

señala: "La imposición de ciertos países en el marco bilateral establecido por los firmantes de un convenio ha propiciado el desarrollo de estructuras tales como establecimientos de empresas extranjeras de baja imposición, sociedades instrumentales, y el desplazamiento artificioso de ingresos a través de precios de transferencia". (2)

El Plan de Acción BEPS reconoce la necesidad de modificar las normas fiscales nacionales e internacionales con el fin de preservar los efectos previstos en las relaciones bilaterales y alinear más estrechamente la atribución de los ingresos con la actividad económica generadora, frente al uso de múltiples capas de entidades legales interpuestas entre el país de residencia y el país de la fuente (3).

En lo que respecta al objeto del presente trabajo, la Acción 6 tiene por misión elaborar recomendaciones para introducir cláusulas estrictas contra el abuso de convenios, las que sumadas al ejercicio de la potestad tributaria según las leyes internas del Estado contratante, contribuyan a restaurar la imposición en la fuente, en un número de situaciones de *treaty shopping* y otros casos de abuso de convenio (4).

estructura y el contenido de la sección referida al "Uso inapropiado de la Convención", incluida en los Comentarios al art. 1° del MCOECD.

Sin perjuicio de la importancia de todas las cuestiones mencionadas, a las cuales destinaremos futuros aportes, el propósito de este trabajo es desarrollar el nuevo enfoque BEPS sobre el abuso de convenio en función de las trascendentes modificaciones introducidas al MCOECD y sus Comentarios.

Por lo tanto, se analizarán las implicancias de la modificación del título del MCOECD y la incorporación de un preámbulo; la naturaleza jurídica de la cláusula antiabuso general (cláusula PPT) y su relación con los principios de los Comentarios del MCOECD, sobre el "Uso inapropiado de la Convención"; y, fundamentalmente, la consagración del principio del impuesto único (*the single tax principle*) en el MCOECD, y su impacto en los CDIs, tanto en su faz estática como dinámica.

II. La nueva versión de los Comentarios del MCOECD sobre "Uso inapropiado de la Convención"

La estructura original de la sección referida al "Uso inapropiado de la Convención", incluida

en una subsección, "Disposiciones destinadas a regímenes preferenciales introducidos después de la firma de la convención", que no identifica adecuadamente la problemática ni la aborda de manera sistemática. Para contribuir a la falta de articulación de los Comentarios al art. 1°, la cuestión planteada en el párrafo 9.1, es tratada en los párrafos 22 a 22.2, lo cual dificulta la comprensión del Comentario.

Todo ello llevó a que la Acción 6 del Proyecto BEPS recomendara una nueva versión de los Comentarios del MCOECD, sobre el "Uso inapropiado de la Convención", para lograr una mejor articulación de la relación entre las normas antiabuso domésticas y los CDIs. (7)

La nueva estructura de la sección referida al "Uso inapropiado de la Convención" también comprende los párrafos 7 a 26, pero contempla una mucho mejor organización de sus subsecciones: 1) abordaje de la elusión fiscal a través de los CDIs (párrafos 10 a 18); 2) abordaje de la elusión fiscal a través de las normas domésticas antiabuso y de las doctrinas judiciales (párrafos 19 a 20); 3) cláusulas antiabuso específicas—SAARs— (párrafos 21 a 26.2); 4) cláusulas antiabuso generales—GAARs— (párrafos 26.3 a 26.4); 5) doc-

El primero de los elementos de relación a la modificación del título del MCOECD y la incorporación de un preámbulo, en respuesta a la misión encomendada a la Acción 6, "para clarificar que los convenios fiscales no se destinan a ser empleados para generar la doble no imposición" (8).

El segundo elemento está relacionado con la naturaleza jurídica de la cláusula PPT y su relación con los principios de los Comentarios del MCOECD sobre el "Uso inapropiado de la Convención".

El tercero de los elementos a considerar involucra la propuesta para la incorporación de novedosos mecanismos a los CDIs, para responder a situaciones de doble no imposición, que consagran al principio del impuesto único en el MCOECD. Es una iniciativa que atiende al cometido final de la Acción 6, en cuanto a "identificar las consideraciones de política fiscal que, en general, los países deben tener en cuenta antes de decidirse a entrar en un convenio fiscal con otro país" (9). Este aspecto se extiende a la decisión de modificar, o, en última instancia, denunciar un CDI cuando un cambio de circunstancias provocado por

CONTINÚA EN LA PÁGINA 2

DOCTRINAS

El nuevo enfoque BEPS sobre el abuso de convenio

Mariano F. Braccia 1

Diez propuestas de modificación para el Código Aduanero

Harry L. Schurig 3

La propuesta argentina a los *holdouts*

Héctor L. Giuliano 5

COMENTARIO BIBLIOGRÁFICO

"Impuesto a las ganancias, comentada y anotada. Teoría, Técnica y Práctica. Con las reformas del Código Civil y Comercial de la Nación"

Por Luis O. Fernández

Comentario: Alfredo Julio Lamagrande 6

RESEÑA JURISPRUDENCIAL 7

PANORAMA IMPOSITIVO

Intereses previstos en el Código Civil y Comercial: su inaplicabilidad a los tributos

Por Alejandro Améndola 8

