

DERECHO INTERNACIONAL TRIBUTARIO

EL SURGIMIENTO DE UN NUEVO
ORDEN DE TRIBUTACIÓN
INTERNACIONAL A PARTIR
DEL PROYECTO BEPS



MARIANO F. BRACCIA

THOMSON REUTERS

LA LEY

ÍNDICE GENERAL

	Pág.
A GUISA DE PREFACIO	XIII
INTRODUCCIÓN.....	XVII
ABREVIATURAS.....	XXVII

PRIMERA PARTE

CAPÍTULO 1

DERECHO INTERNACIONAL TRIBUTARIO COMPARADO

I. Del derecho tributario internacional al derecho transnacional tributario	3
II. El derecho tributario comparado.....	8
III. Los enfoques metodológicos del derecho tributario comparado	11
IV. Los trasplantes tributarios	20
V. El Proyecto BEPS: la emergencia de un derecho internacional tributario comparado de la elusión tributaria.....	21
VI. El derecho transnacional tributario.....	26

CAPÍTULO 2

PRINCIPIOS DE POLÍTICA TRIBUTARIA INTERNACIONAL

I. El origen del régimen de tributación internacional. La doble imposición internacional	35
II. El principio del bienestar mundial	36
III. Los principios de la eficiencia económica mundial.....	38
IV. El principio de neutralidad en la exportación de capitales	40
IV.1. El principio de la renta mundial	41
IV.2. El método de crédito de impuesto extranjero.....	45

	Pág.
V. El principio de neutralidad en la importación de capitales.....	50
V.1. El principio de la fuente.....	51
V.2. El método de exención	55
VI. Los enfoques alternativos al principio del bienestar mundial	57

CAPÍTULO 3

LA ESTRUCTURA DEL RÉGIMEN DE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL

I. La formación del régimen de tributación internacional.....	59
II. El principio del beneficio. Los convenios bilaterales para evitar la doble imposición.....	65
III. El principio de impuesto único. La doble no imposición internacional	69
IV. Un replanteo fundamental de la estructura del régimen de tributación internacional	79

CAPÍTULO 4

DERECHO INTERNACIONAL TRIBUTARIO CONSUETUDINARIO

I. El marco teórico del derecho internacional tributario consuetudinario.....	83
II. La costumbre internacional	85
III. El elemento material de la costumbre internacional. El enfoque clásico.....	86
IV. El elemento subjetivo de la costumbre internacional. El rol de la <i>opinio iuris</i> en el enfoque moderno.....	92
V. La relación entre el derecho internacional tributario consuetudinario y los convenios para evitar la doble imposición.....	99
V.1. Comparación entre la red de convenios para evitar la doble imposición y la red de tratados bilaterales de inversión	106
V.2. La fundamentación teórica del régimen de tributación internacional. La alternativa de un instrumento multilateral	109
VI. El rol de las organizaciones internacionales en la formación de la costumbre internacional	112

CAPÍTULO 5

LAS ORGANIZACIONES TRIBUTARIAS INTERNACIONALES

I. Las relaciones internacionales del derecho internacional tributario .	117
II. Las organizaciones tributarias internacionales	124
III. La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE).....	131
III.1. El Comité de Asuntos Fiscales.....	133
III.2. El Centro de Política y Administración Tributaria.....	135
III.3. El Foro sobre Prácticas Fiscales Nocivas	136
III.4. El Foro Global sobre la Transparencia y el Intercambio de Información con Fines Fiscales	137
III.5. El Proyecto BEPS	142
III.6. El Foro sobre Administración Tributaria.....	150
III.7. La Red de Relaciones Fiscales entre los Niveles de Gobierno	155
III.8. La participación de la Argentina en la OCDE y sus primeros pasos hacia el proceso de adhesión.....	155
IV. La Organización de las Naciones Unidas (ONU).....	161
IV.1. El Consejo Económico y Social (ECOSOC).....	162
IV.2. La Oficina de Financiación para el Desarrollo (FfDO).....	163
IV.3. El Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación	166
IV.4. Las propuestas para fortalecer el rol del Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación.....	168
IV.5. El Subcomité BEPS de las Naciones Unidas.....	172
V. El Fondo Monetario Internacional (FMI).....	173
V.1. El Departamento de Asuntos Fiscales	174
V.2. Las herramientas de diagnóstico de política y administración tributaria	176
VI. El Banco Mundial	178
VII. La Organización Mundial del Comercio (OMC).....	182
VIII. El Diálogo Fiscal Internacional	183
IX. El rol de la sociedad civil y la comunidad empresaria en la cooperación tributaria internacional. Las organizaciones no gubernamentales.....	185
IX.1. Las organizaciones no gubernamentales vinculadas a cuestiones tributarias.....	187

	Pág.
IX.2. El impacto fiscal de las investigaciones periodísticas globales..	189
IX.3. Los Panamá Papers	194
IX.4. El Foro Global de Conductas Empresarias Responsables.....	200

CAPÍTULO 6

LA COOPERACIÓN TRIBUTARIA INTERNACIONAL PARA LA FINANCIACIÓN DEL DESARROLLO Y LA BUENA GOBERNANZA FISCAL

I. La cooperación internacional para la financiación del desarrollo.....	203
II. La movilización de los recursos nacionales y su impacto en el diseño de los sistemas y administraciones tributarias	210
II.1. La Primera Conferencia Internacional de las Naciones Unidas sobre la Financiación para el Desarrollo. El Consenso de Monterrey	214
II.2. La Conferencia Internacional de Seguimiento sobre la Financiación para el Desarrollo encargada de examinar la aplicación del Consenso de Monterrey.....	216
II.3. La Tercera Conferencia Internacional de las Naciones Unidas sobre la Financiación para el Desarrollo. La Agenda de Acción de Addis Abeba.....	218
III. Las medidas de asistencia oficial para el desarrollo y la movilización de recursos nacionales.....	224
III.1. La iniciativa conjunta del FMI y el Banco Mundial para fortalecer los sistemas tributarios de los países en desarrollo.....	225
III.2. La Iniciativa Fiscal Addis Abeba.....	227
III.3. Los Inspectores Fiscales sin Fronteras	229
III.4. El Grupo de Trabajo sobre el Desarrollo del G20	230
III.5. La Encuesta Internacional sobre Administraciones Tributarias (ISORA)	232
III.6. El Sistema Común de Transmisión (CTS).....	233
IV. La Plataforma para la Colaboración Tributaria	234
V. La estrategia de la Unión Europea para promover una buena gobernanza fiscal en los países en desarrollo.....	238
VI. El Grupo JITSIC: la cooperación internacional para la fiscalización mundial centralizada	240
VII. La Cumbre Global Anticorrupción 2016	243
VIII. Los avances hacia una administración tributaria mundial	245

	Pág.
VIII.1. El fortalecimiento del Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación	246
VIII.2. La disputa entre los países desarrollados y los países en desarrollo sobre la elección de un foro para la cooperación tributaria internacional.....	248
VIII.3. La propuesta de creación de un organismo tributario intergubernamental	250
VIII.4. La 14ª Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo (UNCTAD)	256

SEGUNDA PARTE

CAPÍTULO 7

LA ELUSIÓN TRIBUTARIA Y LA PLANIFICACIÓN FISCAL AGRESIVA

I. La fundamentación dogmática de la elusión tributaria.....	263
II. El enfoque antielusivo del derecho continental europeo	264
III. Las doctrinas judiciales antielusivas del derecho tributario estadounidense	267
III.1. La doctrina de la sustancia sobre la forma.....	271
III.2. La doctrina de las transacciones fingidas y simuladas.....	273
III.3. La doctrina de las transacciones concatenadas	275
III.4. La doctrina del propósito negocial	278
III.5. La doctrina de la sustancia económica	280
IV. Las cláusulas antielusivas generales.....	281
V. La posición de la OCDE contra la planificación fiscal agresiva.....	285
V.1. La Declaración de Seúl: los riesgos de la planificación fiscal agresiva	288
V.2. El Grupo de Expertos en Planificación Fiscal Agresiva	292
V.3. El Grupo de Trabajo 11 sobre Planificación Fiscal Agresiva.....	293
V.4. El régimen de divulgación obligatoria de planificaciones fiscales agresivas	294
VI. La posición de la Unión Europea contra la planificación fiscal agresiva.....	297
VI.1. La doctrina de los "montajes puramente artificiales" del Tribunal de Justicia de la Unión Europea	297
VI.2. La norma general antifraude de la Recomendación sobre planificación fiscal agresiva.....	301

VI.3. La cláusula antiabuso de la directiva Matriz-Filial	303
VI.4. La norma general contra las prácticas abusivas de la directiva (UE) 2016/1164	304

CAPÍTULO 8

EL ARBITRAJE TRIBUTARIO INTERNACIONAL

I. La doble no imposición internacional.....	307
II. El arbitraje tributario internacional con empleo de entidades híbridas.....	308
III. La elusión del régimen de transparencia fiscal internacional.....	311
IV. <i>Notice</i> 98-11: Un intento para eliminar la doble no imposición internacional.....	313
V. La Sección 954(c)(6) del IRC: el interrogante sobre la existencia del principio del impuesto único	317
VI. Los dilemas del régimen de transparencia fiscal internacional frente al arbitraje tributario internacional	321
VII. La “regla de desajuste híbrido modificado” del Plan de Acción BEPS ..	323

CAPÍTULO 9

EL ENFOQUE DE LA UNIÓN EUROPEA CONTRA LA ELUSIÓN TRIBUTARIA

I. Las principales instituciones de la Unión Europea vinculadas a la política tributaria.....	329
II. Los primeros lineamientos de la política tributaria europea contra la elusión tributaria	335
III. El enfoque europeo contra la planificación fiscal agresiva en los comienzos de la era BEPS.....	337
III.1. La propuesta de Directiva del Consejo relativa a una base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades (BICCIS)	337
III.2. La Comunicación sobre formas concretas de reforzar la lucha contra el fraude y la evasión fiscal	339
III.3. El Plan de acción 2012 para reforzar la lucha contra el fraude y la evasión fiscal.....	340
III.4. La Recomendación sobre normas mínimas de buena gobernanza respecto de terceros países.....	342
III.5. La Recomendación sobre planificación fiscal agresiva.....	343

III.6. El informe anual sobre la fiscalidad del Parlamento Europeo del 2013. La Creación de la “Plataforma sobre la Buena Gobernanza Fiscal, la Planificación Fiscal Agresiva y la Doble Imposición”	345
IV. El enfoque europeo contra la planificación fiscal agresiva en la era post-BEPS.....	348
IV.1. El plan de Acción 2015 para establecer un sistema de imposición de las sociedades justo y eficaz en la Unión Europea. El relanzamiento del proyecto BICCIS	349
IV.2. Las Conclusiones del Consejo ECOFIN sobre la fiscalidad de las empresas y la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios.....	354
IV.3. El Paquete de lucha contra la elusión fiscal	356
IV.3.1. La directiva relativa a la lucha contra la elusión fiscal	357
IV.3.2. La Recomendación sobre la aplicación de medidas contra los abusos en detrimento de los convenios fiscales ..	364
IV.3.3. La directiva del Consejo relativa al intercambio automático obligatorio de información fiscal	366
IV.3.4. La comunicación sobre una estrategia exterior para una imposición efectiva.....	368
IV.3.5. El Estudio sobre la planificación fiscal agresiva	372
V. El impacto fiscal del “Brexit” en la Unión Europea	372

CAPÍTULO 10

LA COOPERACIÓN INTERNACIONAL CONTRA LA EROSIÓN DE LA BASE IMPONIBLE Y EL TRASLADO DE BENEFICIOS

I. La cooperación internacional para la implementación de las recomendaciones del Plan de Acción BEPS	375
II. La restauración del régimen de tributación internacional	378
III. El sistema de precios de transferencia.....	379
III.1. La revisión de las directrices de la OCDE sobre precios de transferencia. Las Acciones 8 a 10 del Plan de Acción BEPS	383
III.2. La documentación sobre precios de transferencia y los mecanismos de resolución de controversias. Las Acciones 13 y 14 del Plan de Acción BEPS	391
IV. La coherencia internacional en el impuesto sobre sociedades.....	393
IV.1. La neutralización de los efectos de los mecanismos híbridos....	394

	Pág.
IV.2. El refuerzo de la normativa sobre transparencia fiscal internacional.....	398
IV.2.1. Consideraciones de política tributaria nacional.....	399
IV.2.2. Las reglas para definir la existencia de una sociedad extranjera controlada.....	404
IV.2.3. El umbral de baja imposición y las excepciones al régimen CFC.....	407
IV.2.4. La definición de la renta atribuible.....	410
IV.2.5. Las reglas para el cómputo y la imputación de la renta atribuible. Las reglas para prevenir o eliminar la doble imposición.....	416
IV.3. La limitación de la deducibilidad de intereses y otros pagos financieros.....	417
IV.3.1. Los diferentes enfoques para una recomendación de mejores prácticas.....	419
IV.3.2. Las reglas de coeficiente fijo y grupal.....	421
IV.3.3. La "Norma relativa a la limitación de los intereses" de la directiva de la UE contra la elusión tributaria.....	424
IV.4. La competencia fiscal nociva.....	428
V. Las medidas antielusivas no incluidas en el Proyecto BEPS.....	434
V.1. Hecho imponible.....	435
V.2. Derecho al aplazamiento del pago del impuesto.....	436
V.3. Causales de interrupción del aplazamiento del pago.....	437
V.4. La impugnación del valor de los activos trasladados por parte del Estado receptor.....	438
V.5. Supuestos de inaplicabilidad del impuesto de salida.....	438
VI. El abuso de tratado.....	439

CAPÍTULO 11

EL MARCO INCLUSIVO BEPS

I. Una nueva era en la tributación internacional.....	441
II. Los efectos de la transnacionalización del derecho internacional tributario en la implementación de las recomendaciones del Plan de Acción BEPS.....	444
III. La redefinición de la soberanía tributaria frente a la cooperación tributaria internacional.....	449
IV. La cooperación tributaria internacional en el Proyecto BEPS.....	452

	Pág.
V. La naturaleza jurídica de las recomendaciones BEPS.....	456
V.1. El proceso de toma de decisiones en el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE.....	457
V.2. Los estándares mínimos.....	458
V.3. Las soluciones comunes.....	460
V.4. Las recomendaciones de mejores prácticas.....	460
VI. El procedimiento de revisión entre pares.....	461
VII. El Marco Inclusivo BEPS.....	467

TERCERA PARTE

CAPÍTULO 12

EL ENFOQUE BEPS CONTRA EL ABUSO DE TRATADO

I. La planificación fiscal agresiva mediante abuso de tratado.....	473
I.1. La elusión del impuesto del Estado de la fuente: el <i>treaty shopping</i> y el <i>rule shopping</i>	474
I.2. La elusión del impuesto del Estado de residencia.....	476
II. El enfoque BEPS sobre el abuso de tratado.....	479
II.1. La Acción 6 "Impedir la utilización abusiva de convenios fiscales".....	481
II.2. La Acción 7 "Impedir la elusión artificiosa del estatuto de Establecimiento Permanente".....	483
III. El estándar mínimo contra el abuso de tratado.....	485
III.1. La modificación del Título del MOCDE y la incorporación de un Preámbulo.....	486
III.2. La Cláusula de limitación de beneficios y la Cláusula PPT: las diferentes alternativas del estándar mínimo contra el abuso de tratado.....	489
III.3. Las cláusulas antiabuso específicas convencionales.....	492
IV. Una teoría general sobre la interacción entre los convenios para evitar la doble imposición y las normas antiabuso internas.....	493
V. El impacto de los convenios para evitar la doble imposición en la aplicación de la normativa interna antiabuso.....	495
VI. Las consideraciones de política fiscal para la suscripción, modificación o denuncia de los convenios.....	497
VII. El enfoque de la Unión Europea contra el abuso de tratado.....	501

CAPÍTULO 13

EL BENEFICIARIO EFECTIVO

	Pág.
I. El concepto de beneficiario efectivo.....	503
II. Los orígenes del concepto en el MOCDE de 1977	505
III. El reporte sobre "Doble Imposición y el Uso de Sociedades Conducto"	507
III.1. Los enfoques contra el <i>treaty shopping</i>	510
III.1.1. El levantamiento del velo societario (" <i>The look-through approach</i> ").....	512
III.1.2. La exclusión (" <i>The exclusion approach</i> ")	513
III.1.3. La sujeción al impuesto (" <i>The subject-to-tax approach</i> ")	514
III.1.4. La canalización de la ganancia (" <i>The channel approach</i> ")	514
III.2. El principio " <i>pacta sunt servanda</i> " en el ámbito de los convenios para evitar la doble imposición.....	515
IV. La adopción de un enfoque definicional en el MOCDE de 2003	516
IV.1. El propósito del requerimiento del "beneficiario efectivo" (parág. 12).....	517
IV.2. El sentido del concepto de "beneficiario efectivo" (parág. 12)...	518
IV.3. El agente o mandatario (parág. 12.1).....	519
IV.4. La sociedad conducto que actúa como fiduciaria o administradora por cuenta de las partes interesadas (parág. 12.1).....	519
IV.5. La extensión de los beneficios del CDI al beneficiario efectivo residente en un Estado contratante (parág. 12.2).....	520
V. La nueva concepción del "beneficiario efectivo" en el MOCDE de 2014	520
V.1. El propósito del requerimiento del "beneficiario efectivo" (parág. 12)	521
V.2. El significado del concepto de "beneficiario efectivo": el sentido convencional autónomo y el sentido del derecho doméstico (parág. 12.1).....	522
V.3. El agente o mandatario (parág. 12.2).....	527
V.4. La sociedad conducto que actúa como fiduciaria o administradora por cuenta de las partes interesadas (parág. 12.3).....	527
V.5. La definición del "beneficiario efectivo" (parág. 12.4).....	529
V.5.1. El "derecho a usar y gozar del dividendo". La obligación contractual o legal de transmitir el pago recibido a otra persona	530
V.5.2. La obligación de facto de transmitir el pago recibido a otra persona.....	531

	Pág.
V.5.3. La excepción respecto de las "obligaciones independientes"	531
V.5.4. La distinción entre el beneficiario efectivo de los dividendos y el titular de las acciones	533
V.6. El abuso del concepto de "beneficiario efectivo" (parág. 12.5) ..	534
V.7. La definición autónoma del concepto de "beneficiario efectivo" (parág. 12.6).....	537
V.8. La extensión de los beneficios del CDI al beneficiario efectivo residente de un Estado contratante (parág. 12. 7)	538
CAPÍTULO 14	
EL ESTÁNDAR MÍNIMO CONTRA EL ABUSO DE TRATADO	
I. Las alternativas del estándar mínimo contra el abuso de tratado.....	539
I.1. La aplicación exclusiva de la Cláusula PPT.....	540
I.2. La aplicación conjunta de la Cláusula PPT y la versión simplificada de la Cláusula de limitación de beneficios.....	541
I.3. La aplicación conjunta de la versión detallada de la Cláusula de limitación de beneficios y los mecanismos contra las estrategias de canalización de rentas a través de sociedades instrumentales.....	541
II. La Cláusula PPT: la cláusula de los propósitos principales	542
II.1. La codificación de los principios antiabuso de los Comentarios al art. 1° del MOCDE	543
II.2. El objeto y finalidad del convenio.....	543
II.3. La relación entre la Cláusula PPT y la Cláusula de limitación de beneficios.....	547
II.4. Los elementos de la Cláusula PPT	548
II.4.1. La obtención de un beneficio	549
II.4.2. El acuerdo u operación.....	550
II.4.3. Los propósitos principales del acuerdo u operación. El propósito fiscal exclusivo	551
II.4.4. El propósito fiscal principal	553
II.5. La aprobación de la aplicación de la cláusula por una autoridad competente superior	560
II.6. La solicitud de la concesión de los beneficios del convenio.....	560
III. La Cláusula de limitación de beneficios.....	562
III.1. Análisis de la versión detallada	565
III.2. El requisito de que el residente sea una "persona calificada"	567

III.3. El test de propiedad y de erosión de la base imponible	574
III.4. Los vehículos de inversión colectiva	576
III.5. El test del ejercicio activo de una actividad económica.....	577
III.6. El test de los beneficios derivados	582
III.7. La concesión discrecional de beneficios.....	584
IV. Los mecanismos contra las estrategias de canalización de rentas a través de sociedades instrumentales	587
IV.1. Los orígenes de la normativa anticonducto.....	588
IV.2. El <i>treaty</i> "sandwich"	590
IV.3. Las regulaciones anticonducto estadounidenses.....	594
IV.4. Los ejemplos de planificaciones fiscales legítimas y de estrategias de canalización de rentas a través de sociedades instrumentales de la Acción 6 del Plan de Acción BEPS	596

CAPÍTULO 15

TEORÍA GENERAL SOBRE LA INTERACCIÓN ENTRE LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN Y LAS NORMAS ANTIABUSO INTERNAS

I. La versión revisada de la sección sobre el "Uso indebido del convenio" de los Comentarios al art. 1° del MOCDE.....	601
II. Las cláusulas antiabuso generales domésticas y convencionales.....	602
III. La aplicación de las cláusulas antiabuso generales a los supuestos de abuso de tratado.....	603
IV. La teoría general sobre la interacción entre los convenios para evitar la doble imposición y las normas antiabuso internas	604
IV.1. Conceptos generales	604
IV.2. La codificación del principio antiabuso en la Cláusula PPT	606
IV.3. La aplicación del derecho interno antiabuso.....	606
IV.4. Las normas especiales antiabuso.....	608
IV.4.1. Las disposiciones específicas del convenio	609
IV.4.2. El impacto de las normas especiales antiabuso internas en la aplicación de las disposiciones del convenio	610
IV.4.3. La aplicación abusiva de las disposiciones del CDI.....	611
IV.4.4. La aplicación de la jurisprudencia o de los principios interpretativos en materia de convenios	611
IV.5. Las normas generales antiabuso.....	612
IV.6. Las doctrinas jurisprudenciales y los principios interpretativos contra la elusión tributaria	612
IV.7. La normativa sobre sociedades extranjeras controladas	613

CAPÍTULO 16

EL DESARROLLO DE UN INSTRUMENTO TRIBUTARIO MULTILATERAL

I. La Acción 15 "Desarrollar un instrumento multilateral" del Plan de Acción BEPS.....	615
II. Los fundamentos políticos de un instrumento tributario multilateral.....	616
III. La necesidad de una solución innovadora.....	618
IV. La viabilidad técnica de un instrumento tributario multilateral.....	620
V. El grupo <i>ad hoc</i>	622
VI. La cooperación tributaria internacional para la elaboración del instrumento multilateral.....	624
BIBLIOGRAFÍA	627