



Curso Tributación Internacional: claves para la gestión de riesgos y oportunidades

REUNIÓN N°: 4
MIÉRCOLES 29 DE ABRIL 2026
EXPOSITOR (ACTIVIDAD PREVIA):
GARCÍA, PATRICIA ALEJANDRA


CURSO TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL: CLAVES PARA LA GESTIÓN DE RIESGOS Y OPORTUNIDADES PREVENCIÓN DEL USO ABUSIVO DE TRATADOS

PREVENCIÓN DEL USO ABUSIVO DE TRATADOS

- OBJETIVOS DE LOS CDI
- ABUSO DE CONVENIOS
- FORMAS DE CONTRARRESTAR EL ABUSO
 - Interacción del CDI con las normas anti-abuso internas
 - Medidas específicas en el CDI
- PLAN BEPS
 - Acción 6: Impedir la utilización abusiva de CDI (*treaty shopping*)
 - Preámbulo
 - Limitación de beneficios (LOB)
 - Propósito Principal (PPT)
 - Acción 15: Convención Multilateral (MLI)

PREVENCIÓN DEL USO ABUSIVO DE TRATADOS

OBJETIVOS DE LOS CDI



Promover el intercambio de bienes y servicios y el movimiento de capitales y personas mediante la eliminación de la doble imposición internacional.

Evitar la elusión y la evasión fiscal.

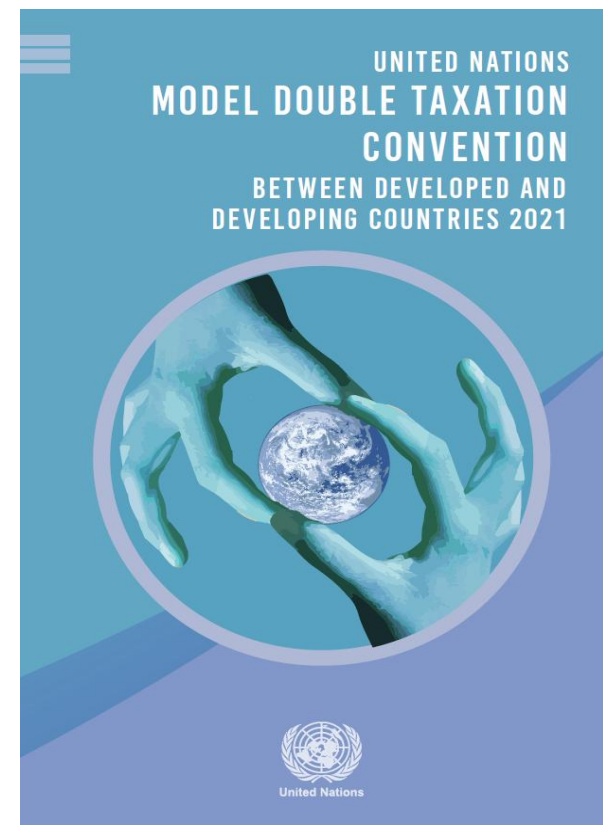
PREVENCIÓN DEL USO ABUSIVO DE TRATADOS

ABUSO DE CONVENIOS

- Existencia indiscutida a nivel internacional.
- Efectos negativos sobre la recaudación de los Estados donde operan efectivamente las empresas:
 - Por el traslado de utilidades a las jurisdicciones de baja o nula tributación.
 - Por la evasión/ elusión donde se genera valor.
- Otros efectos:
 - Competencia.
 - Distorsiona las decisiones para inversiones estratégicas.
 - Disminuye la confianza en el sistema tributario.
- No existe una definición única o concreta respecto de la expresión “abuso de convenios”, ni a nivel local ni internacional.
- La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) y las Naciones Unidas (ONU) han incorporado en sus Modelos de CDI y sus Comentarios varias reglas anti-abuso o elementos para identificar esta práctica.

ABUSO DE CONVENIOS

Modelos de CDI aplicables



ABUSO DE CONVENIOS

Principio rector - Características



Uno de los objetivos principales: obtener la ventaja fiscal del CDI y

Obtención del tratamiento más favorable contraria al objeto del CDI.

ABUSO DE CONVENIOS

Formas de contrarrestar el abuso

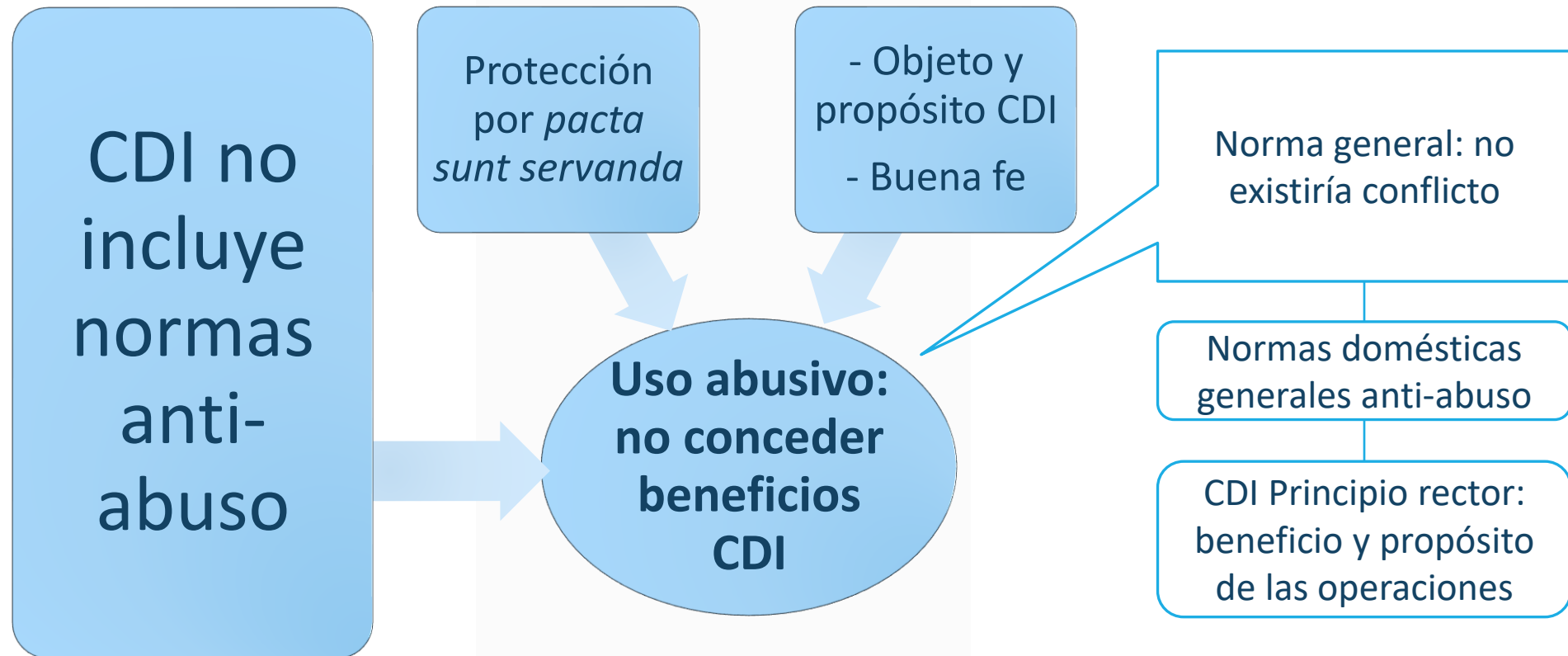


Interacción del CDI y normas anti-abuso de la legislación interna.

Medidas específicas en los CDI.

ABUSO DE CONVENIOS

Interacción del CDI y normas anti-abuso de la legislación interna



ABUSO DE CONVENIOS

Medidas específicas en los CDI

Plan de Acción contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios (BEPS)

Conjunto de 15 acciones que se diseñó para ser implementado mediante cambios en la legislación y prácticas nacionales y en las disposiciones de los CDI para abordar la elusión y evasión fiscal y asegurar que las rentas se graven donde se desarrollen efectivamente las actividades económicas que las generan

dotar de **coherencia** a las normas de derecho interno que afectan a las actividades transfronterizas;

reforzar el criterio de **actividad sustancial** contemplado por las normas internacionales y,

mejorar la **transparencia** y la **seguridad jurídica**.

ABUSO DE CONVENIOS

Medidas específicas en los CDI

Plan de Acción contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios (BEPS)

La prevención del abuso de convenios se ha incluido básicamente en BEPS mediante dos acciones:



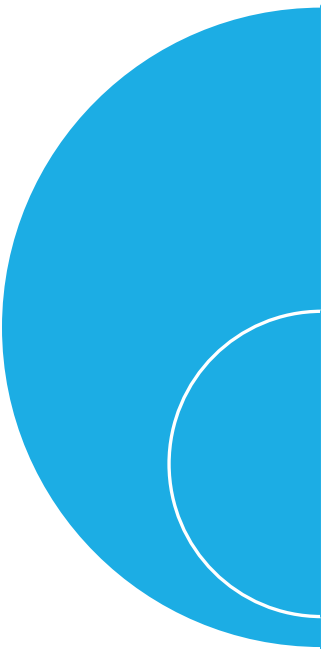
Acción 6: abuso de convenios tributarios y en especial, el *treaty shopping*; y

Acción 15: instrumento multilateral para la implementación de las medidas acordadas, que permite actualizar y homogeneizar la red de tratados tributarios ya vigentes, en forma sincronizada, mediante la modificación de la red de tratados, de manera de no generar la necesidad de re-negociarlos bilateralmente, denominado **Convención Multilateral para aplicar las medidas relacionadas con los tratados fiscales para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios o MLI**.

ABUSO DE CONVENIOS

Medidas específicas en los CDI

Acción 6: Impedir la utilización abusiva de CDI



Incorporar cláusulas convencionales y/o internas para impedir la concesión de los beneficios del convenio en circunstancias inapropiadas.

Aclaración de que los CDI no están concebidos para provocar doble no imposición, considerándose como una de las principales fuentes de este tipo de prácticas el *treaty shopping*.

ABUSO DE CONVENIOS

Medidas específicas en los CDI

Acción 6: Impedir la utilización abusiva de CDI

Treaty shopping

no residente (art. 4 del MOCDE)

trata de obtener los **beneficios** que el CDI de un Estado concede a sus residentes y que no le corresponderían según la verdadera sustancia del negocio

a través de la **búsqueda** de un vehículo conductor que permita acceder a esos beneficios.

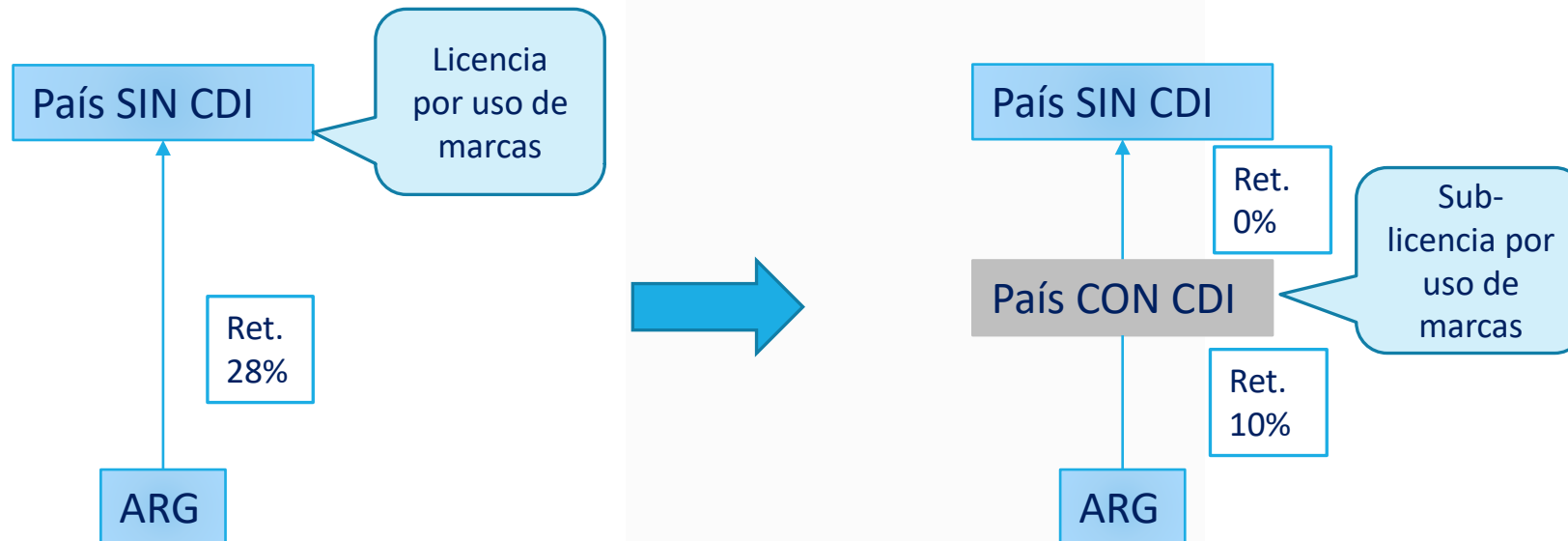
Esta **búsqueda** da lugar al concepto de “shopping” como requerimiento intencionado de ir a “comprar” una jurisdicción o empresa conductora.

ABUSO DE CONVENIOS

Medidas específicas en los CDI

Acción 6: Impedir la utilización abusiva de CDI

Treaty shopping



ABUSO DE CONVENIOS

Medidas específicas en los CDI

Acción 6: Medidas para combatir la utilización abusiva de CDI

Declaración clara: Evitar la generación de oportunidades para la no imposición o la imposición reducida a través de la elusión, la evasión fiscal o las prácticas de *treaty shopping*.

Preámbulo

Norma anti-abuso específica de limitación de beneficios: Reserva la concesión de los beneficios del CDI a las personas humanas y a aquellas entidades que reúnan ciertas condiciones, basadas principalmente en la naturaleza jurídica, propietarios y actividades, **buscando garantizar una vinculación suficiente entre la entidad y su Estado de residencia**.

LOB

> Seguridad jurídica

Norma anti-abuso más general basada en los **propósitos principales** de una operación o acuerdo: Si **uno** de ellos es la obtención de los beneficios de un CDI, no cabrá conceder tales beneficios a menos que se establezca que su concesión sería conforme con el objeto y fin de las disposiciones del convenio.

PPT

Caso por caso

ABUSO DE CONVENIOS

Medidas específicas en los CDI

Acción 6: Medidas para combatir la utilización abusiva de CDI

Implementación:

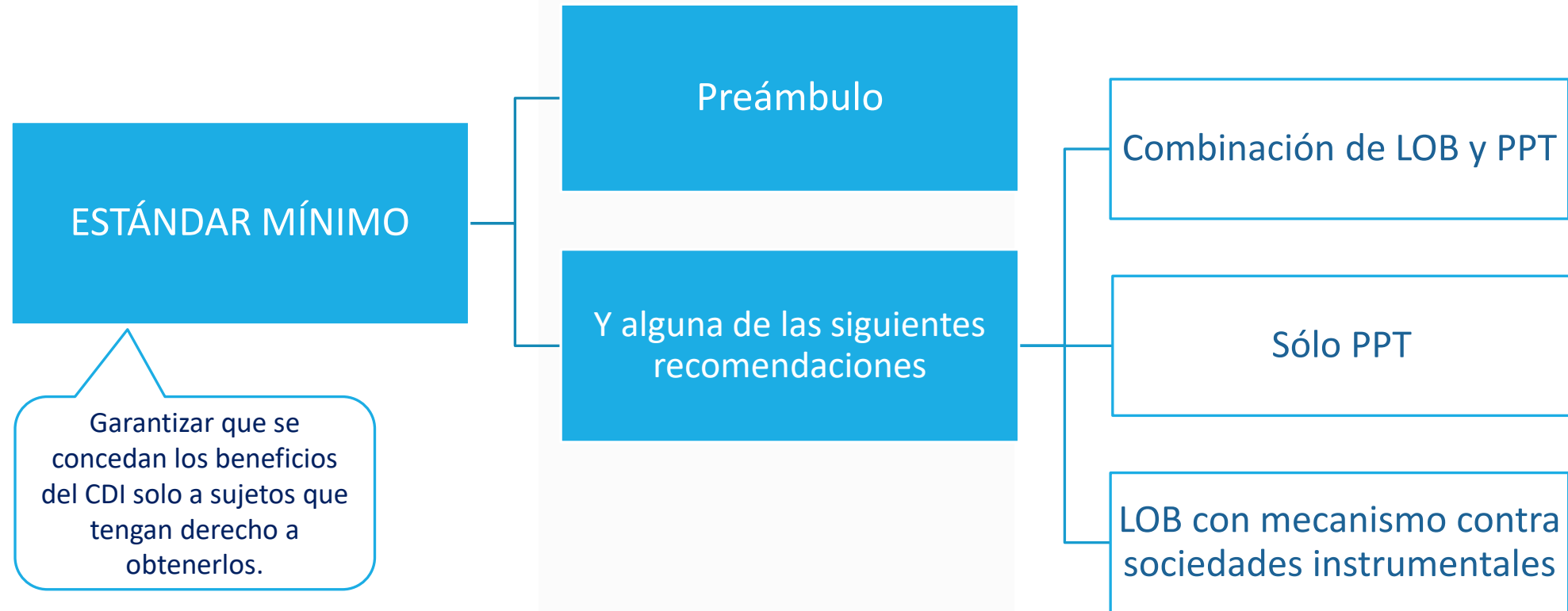
- **Flexibilidad** para adaptarse a las especificidades de cada país y a las circunstancias que rodean la negociación y posterior celebración de convenios bilaterales.
- Nivel mínimo de protección ante el alto riesgo para la recaudación de los países: **“estándar mínimo”**.

- Máximo nivel de compromiso de implementación.
- Monitoreo mediante revisión de pares.

ABUSO DE CONVENIOS

Medidas específicas en los CDI

Acción 6: Medidas para combatir la utilización abusiva de CDI



ABUSO DE CONVENIOS

Medidas específicas en los CDI

Acción 6: Cambios en el MOCDE 2017 (MONU 2021)

1. PREÁMBULO DEL CONVENIO

ESTÁNDAR
MÍNIMO

(Estado A) y (Estado B),

Con el deseo de seguir desarrollando sus relaciones económicas y de reforzar su cooperación en materia tributaria,

Con la intención de concluir un Convenio para eliminar la doble imposición en relación con los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio sin generar oportunidades de no imposición o de imposición reducida mediante evasión o elusión fiscales (incluidas las estrategias de elusión mediante la utilización abusiva de los convenios por terceros),

Han acordado lo siguiente:

- Declaración clara de que los Estados firmantes pretenden evitar la generación de oportunidades para la no imposición o la imposición reducida a través de la elusión, la evasión fiscal o las prácticas de *treaty shopping*.
- Relevante para interpretar y aplicar CDI:
 - ✓ 31(1) Convención de Viena de Derecho de los Tratados, “Un tratado deberá interpretarse 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**”.
 - ✓ 31(2) de la referida Convención confirma que, a los efectos de esta norma básica, **el contexto de un convenio incluye su preámbulo**.

ABUSO DE CONVENIOS

Medidas específicas en los CDI

Acción 6: Cambios en el MOCDE 2017 (MONU 2021)

2. LIMITACIÓN DE BENEFICIOS (LOB)

Art. 29 del MOCDE 2017, “**Derecho a los beneficios del Convenio**”, apartados 1 a 8.

De optar por este artículo, la redacción varía en función de cómo los Estados contratantes decidan hacerlo, existiendo diferentes alternativas:

- “versión detallada” de los apartados 1 a 7 complementada con un mecanismo para contrarrestar la canalización de rentas a través de sociedades instrumentales, mediante el apartado 8.
- “versión simplificada” de los apartados 1 a 7 junto con PPT.

- Legislación interna con sólidas normas anti-abuso que por sí solas alcancen otras formas de abuso de CDI.
- Art. 29 MONU 2021 – Protección más robusta para países en desarrollo.

Opción elegida por Argentina en el MLI

Acción 6: Cambios en el MOCDE 2017 (MONU 2021)

2. LIMITACIÓN DE BENEFICIOS (LOB) - Estructura

1. Sujeto a apartados 3 a 5, se **deniegan** los beneficios del CDI a los residentes que no sean personas “**aptas**” según apartado 2.

2. **Definición de persona “apta”** (naturaleza o características de diversas personas):

- personas físicas (humanas);
- Estados contratantes, sus subdivisiones políticas, sus organismos y agencias;
- ciertas entidades que coticen en bolsa (versiones simplificada y detallada);
- ciertas filiales de entidades que coticen en bolsa (solo versión detallada);
- ciertas organizaciones sin fines de lucro y fondos de pensiones reconocidos (versiones simplificada y detallada);
- entidades que cumplan determinados criterios de propiedad y de no erosión de bases imponibles (versiones simplificada y detallada); — ciertas instituciones de inversión colectiva (solo versión detallada).

3. Renta de persona “no apta” proveniente de **actividad económica** desarrollada en su Estado de residencia.

4. Entidad “no apta” cuando los propietarios, al menos en un porcentaje superior al acordado, sean personas que pueden acogerse a beneficios equivalentes (versiones simplificada y detallada).

5. Persona considerada como “**sede central**” respecto dividendos e intereses pagados por miembros del grupo multinacional con varias condiciones (solo versión detallada).

6. Se permite a la **autoridad competente** de un Estado contratante conceder ciertos beneficios del CDI a una persona a la que, de otro modo, se le denegarían de acuerdo con el apartado 1.

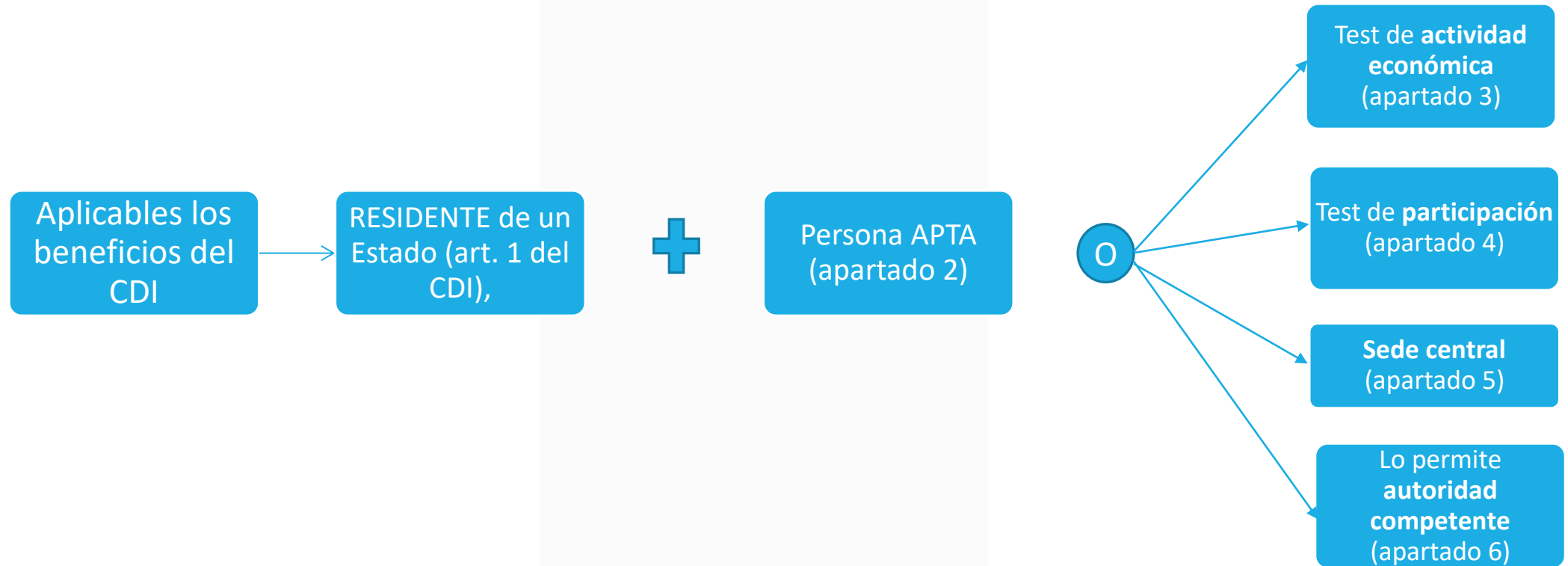
7. **Definiciones** aplicables a efectos de los apartados 1 a 7.

8. Norma anti-abuso para **EP situados en terceros Estados**, aunque se permite la aprobación de **autoridad competente** bajo ciertas condiciones.

Acción 6: Cambios en el MOCDE 2017 (MONU 2021)

2. LIMITACIÓN DE BENEFICIOS (LOB) – Funcionamiento (1/2)

✓ Limita el alcance general del art. 1 CDI.



Acción 6: Cambios en el MOCDE 2017 (MONU 2021)

2. LIMITACIÓN DE BENEFICIOS (LOB) – Funcionamiento (2/2)

- ✓ No amplía el alcance de los beneficios del CDI.

PERSONA APTA
S/ LOB

Satisfacer condiciones de
disposición correspondiente s/ CDI
[ej., beneficiario efectivo de
dividendos – art. 10(2)].

Beneficios pueden denegarse o
limitarse por otras normas anti-
abuso [como apartado 9 (PPT)].

ABUSO DE CONVENIOS

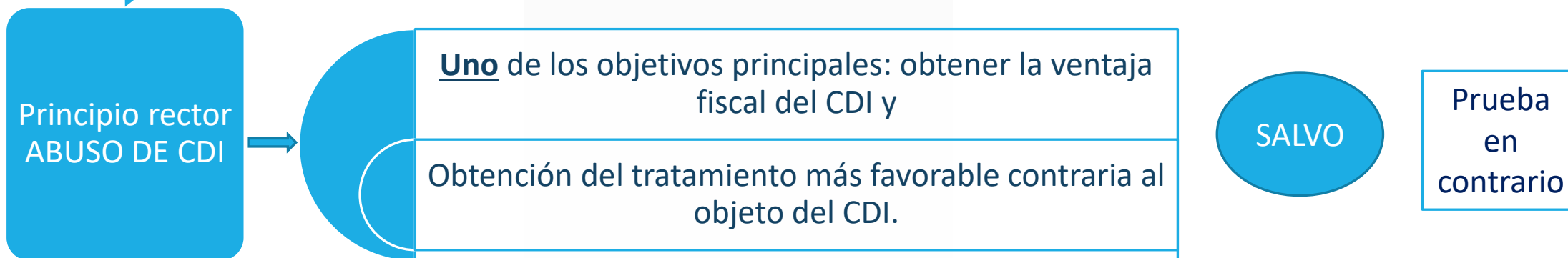
Medidas específicas en los CDI

Acción 6: Cambios en el MOCDE 2017 (MONU 2021)

3. TEST DEL PROPÓSITO PRINCIPAL (PPT)

Art. 29 del MOCDE 2017, “**Derecho a los beneficios del Convenio**”, apartado 9.

9. No obstante las restantes disposiciones del presente Convenio, los beneficios concedidos en virtud del mismo no se otorgarán respecto de un elemento de renta o de patrimonio cuando sea razonable concluir, teniendo en cuenta todos los hechos y circunstancias pertinentes, que el instrumento o la operación que directa o indirectamente generan el derecho a percibir ese beneficio tienen entre sus propósitos principales la obtención del mismo, a menos que se determine que la concesión del beneficio en tales circunstancias es conforme con el objeto y los propósitos de las disposiciones pertinentes de este Convenio.



Acción 6: Cambios en el MOCDE 2017 (MONU 2021)

3. TEST DEL PROPÓSITO PRINCIPAL (PPT) – Apartado 9 - Funcionamiento

- ✓ Complementa LOB, apartados 1 a 8, sin restringir su alcance o aplicabilidad.
- ✓ Aplicación independiente de la que corresponda por apartados 1 a 8.
- ✓ Comentarios al apartado 9 (PPT) no deberían ser utilizados para interpretar los apartados 1 a 8 ni viceversa.
- ✓ Leerse en el contexto del resto del CDI, incluido su Preámbulo, para determinar el objeto del CDI en particular.
- ✓ Será suficiente con que, al menos, uno de los propósitos principales de una operación sea la obtención del beneficio del convenio y no tiene por qué ser el único o el más importante.

Acción 6: Cambios en el MOCDE 2017 (MONU 2021)

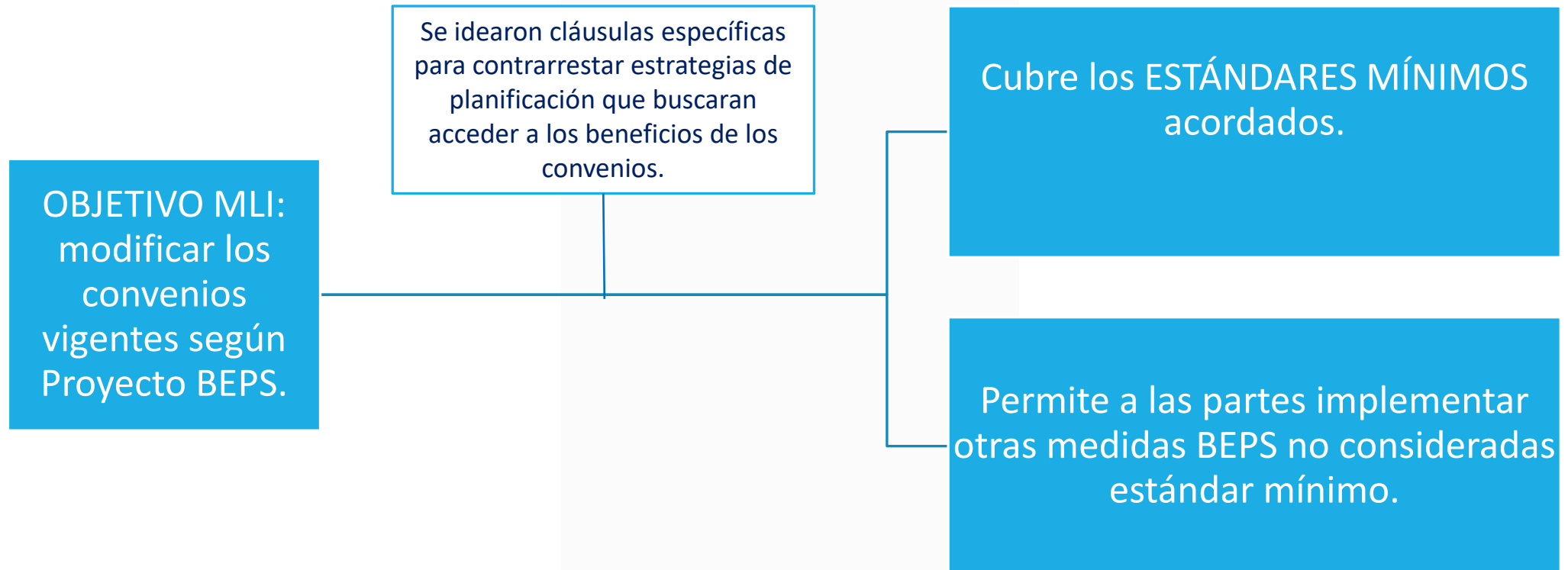
3. TEST DEL PROPÓSITO PRINCIPAL (PPT) – Apartado 9 - Implicancias

- Los beneficios de un CDI pueden ser denegados según PPT aunque se trate de una persona “apta” según LOB (apartados 1 a 8).
- LOB (apartados 1 a 8) se concentra principalmente en la naturaleza jurídica del residente, sus propietarios y sus actividades generales, pero no supone que una operación realizada por dicho residente no pueda constituir un uso indebido del CDI.
- PPT pretende garantizar que los convenios se utilicen de acuerdo con el propósito para el cual se celebraron, es decir, proporcionar beneficios respecto de intercambios de bienes y servicios y movimientos de capital y personas, de buena fe, y no respecto de operaciones cuyo propósito principal sea la obtención de un tratamiento fiscal más favorable.
- La determinación de los propósitos de una operación es una cuestión de hecho, analizando, caso por caso, todas las circunstancias que la rodean. No es necesario encontrar pruebas concluyentes, pero, tras dicho análisis y cuando la única explicación racional de la existencia de tal operación sea que permite el acceso a un beneficio del convenio, se podrá concluir que uno de sus propósitos principales era la obtención de dicho beneficio.
- Si uno de los propósitos principales de una operación es la obtención de los beneficios de un convenio, no cabrá conceder tales beneficios, **salvo** que se establezca que su concesión sería **conforme con el objeto y fin** de las disposiciones del convenio.

ABUSO DE CONVENIOS

Medidas específicas en los CDI

Acción 15: Convención Multilateral (MLI)



ABUSO DE CONVENIOS

Medidas específicas en los CDI - Acción 15: Convención Multilateral (MLI)

- El MLI fue suscripto por más de 100 jurisdicciones adherentes. Impacto sujeto a posiciones y reservas de cada una de las jurisdicciones ante cada uno de los artículos, posiciones que pueden cambiar, por lo que ante una eventual aplicación de las cláusulas del MLI, corresponde consultar las posiciones respectivas actualizadas (en la página de la OCDE).
- En ARGENTINA, la situación es la siguiente:

FECHA	EVENTO
07/06/2017	Firma del MLI
28/05/2025	Sanción Ley N° 27.788
29/09/2025	Depósito del instrumento de ratificación en la OCDE
01/01/2026	Entrada en vigor en Argentina

CDI comprendidos: 17 de 20 a la fecha de suscripción.

1. Australia; 2. Bélgica; 3. Canadá; 4. Chile; 5. Dinamarca; 6. Emiratos Árabes Unidos; 7. España; 8. Finlandia; 9. Francia; 10. Italia; 11. México; 12. Noruega; 13. Países Bajos; 14. Reino Unido; 15. Rusia; 16. Suecia y 17. Suiza.

CDI no comprendidos: 3 de 20 a la fecha de suscripción.

1. Alemania; 2. Bolivia; 3. Brasil

CDI no comprendidos: 3 firmados con posterioridad.

1. China; 2. Qatar y 3. Turquía.

IMPACTO:

El Ministerio de Economía (autoridad de aplicación) muestra el impacto del MLI en cada convenio a través de **textos sintetizados** publicados en su sitio web.

ABUSO DE CONVENIOS

Medidas específicas en los CDI - Acción 15: Convención Multilateral (MLI)

MLI – Cláusulas anti-abuso adoptadas por Argentina

- Preámbulo
- PPT
- S-LOB –versión simplificada-, según art. 7 MLI – apartados 8 a 13.

Salvo CDI Chile y México por contener cláusulas similares.

8. Un residente no tendrá derecho a los beneficios del convenio, con determinadas salvedades, a menos que, en el momento en que se conceda el beneficio, sea una **persona “calificada”** conforme al apartado 9.
9. **Persona “calificada”:**
 - persona humana;
 - Estado contratante, sus subdivisiones políticas, sus organismos y agencias;
 - entidad cuya clase principal de acciones cotice en bolsa;
 - ciertas organizaciones sin fines de lucro y fondos de pensiones regulados;
 - entidad cuyos propietarios residentes, al menos en un 50% de participación (directa o indirecta), con un período de permanencia determinado, sean personas que pueden acogerse a los beneficios del Convenio.
10. a) y b) **Actividad económica** del residente con determinadas condiciones y salvedades.
11. Un residente, como persona “no calificada”, cuyos **propietarios**, al menos en un 75% de participación (directa o indirecta), con un período de permanencia determinado, sean personas que pueden acogerse a los beneficios del Convenio.
12. Se permite a la **autoridad competente** conceder ciertos beneficios del convenio, pero únicamente si el residente demuestra satisfactoriamente que la estructura no tenía entre sus principales propósitos la obtención de tales beneficios (considerando PPT) y previa consulta entre autoridades competentes.
13. **Definiciones** aplicables.

Cláusulas anti-abuso en CDI vigentes en Argentina

CDI	PREÁMBULO	LOB		PPT
		SIMPLIFICADA	DETALLADA	
Comprendidos en MLI				
1. AUSTRALIA	✓	x	x	☑
2. BÉLGICA	✓	x	x	☑
3. CANADÁ	✓	x	x	☑
4. CHILE	✓		✓	✓
5. DINAMARCA	✓	☑		☑
6. EAU	✓	x	x	☑
7. ESPAÑA (*)	✓	x	x	☑
8. FINLANDIA	✓	x	x	☑
9. FRANCIA	✓	x	x	☑
10. ITALIA (*)	✓	x	x	☑
11. MÉXICO	✓		✓	✓
12. NORUEGA	✓	☑		☑
13. PAÍSES BAJOS	✓	x	x	☑
14. REINO UNIDO	✓	x	x	✓
15. RUSIA (*)	✓	☑		☑
16. SUECIA (*)	✓	x	x	✓
17. SUIZA (*)	✓	x	x	☑
Negociación bilateral				
18. ALEMANIA	x	x	x	x
19. BOLIVIA	x	x	x	x
20. BRASIL (Protocolo de enmienda 07/2017)	✓	✓		✓
21. CHINA	✓	x	x	✓
22. QATAR	✓	x	x	✓
23. TURQUÍA	✓	x	x	✓

- Alto impacto en normas mínimo estándar (Preámbulo y PPT) y bajo impacto en las disposiciones optativas (LOB). S-LOB (MLI) solo con Dinamarca, Noruega y Rusia, y LOB con Chile y México.
- Tratados no comprendidos en el MLI (salvo Alemania y Bolivia): cumplimiento del mínimo estándar, agregándose en la enmienda al CDI con Brasil una variante de cláusula LOB simplificada.
- No contienen este tipo de cláusulas Alemania y Bolivia. Alemania, protocolo de enmienda en negociación, y Bolivia, modelo Pacto Andino (fuente).

(*) El MLI aún no tiene efectos.
☑ Se aplica en caso de incompatibilidad.



AA ASOCIACION ARGENTINA
EF DE ESTUDIOS FISCALES

Gracias