga por objeto la realización de actividades económicas efectivas en el Estado miembro de acogida" (apartado 66), y la constatación de que esas actividades se desarrollan efectivamente debe "basarse en elementos objetivos y verificables por terceros relativos, en particular, al nivel de existencia física de la SEC por lo que a los locales, personal y equipos se refiere" (apartado 67), empleando el ejemplo de las sociedades fantasma o de pantalla para ilustrar cuándo no es aplicable la libertad de establecimiento (apartado 68).

(63) *Comentarios* al artículo 1°, parágrafo 21.

(64) El U.S. Model (artículo 22°) consagra normas de *Limitation on benefits* (LOB's) aplicables a compañías que no califican como residentes bajo ciertos estándares referidos al control de tales compañías por sociedades o por personas residentes en un tercer Estado. La mayoría de los Tratados firmados por U.S.A. confieren los beneficios del Tratado a compañías residentes de un Estado cuyas acciones coticen en mercados de valores importantes, que además del NASDAQ y la SEC, incluyen las Bolsas de Ámsterdam, Bruselas, Frankfurt, Hamburgo, Londres, París, Sidney, Tokio o Milán.

Algunos Tratados firmados por U.S.A. contemplan una cláusula de *derivación de beneficios* para neutralizar las LOB's. Esta cláusula permite a una compañía tener los beneficios del Tratado si sus accionistas son residentes de un tercer Estado vinculado a U.S.A. por un Tratado que ofrece análogos beneficios (v.gr., Jamaica, 1980, Holanda 1992, UK 2001). Asimismo, en los más recientes, firmados entre U.S.A. y los países de la Unión Europea, se incluye la expresión *beneficios equivalentes*, para considerar a cualquier residente en otro país miembro de la Unión Europea como una persona calificada para gozar de los beneficios del Convenio. (ANDERSON, R.E. *Analysis of United States Income Tax Treaties current through 2011*, RIA Thompson, 2011).

(65) Para Palao Taboada, según la jurisprudencia que emerge del TJUE, las cláusulas denominadas de *limitación de beneficios* están en contradicción con las libertades comunitarias básicas (circulación de mercaderías, personas, servicios y capitales) garantizadas por el derecho europeo. Empero, tal como lo propuso el Abogado General en la causa "Cadbury Schweppes", si las normas nacionales antielusión relativas a la transparencia fiscal internacional se establecen como presunciones *iuris tantum*, la contradicción se resuelve. (PALAO TABOADA, C., «Transparencia fiscal internacional y Derecho europeo: conclusiones del Abogado General en el asunto "Cadbury Schweppes"». EN: *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, N° 280, págs. 3 y sgtes.). También Ruiz Almendral comprueba que en los últimos años un número alto de medidas específicas antifraude han sido declaradas en pugna con el derecho de la Unión Europea, lo que ha generado que los Estados miembros deban adecuar sus normas sobre capitalización exigua (*thin capitalization*), transparencia fiscal internacional (*controller foreign corporation*) y normas de limitación de beneficios en CDI (*limitation of benefits* -LOB-). Y destaca la autora que el TJUE ha reiterado que el hecho de que un nacional comunitario, persona física o jurídica, haya sacado provecho de las ventajas fiscales ofrecidas por las normas en vigor, en un Estado miembro distinto de aquel en el que reside (*tax arbitrage*), no autoriza, por sí solo, a privarle de la posibilidad de invocar disposiciones del Tratado (por todas, véase la Sentencia de 11 de diciembre de 2003, "Barbier", C-364/01, párr. 71). Y en relación con la *libertad de establecimiento*, también ha recalado que el hecho de que una sociedad se haya constituido en un Estado miembro, con la finalidad de beneficiarse de una legislación más favorable, no es, por sí mismo, razón suficiente para poder afirmarse la existencia de un abuso de dicha libertad (vid., por todas, Centros, párr. 27, y la Sentencia de 30 de septiembre de 2003, Inspire Art., C-167/01, párr. 96). RUIZ ALMENDRAL, V., ¿Tiene futuro el test de los motivos económicos válidos en las normas antiabuso?: sobre la planificación fiscal y las normas antiabuso en el derecho de la Unión Europea. *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 329 y 330, págs. 5 y 16.

(66) *Comentarios* artículo 1°, parágrafo 19 del Modelo OCDE.

(67) El artículo 22° del U.S.A Model (2006) prevé la cláusula de limitación de beneficios cuando: "i) The principal class of its shares (and any disproportionate class of shares) is regularly traded on one or more recognized stock exchanges, and either: A) it's principal class of shares is primarily traded on one or more recognized stock exchanges located in the Contracting State of which the company is a resident; or, B) the company's primary place of management and control is in the Contracting State of which it is a resident".

(68) Señalan los *Comentarios* al artículo 10°, en el parágrafo 12: «La condición de beneficiario efectivo se incorporó al apartado 2 del artículo 10° para explicar el significado de las palabras "pagados a un residente" tal y como se utilizan en el apartado 1 del artículo. El término establece que el Estado de la fuente no está obligado a renunciar a su derecho a percibir un impuesto sobre unos dividendos por el mero hecho de que dichos ingresos hayan pasado inmediatamente a manos de un residente de un país con el que el Estado de la fuente tiene suscrito un convenio. El concepto "beneficiario efectivo" no se utiliza en su sentido técnico más estricto, sino que (...)

La noción de *beneficiario efectivo* es usada en los CDI para acceder a los beneficios de alícuotas de retención reducidas sobre dividendos, intereses y regalías. La Argentina sigue en sus Tratados el texto de los artículos 10°, 11° y 12° del Modelo OCDE, el cual no proporciona una definición de *beneficiario efectivo*. Tampoco se suministra la definición en los CDI bilaterales ni existe en la Argentina una construcción jurisprudencial o administrativa que le acuerde contenido a la expresión. La doctrina ha destacado que el concepto de *beneficiario efectivo* es una noción autónoma, que debe ser interpretada por las reglas de exégesis de los Tratados, antes que por la remisión a los criterios que le acuerden contenido según las normas del derecho interno, entre los que se cuenta el *criterio de la realidad económica* (Ley N° 11.683, artículo 1°), y su corolario: la cláusula general antiabuso (artículo 2° del mismo ordenamiento)<sup>(69)</sup>.

Con el fin de ilustrar posiciones adoptadas en referencia al *beneficiario efectivo*, también referimos al MC USA 2006, que sostiene: «*The term "beneficial owner" is not defined in the Convention, and is, therefore, defined as under the internal law of the country imposing tax (i.e., the source country). The beneficial owner of the dividend for purposes of Article 10 is the person to which the income is attributable under the laws of the source State. Thus, if a dividend paid by a corporation that is a resident of one of the States (as determined under Article 4 (Residence)) is received by a nominee or agent that is a resident of the other State on behalf of a person that is not a resident of that other State, the dividend is not entitled to the benefits of this Article. However, a dividend received by a nominee on behalf of a resident of that other State would be entitled to benefits. These limitations are confirmed by paragraph 12 of the Commentary to Article 10 of the OECD Model. See also paragraph 24 of the Commentary to Article 1 of the OECD Model*».

Por su parte, sirve de ilustración que la República Popular de China ha establecido una definición de *beneficiario efectivo*, formulando una lista de situaciones en las que el sujeto no califica como tal. A través del párrafo 1 de la Circular N° 601 (27.10.2009), se define al *beneficiario efectivo* como una persona o una entidad que tiene la propiedad y el derecho de controlar el ingreso o los bienes o derechos que generan ingresos, haciendo hincapié en que el *beneficiario* deberá participar en actividades comerciales sustantivas.

En Chile, por ejemplo, se dictó la Circular 57 de 2009, cuyo fin es «*explicar el sentido y alcance de la expresión "beneficiario efectivo" y la aplicación de normas antiabuso que se incorporan en los CDTI vigentes en Chile*». En definitiva, este país adopta el estándar OCDE, en particular, para descalificar a las sociedades instrumentales, de lo cual se ofrecen dos ejemplos.

Es probable que, en el futuro, las legislaciones se inclinen por proveer una noción conceptual, de carácter necesariamente indeterminado, acompañada de un conjunto de circunstancias de hecho que sirvan para calificar la situación. Estas circunstancias deberían ser meramente enunciativas o ejemplificativas, teniendo en cuenta la variabilidad de las formas en que se expresan las transacciones internacionales a lo largo del tiempo.

En la Argentina, el Tribunal Fiscal de la Nación («*Molinos Río de la Plata s/ recurso de apelación-impuesto a las ganancias*», Sala D, 14 de agosto de 2013) negó el carácter de *beneficiario efectivo* a una sociedad residente en Chile, para adjudicar tal condición a su controlante argentina.

El caso trató sobre el aporte de acciones (de sociedades constituidas en Perú y Uruguay) a una sociedad de plataforma chilena realizada por una compañía argentina. El régimen jurídico de las sociedades de plataforma (Ley N° 19.840) establece que solo se grava las rentas de fuente chilena, con lo cual el flujo de dividendos proveniente de Uruguay y de Perú no tributaba en Chile. A su vez, el CDI para evitar la doble imposición entre Chile y Argentina asignaba la potestad tributaria al país de

la fuente u origen de dicho dividendo, de manera tal que los dividendos circularon hacia la Argentina libres del impuesto a las ganancias. Antes de la planificación fiscal, los dividendos provenientes de Uruguay y de Perú se consolidaban en el accionista argentino, y estaban sometidos a impuesto.

El Tribunal Fiscal resolvió que la sociedad de plataforma era una mera sociedad de conducto. Y a pesar de que la autoridad fiscal chilena consideró que dicha sociedad debía considerarse residente a los fines del CDI, el tribunal argentino encontró un uso abusivo de tratado, que prohibió con fundamento en la Convención de Viena y en el artículo 2° de la Ley de Procedimiento Tributario (Ley N° 11683), que permite la recalificación de estructuras jurídicas inadecuadas a la sustancia económica.

#### 4.1.4. Otras Cláusulas particulares

En el Modelo OCDE se contemplan otras disposiciones especiales que poseen el propósito de evitar el uso impropio del Tratado. Entre ellas: (a) definiciones sobre los conceptos de intereses y regalías; (b) el principio *arms length* para acceder a los beneficios del Convenio sobre retención en la fuente de dividendos; (c) normas sobre empresas vinculadas; (d) tratamiento especial para la asignación de utilidades que difieran de las obtenidas por empresas independientes; (e) negación de ajustes simétricos de precios de transferencia que atribuyan la utilidad a la empresa radicada en un Estado contratante, en casos de fraude, negligencia u omisión culpable; (f) reglas de transparencia para sociedades integradas por artistas y deportistas; (g) reglas sobre agentes independientes.

(...)

*debe más bien interpretarse en su contexto y a la luz de los objetivos e intenciones del Convenio, incluyendo la voluntad de evitar la doble imposición y de prevenir la evasión y la elusión fiscales». Y agregan en el párrafo 12.1: «Si un elemento de renta es percibido por un residente de un Estado contratante que actúa en su calidad de agente o mandatario, sería contradictorio con los objetivos e intenciones del Convenio que el Estado de la fuente concediera una desgravación o una exención fiscal basándose exclusivamente en el status de residente de otro Estado contratante del receptor inmediato de la renta. En estas circunstancias el receptor inmediato de la renta merece la consideración de residente, sin que por ello se plantee ningún problema de doble imposición como resultado de su status puesto que a efectos fiscales en el Estado de residencia no se considera al receptor como el propietario de la renta. También sería contradictorio con los objetivos e intenciones del Convenio que el Estado de la fuente concediera una desgravación o una exención de impuesto a un residente de un Estado contratante que, sin tener calidad de agente o de mandatario, actúa simplemente como intermediario de otra persona que de hecho es el beneficiario de la renta implicada. Por los motivos expuestos, el informe del Comité de Asuntos Fiscales titulado "Convenios de Doble Imposición y utilización de Sociedades Instrumentales" –Double Taxation Conventions and the Use of Conduit Companies/ Les Conventions préventives de la double imposition et l'utilisation des sociétés relais– llega a la conclusión que una sociedad instrumental no puede ser considerada normalmente como beneficiario efectivo si, pese a ser el propietario de hecho a efectos prácticos, cuentan con poderes muy restringidos que la convierten, con respecto a la renta en cuestión, en un mero fiduciario o administrador que actúa por cuenta de las partes interesadas».*

(69) LEVENE, C. *El concepto de beneficiario efectivo, en la interpretación económica de las normas tributarias*, coord. CASÁS, J.O., Ábaco, de Rodolfo Depalma, 2004, pág. 717. LINARES LUQUE, A. *Apuntes sobre el concepto de beneficiario efectivo en los convenios para evitar la doble imposición*, RADT, octubre/diciembre 2003, pág. 865; LAUDATO, "Un acercamiento hacia el concepto de beneficiario efectivo. El significado internacional del término". EN: *Revista Derecho Fiscal* N° 3 / 2007, pág. 181; TEIJEIRO, G., "Abuso o uso impropio de tratados de doble imposición. Medidas unilaterales y bilaterales para prevenirlo. La experiencia en el derecho comparado y en la Argentina". EN: *Revista Derecho Fiscal* 5/2007, pág. 235.