Universidad de Buenos Aires
Facultad de Ciencias Económicas
Escuela de Estudios de Posgrado

ESPECIALIZACIÓN EN TRIBUTACIÓN

TRABAJO FINAL DE ESPECIALIZACIÓN

Plan de acción BEPS: incorporación al modelo de Convenio de la OCDE y a la legislación argentina

TUTORA A CARGO: SARA DIANA TELIAS

ALUMNO: MACHETTA, SOFÍA VALENTINA

POSGRADO: ESPECIALIZACIÓN EN TRIBUTACIÓN

21 DE DICIEMBRE DE 2023

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN 3

LAS ACCIONES BEPS Y EL MODELO DE CONVENIO FISCAL PROPUESTO POR LA OCDE 4

CUADRO RESUMEN CON RELACIÓN A LOS CONVENIOS 7

LAS 15 ACCIONES DEL PROYECTO BEPS. LA SITUACIÓN DE LA REPÚBLICA ARGENTINA EN SU LEGISLACIÓN DOMÉSTICA. 32

En el impuesto a las ganancias 32

En impuesto al Valor Agregado 40

Otros regímenes de información implementados en Argentina. 43

ACCIONES QUE NO HAN SIDO RECOGIDAS EN LA LEGISLACIÓN INTERNA ARGENTINA, PERO EN LAS QUE ARGENTINA SE HA COMPROMETIDO A INCORPORAR 50

Acción 2: Neutralizar los efectos de los desacoples derivados de entidades e instrumentos híbridos. 50

Acción 5: Combatir las prácticas tributarias nocivas, considerando transparencia y sustancia. 51

Acción 6: Impedir la utilización abusiva de convenios. 52

Acción 15: Desarrollar un instrumento multilateral (MLI). 55

CONCLUSIÓN 56

BIBLIOGRAFÍA 58

INTRODUCCIÓN

El propósito de este trabajo es analizar en qué medida las acciones propuestas por plan BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) de la OCDE[1] fueron recogidas en los siguientes ámbitos:

1. En el Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio (CDI) propuesto por la OCDE en el año 2017. Y dentro del modelo, las reservas de Argentina a los artículos que hayan recogido basados en las Acciones BEPS únicamente y a los comentarios a esos artículos.

2. si Argentina celebró CDIs que respondan a este Modelo

3. En la legislación interna, dentro del impuesto a las ganancias y/o de IVA

Este trabajo tendrá su foco principalmente en las acciones que componen la accion1, Pilar uno[2], el cual se centra en reasignar los derechos impositivos desde la residencia a las jurisdicciones de mercado donde las Empresas Multinacionales generan beneficios sustanciales, independientemente de su presencia física.[3]

Después de la crisis financiera de 2009, el G20 encargó a la OCDE el diseño e implementación del Proyecto de Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios . El objetivo era identificar y abordar los problemas más apremiantes que condujeron a la erosión de las bases impositivas corporativas en sus países miembros[4].

Dado que el plan de acción BEPS, no es posible implementarse de forma completa de un momento a otro, la OCDE a través de la formulación de los Modelos de CDIs, impulsa a que los países que no formen parte de la OCDE, Argentina dentro de ellos, incorporen de manera gradual cada una de las acciones apuntando en un

[1] https://www.oecd.org/

[2] IDOS - German Institute of Development and Sustainability (2023). “The BEPS Project: Achievements and Remaining Challenges.” Pag. 4

[3] La Accion1, Pilar dos, por su parte, introduce una tasa impositiva mínima global del 15 por ciento para los excedentes de ganancias globales de las empresas multinacionales. Este Pilar.no está incluido en el alcance de este trabajo.

[4] IDOS - German Institute of Development and Sustainability (2023). “The BEPS Project: Achievements and Remaining Challenges.” Pag. 1

primer modelo cierta cantidad de acciones y luego incluyendo paulatinamente el resto de ellas.

Para abordar los desafíos BEPS con más éxito (a nivel mundial y en particular en los países de ingresos bajos y medianos), la cooperación fiscal internacional debe volverse más efectiva en tres dimensiones[5]: (i) Proceso inclusivo de toma de decisiones; (ii) Implementación obligatoria; (iii) Reglas simplificadas.

LAS ACCIONES BEPS Y EL MODELO DE CONVENIO FISCAL PROPUESTO POR LA OCDE

El Proyecto BEPS es la iniciativa más completa para revisar las obsoletas reglas fiscales internacionales basadas en principios desarrollados por la Liga de Naciones en la década de 1920[6] y tiene como objeto principal abordar las complejas estrategias empleadas por las empresas multinacionales para trasladar sus ganancias a jurisdicciones con bajos impuestos y reducir sus obligaciones tributarias generales. Así, el Proyecto busca crear un sistema tributario internacional más uniforme y coordinado para prevenir tales prácticas.

En 2013, la OCDE presentó su agenda de 15 puntos para abordar BEPS en los estados miembros de la OCDE, sin embargo, BEPS solo podía abordarse de manera eficaz con la cooperación fiscal internacional, no solo de países miembros, sino de la mayor cantidad de países que se alineen a la causa. Por eso, en 2016 se llamó a cooperación de los distintos países no pertenecientes a la OCDE/G20 conformando así el Inclusive Framework (IF) sobre BEPS[7].

Los miembros del IF han desarrollado un Plan de trabajo en el marco de la Acción 1 (Enfrentar los Desafíos Impositivos de la Economía Digital), que contempla dos pilares:

El *Primer Pilar* que comprende a las empresas multinacionales (EMN) con un volumen de negocios global superior a 20.000 millones de euros y una rentabilidad

[5] IDOS - German Institute of Development and Sustainability (2023). “The BEPS Project: Achievements and Remaining Challenges.” Pag. 1

[6] IDOS - German Institute of Development and Sustainability (2023). “The BEPS Project: Achievements and Remaining Challenges.” Pag. 2

[7] IDOS - German Institute of Development and Sustainability (2023). “The BEPS Project: Achievements and Remaining Challenges.” Pag. 1

superior al 10% (es decir, beneficios antes de impuestos /ingresos) calculada mediante un mecanismo de promedios. Está previsto que este umbral de volumen de negocios se reduzca a 10.000 millones de euros, siempre que la implementación tenga éxito, incluyendo la seguridad jurídica en materia tributaria sobre el Importe A, y que la revisión pertinente comience 7 años después de la entrada en vigor del acuerdo y se complete en un plazo no superior a un año[8].

El *Segundo Pilar*[9] consta de:

- dos normas nacionales interconectadas (denominadas, conjuntamente, reglas globales contra la erosión de las bases imponibles o «reglas GloBE»): i) una Regla de Inclusión de Rentas (RIR), que impone un impuesto complementario a una entidad matriz cuando los ingresos de una entidad integradora estén sujetos a baja tributación; y (ii) una Regla sobre Pagos Insuficientemente Gravados (RPIG), que niega las deducciones o exige un ajuste equivalente en la medida en que los ingresos sujetos a baja tributación de una Entidad Integradora no estén sujetos a imposición en virtud de una RIR; y

- una regla para los convenios fiscales (la Cláusula de Sujeción a Impuestos o «CSI») que permite a las jurisdicciones fuente imponer una tributación limitada a determinados pagos entre partes vinculadas sujetos a imposición por debajo de una tasa mínima. El impuesto pagado en virtud de la CSI se considerará como un impuesto comprendido para efectos de las reglas GloBE.

En relación con las 15 acciones propuestas, importa señalar que no todas ellas requieren el mismo nivel de compromiso de implantación por parte de los Estados. En este contexto, se agrupan en tres categorías diferentes atendiendo a dicho nivel de compromiso[10]:

---

[8] OCDE (2021). "Declaracion sobre el enfoque de dos pilares para abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía" Pag. 1 – Extraído de https://www.oecd.org/tax/beps/declaracion-sobre-el-enfoque-de-dos-pilares-para-abordar-los-desafios-fiscales-derivados-de-la-digitalizacion-de-la-economia-octubre-2021.pdf

[9] OCDE (2021). "Declaracion sobre el enfoque de dos pilares para abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía" Pag. 4 – Extraído de https://www.oecd.org/tax/beps/declaracion-sobre-el-enfoque-de-dos-pilares-para-abordar-los-desafios-fiscales-derivados-de-la-digitalizacion-de-la-economia-octubre-2021.pdf

[10] DELGADO GARCÍA, Ana Maria; OLIVER CUELLO, Rafael. Planificación Fiscal Internacional. Ed. Oberta UOC, Barcelona. 2019. Pág. 44. Extraido de: https://openaccess.uoc.edu/bitstream/10609/92706/5/Fiscalidad%20internacional%20y%20aduanera_M%C3%B3dulo%203_Planificaci%C3%B3n%20fiscal%20internacional.pdf

- Estándares mínimos: acción 5(medidas fiscales perniciosas), acción 6 (abuso de convenio), acción 13 (información país por país) y acción 14 (procedimientos amistosos). En este caso, los Estados se comprometen a incorporar en sus normativas internas las medidas incluidas en tales acciones.

- Enfoques comunes: acción 2 (híbridos) y acción 4 (gastos financieros). En este supuesto, se aconseja regular de forma coordinada las materias relativas a tales acciones con el propósito de disponer de normativas internas que evitan supuestos de falta de tributación.

- Mejores Prácticas: acciones 3 (transparencia fiscal internacional), 7 (establecimiento permanente), 8 a 10 (precios de transferencia) y 12 (revelar mecanismos de planificación fiscal agresiva). En este caso, las mejores prácticas realizan sugerencias o recomendaciones que los Estados deberán seguir.

Por otra parte, las acciones 1 (economía digital), 11 (recopilación y análisis de datos) y 15 (instrumento multilateral) no requieren un compromiso o actuaciones específicas por parte de los Estados. En efecto, la acción 1 es como una introducción a los problemas, en sumatoria acrecentados por la economía digital, a los que BEPS trata de dar solución; la acción 11 aborda medidas para medir el impacto de los problemas BEPS y la efectividad de las soluciones propuestas; y, finalmente, la acción 15, consiste en la elaboración de un Convenio Multilateral.

El Modelo de Convenio Fiscal propuesto por la OCDE, es un modelo para los países que celebran convenios fiscales bilaterales y, por lo tanto, desempeña un papel crucial en la eliminación de barreras fiscales al comercio e inversiones transfronterizas. Es la base para la negociación y aplicación de tratados fiscales bilaterales entre países, diseñados para ayudar a las empresas y al mismo tiempo ayudar a prevenir la evasión y elusión fiscal promoviendo la transparencia fiscal y el intercambio de información internacional. El Modelo de la OCDE también proporciona un medio para resolver de manera uniforme los problemas más comunes que surgen en el campo de la doble imposición internacional.

El reconocimiento mundial de las disposiciones del Modelo de Convenio y su incorporación a la mayoría de los convenios bilaterales han contribuido a convertir los Comentarios a las disposiciones del Modelo de Convenio en una guía ampliamente

aceptada para la interpretación y aplicación de las disposiciones de los convenios bilaterales existentes.[11]

La edición de 2017 del Modelo de la OCDE[12] refleja principalmente una consolidación de las medidas relacionadas con los tratados resultantes del trabajo del Proyecto BEPS de la OCDE/G20 en las Acciones 2, 6, 7 y 14.

CUADRO RESUMEN CON RELACIÓN A LOS CONVENIOS

En el siguiente cuadro, se analiza cada una de las acciones de BEPS y de qué manera fue recogida por el Modelo de CDI de la OCDE, las reservas planteadas por Argentina tanto a algunos artículos como a los comentarios de artículos y de qué manera fue incorporada por el país en los CDI firmados por él.

Acción	**Recogida en el Modelo de Convenio de la OCDE**	**Reservas de Argentina**		**Convenios celebrados por Argentina que responden al texto modificado del Modelo**
		Al artículo del modelo	**Al comentario**	
Acción 1: Enfrentar los desafíos impositivos de la economía digital	Si, artículo 5. Nota 1.1	Si Nota 1.2	Si Nota 1.3	No. Nota 1.4
Acción 2: Neutralizar los efectos de los desacoples derivados de entidades e instrumentos híbridos	No Nota 2.1	No	No	No
Acción 3: Reforzar los regímenes de Transparencia Fiscal Internacional (CFC)	No Nota 3.1	No	No	No
Acción 4: Limitar la erosión de base, vía las deducciones de intereses y otros pagos financieros	Si, artículo 24. Nota 4.1	Si Nota 4.2	No	No Nota 4.3

[11] OCDE (2017), Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio. Versión Abreviada. Traducido por el Instituto de Estudios Fiscales. Pág. 15. Parr. 15.

[12] OCDE, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017. About section. extraído de https://www.oecd.org/tax/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-20745419.htm

Acción 5: Combatir las prácticas tributarias nocivas, considerando transparencia y sustancia	Si, artículo 26. Nota 5.1	No	No	Si Nota 5.2
Acción 6: Impedir la utilización abusiva de convenios	Si, artículo 29. Nota 6.1	No	No	Si Nota 6.2
Acción 7: Prevenir la elusión artificial del estatus de Establecimiento Permanente (EP) en el país fuente	Si, artículo 5. Nota 7.1	Si Nota 7.2	Si Nota 7.3	No Nota 7.4
Acción 8 a 10) Asegurar que los resultados de los precios de transferencia estén en línea con la creación de valor	Si, artículo 9. Nota 8.1	Si Nota 8.2	No	Si Nota 8.3
Acción 11: Establecer metodologías para recopilar y analizar datos sobre BEPS y acciones para abordarlo	No Nota 9.1	No	No	N/A
Acción 12: Exigir que los contribuyentes divulguen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva	No Nota 10.1	No	No	N/A
Acción 13: Reexaminar la documentación de Precios de Transferencia	No Nota 11.1	No	No	N/A
Acción 14: Hacer más eficaces los mecanismos de resolución de controversias	Si, artículo 25 Nota 12.1	Si Nota 12.2	No	Si Nota 12.3
Acción 15: Desarrollar un instrumento multilateral.	No Nota 13	No	No	No

Nota 1.1: La economía digital es el resultado de un proceso transformador provocado por las tecnologías de la información y la comunicación (TIC), que ha hecho que las tecnologías sean más baratas, más poderosas y ampliamente estandarizadas, mejorando los procesos comerciales y reforzando la innovación en todos los sectores de la economía.[13]

La Acción 1, pretende lograr *" (...) un mejor alineamiento entre la localización de los beneficios gravables, la localización de las actividades económicas y la creación de valor (…)"*[14] asegurando así *""(…) que los beneficios queden gravados allá donde tienen lugar las actividades económicas y se añade valor."*[15]

Para enfrentar estos desafíos, la TFDE (Tax Force on the Digital Economy) analizó tres posibles alternativas que fueron desarrolladas en el Informe de la Acción 1 a saber[16]:

- Nueva regla de nexo: "Presencia Económica Significativa" (PES), la cual configuraría un Establecimiento Permanente (EP).

- Retención en la fuente ("withholding tax") (WHT) el cual podría aplicarse a ciertos tipos de transacciones digitales.

- Impuesto especial a ciertas transacciones digitales ("equalization tax") (ET) tendiente a compensar la disparidad del tratamiento impositivo entre proveedores locales y externos, cuando los externos poseen una presencia económica suficiente en la jurisdicción local.

Si bien ninguna de las alternativas mencionadas fue recomendada en el Informe de la Acción 1 presentado en el año 2017, se concluyó que las jurisdicciones podían introducir cualquiera de tales opciones como resguardos adicionales contra esquemas de BEPS en tanto respeten las obligaciones asumidas en materia

[13] OCDE (2015). *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy. Action 1. 2015 Final report.* Pág. 13.

[14] Proyecto OCDE/G20 sobre la "Erosión de la Base y Traslado de Beneficios", "Nota Explicativa Informes Finales 2015", punto 7

[15] Proyecto OCDE/G20 sobre la "Erosión de la Base y Traslado de Beneficios", "Nota Explicativa Informes Finales 2015", punto 7

[16] Parra, Maria Josefina (2019). En su Trabajo Final "La Acción 1 del proyecto BEPS. Estado de situación frente al IVA e Ingresos Brutos." Pág. 8.

internacional a través de la firma de Tratados y en particular con énfasis en los Convenios para evitar la Doble Imposición Internacional (CDI)[17].

Dado que la economía digital se está convirtiendo cada vez más en la economía misma, sería difícil, si no imposible, separar la economía digital del resto de la economía a efectos fiscales. Sin embargo, la economía digital y sus modelos de negocio presentan algunas características clave que son potencialmente relevantes desde una perspectiva fiscal. Estas características incluyen la movilidad, la dependencia de los datos, los efectos de red, la difusión de modelos de negocios multilaterales, una tendencia hacia el monopolio u oligopolio y la volatilidad[18].

Entonces, por esa razón, en el cuadro resumen, se menciona que el artículo 5 del Modelo de la OCDE, está indirectamente relacionado con el tema de la economía digital, por su definición de establecimiento permanente. Este artículo se tratará en la acción 7, la cual se refiere estrictamente a los establecimientos permanentes.

[17] Parra, Maria Josefina (2019). En su Trabajo Final "La Acción 1 del proyecto BEPS. Estado de situación frente al IVA e Ingresos Brutos." Pág. 8

[18] OCDE (2015). *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy. Action 1. 2015 Final report.* Pág. 13.

Nota 1.2: Reserva a tratar en la Nota 7.2

Nota 1.3: Reserva a tratar en la Nota 7.3

Nota 1.4: Esta acción no se puede incorporar de manera directa como economía digital, sino que se incorpora a los CDI firmados por Argentina de manera indirecta a través de la definición de establecimiento permanente, definición a tratar en la Acción 7.

Nota 2.1: Los mecanismos híbridos se nutren de las asimetrías o divergencias existentes en cuanto al tratamiento fiscal de una entidad o de un instrumento financiero con arreglo a los ordenamientos de dos o más jurisdicciones, lo que puede acabar generando una doble no imposición o, bien el diferimiento a largo plazo de los tributos[19].

Esta metodología tendrá dos impactos claves[20]: en primer lugar, ayudará a evitar la doble exención al eliminar los beneficios fiscales derivados de discrepancias, y en segundo lugar, pondrá fin a las deducciones costosas múltiples para un único pago, a las deducciones en un país sin el impuesto correspondiente en el otro y a la creación de varios créditos fiscales por un solo impuesto pagado en el extranjero. Al neutralizar los efectos fiscales de las discrepancias sin afectar el uso de instrumentos o entidades híbridas, las reglas se centrarán en frenar el uso de estas transacciones como táctica BEPS, sin causar impactos negativos en el comercio transfronterizo y la inversión.

Las recomendaciones del nuevo Modelo son las siguientes:

- Parte I[21]: las medidas incluidas en esta parte giran en torno a la modificación de las normas de Derecho interno, contiene recomendaciones para la formulación y el diseño de normas que den respuesta a las asimetrías registradas en el tratamiento fiscal de pagos efectuados en virtud de un instrumento financiero híbrido

[19] SALAS, Facundo Daniel (2018). En su tesis final *"Medidas para prevenir la erosión de la base imponible y traslado de beneficios (BEPS) de empresas en el mercado digital en Argentina". Pág. 11.*

[20] Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios. Nota explicativa. Informes Finales 2015. Pág. 17.

[21] OCDE (2015). *Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements. ACTION 2: 2015 Final Report. Parte I: Recommendations for domestic law.*

o aquellos otros satisfechos en favor o por parte de una entidad híbrida. Esta parte excede el alcance de este trabajo.[22]

- Parte II: en esta sección, se abordan las acciones relacionadas con la Acción 2, cuyo objetivo es evitar que las entidades y estructuras híbridas, así como aquellas con doble residencia, se beneficien indebidamente de las disposiciones de los convenios fiscales. Además, se busca garantizar que los convenios existentes no obstaculicen la implementación de las modificaciones recomendadas en la normativa interna, como se detalla en la Parte I.

En primer lugar[23], la parte II examina el problema de las entidades con residencia dual, aquellas con residencia fiscal en dos Estados diferentes. Este Modelo propone resolver estos casos de acuerdo con el convenio fiscal aplicable, considerando las circunstancias específicas de cada caso, en lugar de basarse en el criterio actual de la sede de dirección efectiva. No obstante, este cambio no erradicará completamente la preocupación ante posibles prácticas elusivas BEPS por parte de las entidades con doble residencia, de ahí la necesidad de modificar la normativa interna a fin de abordar otras estrategias con fines elusivos conexas a la doble residencia fiscal.

Por otro lado, también aborda la aplicación de los convenios fiscales a entidades híbridas, o a aquellas a las que ambos Estados firmantes no atribuyen la condición de contribuyentes (partnerships). Se sugiere la inclusión de una nueva disposición y comentarios detallados en el Modelo de Convenio OCDE (OCDE, 2010) para garantizar que las ventajas derivadas de los convenios se apliquen a los ingresos

[22] Asimismo, recomienda introducir normas que regulen las asimetrías indirectas que se producen cuando los efectos de un mecanismo híbrido se importan en una tercera jurisdicción. Las recomendaciones se formulan en forma de normas de concatenación que alinean el tratamiento fiscal de un instrumento o entidad con aquel aplicado en la jurisdicción contraparte. Dichas normas se aplicarán de forma automática, existiendo una norma principal o general y otra con carácter de norma subsidiaria o defensiva. Esto impide que haya más de un país que aplique la norma al mismo mecanismo y evita también que se produzca una situación de doble imposición.

La aludida norma principal prevé que los países denieguen a los contribuyentes la posibilidad de deducirse un pago en la medida en que no se halle incluido en la base imponible o rentas sujetas a gravamen del beneficiario en la jurisdicción contraparte, o bien cuando resulte igualmente deducible en esta última. Por lo general, en el supuesto de no aplicar la norma principal, la jurisdicción contraparte puede aplicar una norma secundaria en base a la que se exige reflejar el pago deducible dentro de los ingresos o se impide la doble deducción del mismo atendiendo a la naturaleza de la asimetría.

[23] Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios. *Diseñar normas de transparencia fiscal internacional eficaces. ACCIÓN 3 - informe final 2015.* pág.9.

de estas entidades cuando corresponda, y que no se apliquen cuando ningún Estado las considere ingresos de uno de sus residentes según su legislación interna[24].

Finalmente, se abordan las posibles problemáticas en los convenios fiscales que podrían surgir a raíz de las recomendaciones de la Parte I. El Modelo destaca la necesidad de realizar modificaciones en los tratados para abordar estos problemas y analiza las posibles repercusiones de las cláusulas de no discriminación de los convenios fiscales, concluyendo que no habrá conflictos si las normas internas implementadas son claras y comprensibles.

Nota 3.1: Las disposiciones de CFC de transparencia fiscal internacional en relación con las Entidades Controladas Extranjeras (CFC) constituyen la respuesta normativa a la amenaza de que los grupos empresariales pueden constituir filiales no residentes con el objetivo de trasladarles renta, y que la constitución de estas puede responder en todo o en parte a motivos fiscales y no a motivos empresariales distintos de los fiscales[25].

La ausencia de una regulación adecuada permite que las CFC se conviertan en oportunidades efectivas para la reubicación de beneficios y la postergación a largo plazo de las obligaciones tributarias.

En este nuevo Modelo, la OCDE no ha realizado una labor significativa en este ámbito, ya que tiempo atrás[26] se ha concluido que las reglas CFC no son compatibles con el Modelo de CDI (artículo 10 - Dividendos - y artículo 8 - Intereses -) dado que las reglas CFC implica adelantar el impuesto a ala renta en cabeza de accionistas, socio o beneficiario residente en un Estado Contratante, lo cual no es materia del CDI. Es decir, la puesta en funcionamiento de las reglas CFC no implican modificar las pautas distributivas de la jurisdicción fiscal que surgen de los distintos artículos del CDI.

---

[24] Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios. *Diseñar normas de transparencia fiscal internacional eficaces. ACCIÓN 3 - informe final 2015.* pág.10.

[25] Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios. *Diseñar normas de transparencia fiscal internacional eficaces. ACCIÓN 3 - informe final 2015.* pág. 13.

[26] OECD, “Controlled Foreign Company Legislation”, Paris, OECD, 1996

Nota 4.1: Para hacer frente a estos riesgos, la Acción 4 del Plan de acción BEPS propuesto por la OCDE en el año 2013 instó a formular recomendaciones en relación con las mejores prácticas en el diseño de normas para impedir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios mediante la excesiva deducción de intereses.

La acción 4, analiza varias de estas mejores prácticas y sugiere la adopción de un enfoque específico y directo en relación con los riesgos mencionados anteriormente. La recomendación se basa en la implementación de una norma de ratio fijo que restringe las deducciones netas de una entidad, incluyendo intereses y pagos económicamente equivalentes a intereses, a un porcentaje específico de sus beneficios antes de intereses, impuestos, depreciaciones y amortizaciones (EBITDA)[27]**.**

Para asegurar que los países apliquen un ratio fijo lo suficientemente bajo para prevenir la erosión de la base imponible y la transferencia de beneficios, se reconoce la diversidad de situaciones en los países. La recomendación incluye una gama de posibles ratios, que van desde el 10% hasta el 30%, y destaca varios factores que los países deben considerar al establecer el ratio fijo dentro de este rango. Además, se sugiere que este enfoque pueda complementarse con una norma de ratio global del grupo, permitiendo que una entidad supere dicho límite en circunstancias específicas.

Dado que algunos grupos[28] muestran un elevado nivel de endeudamiento con terceros por motivos ajenos a la tributación, la recomendación propuesta aboga por la aplicación simultánea de la norma de ratio del grupo y la norma de ratio fijo. Esto permitiría que una empresa, cuyo gasto neto por intereses exceda el ratio fijo establecido por un país, pueda deducirse una cantidad máxima de intereses calculada según el coeficiente de correlación entre el gasto financiero neto y los beneficios antes de intereses, impuestos, depreciaciones y amortizaciones (EBITDA) a nivel mundial del grupo. Además, se contempla la posibilidad de que los países apliquen un aumento de hasta un 10% sobre el importe del gasto neto por intereses pagado a entidades independientes para evitar la doble imposición.

---

[27] Proyecto OCDE/G20 *sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios. Informes finales 2015. Resúmenes.* Pág. 17

[28] Proyecto OCDE/G20 *sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios. Informes finales 2015. Resúmenes.*

La norma de ratio global del grupo, basada en los beneficios obtenidos, podría ser reemplazada por otras normas de ratio de grupo, como la norma de salida de fondos (también conocida como norma *"equity escape*" en inglés). Esta norma compara el nivel de capital social y el número de activos de una entidad específica con los del grupo al que pertenece. Un país puede optar por no implementar una norma de ratio de grupo, pero en tal caso, deberá aplicar la norma de ratio fijo a las empresas pertenecientes a multinacionales y a grupos de empresas nacionales de manera equitativa, sin discriminación alguna.

Las recomendaciones de la acción 4, no afectan el Modelo de CDI de OCDE ya que se trata de un ámbito de la jurisdicción fiscal del Estado Fuente no limitada por tales CDI.

Sin embargo, un aspecto que puede tener relevancia a la hora de diseñar las reglas de limitación en la deducción de intereses y otros costos financieros en virtud de la Acción 4, es la Cláusula de No Discriminación, en la deducción de los gastos (articulo 24 del Modelo de CDI de la OCDE[29] en el sentido que las mismas limitaciones deberían aplicarse a endeudamientos con partes relacionadas con acreedores residentes (no solo con residentes en el otro Estado Contratante).

Todos los regímenes tributarios se diferencian legítimamente en función de, por ejemplo, las distintas obligaciones tributarias o la capacidad de pago. Las disposiciones de este artículo para evitar la discriminación intentan conjugar la necesidad de impedir una discriminación injustificada con la de tener en cuenta esas diferencias legítimas[30].

Para ejemplificar las diferencias en el tratamiento fiscal, se cita el párrafo 3 de los comentarios al Artículo 24 del Modelo de CDI (OCDE-2017):

"Las distintas disposiciones del artículo 24 impiden las diferencias en el tratamiento fiscal basadas exclusivamente en ciertos motivos concretos (por ejemplo, la nacionalidad en el caso del apartado 1). Por tanto, para que estos apartados resulten aplicables, los restantes aspectos relevantes deben coincidir. Las distintas disposiciones del artículo 24 utilizan diversas expresiones para lograr ese resultado

[29] OCDE, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017.

[30] OCDE, Comentarios al artículo 24 relativo a la no discriminacion. Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio. Versión Abreviada (2017).

(por ejemplo, "en las mismas condiciones" en los apartados 1 y 2; "que realicen las mismas actividades" en el apartado 3; "empresas similares" en el apartado 5). Del mismo modo, si bien el artículo busca eliminar las distinciones basadas exclusivamente en ciertos hechos, no pretende conceder a los nacionales extranjeros, no residentes, que sean empresas de otros Estados o empresas nacionales que posean o controlen no residentes, un tratamiento tributario más favorable que el concedido a los nacionales, residentes o empresas nacionales que posean o controlen los residentes".

Nota 4.2: Argentina ha hecho uso del derecho de reserva en cuanto al apartado tercero, el cual dice[31]:

"3. Los establecimientos permanentes que una empresa de un Estado contratante tenga en el otro Estado contratante no estarán sujetos a imposición en ese otro Estado de manera menos favorable que las empresas de ese otro Estado que realicen las mismas actividades. Esta disposición no podrá interpretarse en el sentido de obligar a un Estado contratante a conceder a los residentes del otro Estado contratante las deducciones personales, desgravaciones y reducciones impositivas que otorgue a sus propios residentes en consideración a su estado civil o cargas familiares."

Argentina no considera ninguna de las exenciones o ventajas previstas en su legislación interna cuando la consecuencia de su concesión sea la transferencia de los impuestos a administraciones fiscales extranjeras.

[31] Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio. Versión Abreviada (2017). Reservas al Artículo 24.

Nota 4.3: Los CDIs firmados por Argentina se basaban principalmente en el Modelo de Naciones Unidas, sin embargo los últimos convenios firmados que han incorporado esta premisa basada en el CDI de la OCDE son: España (art. 24), Chile (Art. 25), Emiratos Arabes (art. 26), México (art. 25), Qatar (art. 26) y Suiza (art. 23)[32].

Nota 5.1: Las preocupaciones actuales son el riesgo que supone la utilización de regímenes fiscales preferenciales para transferir artificialmente los beneficios y por la falta de transparencia en lo que respecta a ciertos *tax ruling* (decisiones administrativas en relación con contribuyentes específicos)[33]. Por eso, el Modelo actual de la OCDE busca atacar estos problemas con tres tipos de medidas: en primer lugar, delimitar el criterio de actividad sustancial en los regímenes preferenciales, luego medidas que mejoren la transparencia y por último, revisar los actuales regímenes preferenciales[34].

De acuerdo con la primera medida, los países han llegado a un consenso respecto a la importancia de fortalecer el criterio de actividad sustancial utilizado para evaluar los regímenes preferenciales, con el propósito de alinear la tributación de los ingresos generados con las actividades sustanciales que los originan y luego de considerar numerosos enfoques, obtuvieron consenso en el mecanismo del *Nexus.*

En segundo lugar, para lograr una mejor transparencia, se ha acordado un marco de referencia bajo el que se incluyan todas aquellas decisiones administrativas en relación con contribuyentes específicos que puedan dar lugar prácticas elusivas BEPS ante la falta de un intercambio espontáneo de información relevante con carácter obligatorio. Este marco abarca seis categorías de acuerdos o decisiones administrativas[35]: (i) acuerdos relacionados con la implementación de regímenes fiscales preferenciales; (ii) acuerdos previos sobre valoración de precios de transferencia (APA) de naturaleza unilateral y transfronteriza, así como otros acuerdos fiscales unilaterales en la misma esfera; (iii) acuerdos que conceden una disminución de los beneficios; (iv) acuerdos vinculados a establecimientos permanentes (EP); (v) acuerdos en relación con sociedades "canalizadoras de rentas" (*tipo conduit*); y (vi)

---

[32] Análisis particular habiendo leído cada uno de los nuevos CDI.

[33] Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios. Nota Explicativa. Informes Finales 2015. Pág. 16

[34] Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios. Resúmenes. Informes Finales 2015. Pág. 21 a 23.

[35] Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios. *Combatir las prácticas fiscales perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia. Acción 5. Informe final 2015*. Pág. 10.

cualquier otro tipo de acuerdos que el Foro determine en el futuro como susceptibles de generar riesgos de prácticas elusivas BEPS en ausencia de intercambio de información.

Y por último, el Foro de actuación de la OCDE ha revisado un total de 43 regímenes preferenciales, 16 de ellos regímenes de Propiedad Intelectual (PI). En donde, el mencionado criterio de actividad sustancial se ha aplicado meramente a los regímenes de PI. Precisamente bajo el criterio de actividad sustancial, se concluyó que todos los regímenes de PI objeto de estudio eran incompatibles, ya fuera total o parcialmente, con el criterio del nexo descrito en el Modelo actual.

Nota 5.2: Argentina ha incorporado la cláusula de Intercambio de Información en los CDI más recientes: Qatar (art. 28), España (art. 26), Chile (art. 27), Brasil (art. 26), Suiza (art. 25), Emiratos Arabes (art. 28) y México (art. 27).[36]

Nota 6.1: La acción 6 del proyecto BEPS establece un estándar mínimo para prevenir el abuso, mediante el *treaty shopping*, y presenta nuevas normativas que incorporan cláusulas, en su artículo 29, para salvaguardar y evitar el mal uso de los convenios fiscales, ofreciendo cierta flexibilidad en su aplicación. Estas nuevas disposiciones antiabuso, detalladas en el Modelo, abordan principalmente el treaty shopping, que implica estrategias utilizadas por personas no residentes de un Estado para acceder a los beneficios de un convenio fiscal suscrito por ese Estado.

Este Modelo ha modificado su artículo 29 incorporando cambios para evitar que los convenios se conviertan, sin querer, en obstáculos para la implementación de normativas internas antiabuso. También, se ha modificado el título como el preámbulo con el objetivo de dejar claro que los convenios no deben utilizarse con la intención de generar una doble no imposición[37].

Esta modificación al Modelo incorpora, además, una cláusula antiabuso denominada *cláusula de limitación de beneficios* (LOB, por sus siglas en inglés), que limita el acceso a las ventajas concedidas en virtud del convenio a las entidades que reúnen ciertas condiciones como una determinada personalidad jurídica, titularidad y

[36] Análisis particular habiendo leído cada uno de los nuevos CDI.

[37] El nuevo texto ordenado, en su preámbulo dice: *(...) 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) (...).*

naturaleza de sus actividades generales. Y al mismo tiempo, incorpora una cláusula antiabuso más genérica, basada en los propósitos principales de las transacciones u operaciones (norma PPT, por sus siglas en inglés[38]) para abordar otras formas de uso abusivo de los CDI.

Nota 6.2: Los CDI firmados con Canadá, Dinamarca, Finlandia, Suecia, Noruega y Rusia son los que plantean esta reserva sobre la aplicabilidad del régimen.

Asimismo, Argentina ha incorporado la cláusula de Limitación de Beneficios (LOB) formato simplificado en los CDI más recientes (p.ej. México, Chile, Emiratos Árabes, Qatar y Brasil[39]), siendo que la cláusula LOB surge del Modelo de CDI de EEUU y tiende a combatir el "treaty shopping" o abuso de tratados.

Nota 7.1: El Modelo incluye cambios a la definición de establecimiento permanente (EP) del artículo 5, artículo que ha sido ampliamente seguido como punto de partida en las negociaciones de los convenios fiscales[40]:

""Desde hace mucho tiempo se ha admitido que el concepto de establecimiento permanente no sólo se refiere a una importante presencia física en el país correspondiente, sino también a situaciones en las que un no residente realiza actividades de negocios en el país correspondiente a través de un agente dependiente (de ahí las reglas que figuran en los párrafos 5 y 6 del artículo 5 del Modelo de Convenio de la OCDE). En la actualidad, cabe la posibilidad de participar activamente en la vida económica de otro país, por ejemplo, al realizar transacciones electrónicas con clientes que se encuentran en ese país, sin tener una presencia gravable en él (como una presencia física importante o un agente dependiente). En una era en la que los contribuyentes no residentes pueden obtener beneficios considerables mediante transacciones con clientes situados en otro país, cabe preguntarse si las reglas actuales permiten una distribución justa de los derechos de imposición sobre los beneficios empresariales, en particular cuando los beneficios obtenidos mediante esas transacciones no se gravan en país alguno".

[38] También denominado test del propósito principal.

[39] Análisis particular habiendo leído cada uno de los nuevos CDI.

[40] Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios. *Impedir la exclusión fraudulenta del estatus de establecimiento permanente. Acción 7. Informe final 2015.* Pág. 13

Se podría resumir, que las modificaciones orientadas a combatir la acción 7 se agrupan en cuatro estrategias básicas[41]:

- Exclusión fraudulenta del estatus de establecimiento permanente mediante la articulación de contratos de comisión y estrategias análogas.

- Exclusión fraudulenta del estatus de establecimiento permanente acogiéndose a las excepciones específicas contempladas en el apartado 4[42] del artículo 5 del Modelo de CDI de la OCDE

- Otras estrategias para la exclusión fraudulenta del estatus del establecimiento permanente.

- Trabajo de seguimiento, incluidas las cuestiones relativas a la atribución de beneficios a los EP.

Nota 7.2: Acerca del artículo 5, Argentina presentó el derecho de reserva al apartado 2, 3 y 5.

Acerca del apartado 2[43] Argentina, Brasil, Costa de Marfil, Emiratos Árabes Unidos, Filipinas, Gabón, Marruecos, Rusia, Tailandia y Túnez se reservan el derecho a incluir además de "la extracción" de recursos naturales,"la prospección" de dichos recursos. y por otro lado también se reservó el derecho a añadir a dicho apartado, un

---

[41] Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios. Resúmenes. Informes Finales 2015 pág 30 y 31.

[42] Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio. Versión Abreviada (2017). Art. 5 - "*4.No obstante las disposiciones anteriores de este artículo, se considera que el término "establecimiento permanente" no incluye:*

a) la utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa;

b) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas;

c) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de que sean transformadas por otra empresa;

d) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías o de recoger información para la empresa;

e) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar para la empresa cualquier otra actividad;

f) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar cualquier combinación de las actividades mencionadas en los subapartados a) a e),

a condición de que dicha actividad o, en el caso del subapartado f) el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios, tenga carácter auxiliar o preparatorio."

[43] Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio. Versión Abreviada (2017). Reservas al Artículo 5.

subapartado adicional que incluya los lugares donde se desarrollen actividades pesqueras.

En referencia al apartado 3, las reservas presentadas fueron más extensas:

- Argentina, Armenia, Brasil, Colombia, Georgia, Tailandia y Vietnam formulan una reserva respecto del apartado 3 ya que consideran que las obras o los proyectos de construcción, instalación o montaje, con una duración superior a seis meses deben considerarse establecimientos permanentes.

- Argentina, Malasia, la República Popular China, Singapur, Sudáfrica, Tailandia y Vietnam se reservan el derecho a considerar que una empresa tiene un establecimiento permanente si la empresa realiza actividades de supervisión relacionadas con una obra o un proyecto de construcción, instalación o montaje que constituyen un establecimiento permanente con arreglo al apartado 3.

- Argentina se reserva el derecho a considerar que una empresa tiene un establecimiento permanente si la empresa presta servicios, incluyendo servicios de consultoría, por medio de empleados u otro personal contratado por la empresa para ese fin, pero solo cuando las actividades de esa naturaleza se realicen en su territorio durante un período o períodos que en conjunto excedan de seis meses en cualquier período de doce meses que comience o termine en el ejercicio fiscal considerado.

- Argentina se reserva el derecho a considerar que una empresa tiene un establecimiento permanente si realiza en ese Estado actividades relacionadas con la prospección o la extracción de recursos naturales, incluidas las actividades de pesca, sin un lugar fijo de negocio, durante un periodo superior a tres meses en cualquier periodo de doce meses que comience o termine en el ejercicio fiscal considerado.

Por último, acerca del quinto apartado, solo se reservó el derecho a considerar que una empresa tiene un establecimiento permanente si una persona, que actúe por cuenta de ella, mantiene habitualmente existencias de bienes o mercancías en un Estado contratante con cargo a las cuales dicha persona hace entregas regularmente de bienes o mercancías por cuenta de la empresa.

Nota 7.3: Argentina tomo reserva en cuanto a los comentarios del artículo 5, por un lado, no está de acuerdo con los términos "el criterio de los doce meses se aplican separadamente a cada obra o proyecto" del párrafo 51[44] de los comentarios. Por otro lado, disiente de la interpretación dada en los párrafos 24[45] y 36[46] en donde en el segundo considera, también, que el alquiler o el arrendamiento de bienes tangibles o intangibles puede constituir, en determinadas circunstancias, un establecimiento permanente del arrendador, especialmente cuando el arrendador proporcione personal tras la instalación para operar el equipo.

Y, por último, Argentina no está de acuerdo con la afirmación expresada en el párrafo 134[47] en el sentido de que la imposición de los beneficios procedentes de los servicios prestados en su territorio no constituye una política de convenios tributarios óptima.

---

[44] *"51. El criterio de los doce meses se aplica separadamente a cada obra o proyecto. Para determinar la duración de la obra o proyecto no se computará el tiempo que el contratista haya dedicado anteriormente a otras obras o proyectos con los que estos nuevos no guarden relación. Una obra de construcción deberá considerarse como una unidad incluso si se basa en varios contratos, siempre y cuando constituya un todo coherente desde el punto de vista comercial y geográfico. A reserva de esta condición, una obra constituirá una unidad incluso si los pedidos los han realizado varias personas (por ejemplo, para una hilera de casas)."*

[45] "*24. En contraposición, cuando no exista coherencia comercial, el hecho de que las actividades puedan desarrollarse dentro de una zona geográfica delimitada no implicará que deba considerarse dicha zona como un lugar de negocios único. Por ejemplo, si un pintor trabaja sucesivamente al amparo de una serie de contratos que no guardan ninguna relación entre sí para un grupo de clientes que tampoco tienen relación entre sí y desarrolla dicha actividad en un gran edificio de oficinas, de forma que no puede considerarse que existe un único proyecto de reforma del edificio, no cabrá considerar al edificio como un lugar de negocios único a efectos de estos trabajos (...)*"

[46] *"36. Cuando una empresa de un Estado contratante alquila o arrienda a terceros activos tangibles – como instalaciones, equipos industriales, comerciales o científicos o inmuebles– o activos intangibles –como patentes, procedimientos de fabricación o activos similares– a través de un lugar fijo de negocios del que dispone en el otro Estado, esta actividad conferirá, en general, al lugar de negocios el carácter de establecimiento permanente. Lo mismo sucede si se ponen capitales a disposición de terceros por medio de un lugar fijo de negocios. Si una empresa de un Estado alquila o arrienda instalaciones, equipos industriales, comerciales o científicos, inmuebles o bienes intangibles a una empresa del otro Estado sin disponer de un lugar fijo de negocios en ese otro Estado para dicha actividad de arrendamiento o alquiler, las instalaciones, los equipos industriales, comerciales o científicos, los inmuebles o los intangibles cedidos no constituirán por sí solos un establecimiento permanente del arrendador, siempre que el contrato se limite al simple arrendamiento del equipo, etc. (...)"*

[47] *"134. Asimismo, la tributación en la fuente de los beneficios procedentes de los servicios prestados en el territorio de un Estado contratante por una empresa del otro Estado contratante que no disponga de un lugar fijo de negocios en el Estado mencionado en primer lugar puede crear dificultades en relación con la determinación de los beneficios imponibles y la recaudación de los impuestos pertinentes. En la mayoría de los casos, la empresa carecerá de los registros contables y de los activos típicamente asociados a los establecimientos permanentes y no habrá un agente dependiente que pueda atender los requerimientos de información y recaudación. Además, si bien es frecuente que el derecho interno de los Estados someta a imposición los beneficios procedentes de los servicios prestados en su territorio, esta práctica no constituye sin embargo una política de convenios tributarios óptima."*

Nota 7.4: Argentina ha incorporado la definición de Establecimiento Permanente en base al Modelo de CDI de la OCDE en los CDI más recientes: España, Chile, Emiratos Arabes, Brasil, Mexico, Qatar y Suiza[48].

Nota 8.1: Las Acciones 8 a 10, buscan asegurar que el mecanismo de precios de transferencia está en línea con la creación de valor de la empresa. En particular, para evitar la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios a través del movimiento de intangibles entre miembros de un grupo: se aclara la definición de intangible, se identifican las operaciones que afectan a intangibles, se ocupa de la transferencia de intangibles de difícil valoración y también de los mecanismos de reparto de costos.

El enfoque ha estado centrado en tres áreas fundamentales[49]. En primer lugar, la *Acción 8* ha examinado las cuestiones relacionadas con precios de transferencia en operaciones vinculadas a los activos intangibles, dado que este tipo se caracterizan por ser activos móviles y a menudo difíciles de valorar. La distribución inadecuada de beneficios generados por intangibles ha contribuido significativamente a la erosión de la base imponible y a la transferencia de beneficios.

Por otro lado, la Acción 9 se ha ocupado de la atribución contractual de riesgos, concluyendo que solo serían respetadas cuando dichas asignaciones estén alineadas efectivamente con la toma de decisiones y, por ende, con el ejercicio de un control efectivo sobre tales riesgos.

La Acción 10 se ha focalizado en otras áreas de alto riesgo, como la asignación de beneficios resultantes de operaciones vinculadas sin lógica comercial, el uso selectivo de métodos de precios de transferencia para desviar beneficios de las actividades económicamente más relevantes del grupo multinacional, y el empleo de ciertos pagos entre miembros del grupo para erosionar la base imponible sin una correspondencia con la creación de valor.

El Modelo en conjunto, estos tres artículos, incorpora directrices revisadas que abordan estas cuestiones, asegurando que las normativas de precios de transferencia

[48] Análisis particular habiendo leído cada uno de los nuevos CDI.

[49] Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios. Nota explicativa. Informes Finales 2015 pág 18.

generen resultados que alineen de manera más efectiva los beneficios operativos con las actividades económicas que los generan así como también directrices sobre transacciones transfronterizas que involucran materias primas o servicios intragrupos de bajo valor añadido.

Nota 8.2: Para el artículo 9 del Modelo, Argentina se reservó el derecho a incluir una disposición conforme a la que no se practicarán ajustes sobre el importe del impuesto allí aplicado, sobre los beneficios en caso de fraude, incumplimiento doloso o negligencia, en referencia al apartado 2 de dicho artículo, el cual dice[50]:

"2. Cuando un Estado contratante incluya en los beneficios de una empresa de ese Estado –y, por consiguiente, grave– los de una empresa del otro Estado que ya ha gravado ese otro Estado, y los beneficios así incluidos son los que hubiera obtenido la empresa del Estado mencionado en primer lugar si las condiciones convenidas entre las dos empresas hubieran sido las que hubieran acordado empresas independientes, ese otro Estado practicará el ajuste que proceda en la cuantía del impuesto aplicado sobre esos beneficios. Para determinar dicho ajuste se tendrán en cuenta las demás disposiciones de este Convenio y las autoridades competentes de los Estados contratantes se consultarán en caso necesario."

Nota 8.3: Los CDI firmados por Argentina, se basan en parte en el Modelo de la OCDE y en parte en el Modelo de Naciones Unidas, con las aclaraciones y/o modificaciones que se efectúan a continuación:

- No hay obligación de aplicar el "ajuste recíproco" para convenios acordados con: Alemania, Francia, Brasil e Italia.

- Por otro lado, también adhiere al convenio de la OCDE en acuerdos con: España, Reino Unido y Bélgica, y los CDI más recientes como: México, Chile, España, Qatar, Emiratos Árabes, Suiza y Brasil[51]

[50] Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio. Versión Abreviada (2017). Reservas al Artículo 9.

[51] Análisis particular habiendo leído cada uno de los nuevos CDI.

Nota 9.1: Aunque resulta desafiante medir plenamente el alcance de BEPS, dada la complejidad del fenómeno y las restricciones en el acceso a datos, varios estudios recientes[52] indican que la disminución global de la recaudación del impuesto sobre sociedades debido a BEPS puede ser considerable.

La Acción 11, al emplear datos y metodologías actualmente disponibles, llega a la conclusión de que existen limitaciones sustanciales que dificultan considerablemente los análisis económicos para evaluar la escala y el impacto económico de BEPS. Por lo tanto, se destaca la necesidad de mejorar tanto el acceso a los datos como las metodologías utilizadas para abordar esta problemática.

Sin embargo, estas metodologías no se encuentran contempladas aún en el Modelo de Convenio propuesto por BEPS, sino que esta acción, se encuentra dentro del Pilar II del proyecto y para implementarse se debe incorporar de manera interna por cada uno de los países que integran el Inclusive Framework del Proyecto BEPS.

Nota 10.1: Una de las dificultades principales que enfrentan en la actualidad las autoridades tributarias a nivel global radica en la carencia de información detallada y exhaustiva sobre las estrategias de planificación fiscal agresiva. Entonces, esta acción pretende establecer un marco orientativo para diseñar unas normas que obliguen a declarar las operaciones o estructuras agresivas, a los efectos de que las administraciones tributarias tengan un conocimiento puntual y suficiente de las mismas.

La Acción 12 presenta un marco modular de guías fundamentadas en las mejores prácticas, diseñado para ser utilizado por aquellos países que no cuentan con normativas de declaración obligatoria y buscan establecer un régimen que satisfaga su necesidad de obtener información anticipada sobre estrategias de planificación fiscal agresiva o abusiva, así como sus usuarios[53]. Es importante destacar que las recomendaciones ofrecidas para esta Acción no representan un estándar mínimo, permitiendo a los países la libertad de decidir si introducir o no estos regímenes de declaración obligatoria.

---

[52] Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios. Nota explicativa. Informes Finales 2015 pág 18.

[53] Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios. Nota explicativa. Informes Finales 2015 pág 19.

Nota 11.1: La mejora y coordinación de la documentación sobre precios de transferencia contribuirá a elevar la calidad de la información suministrada a las administraciones tributarias y, al mismo tiempo, disminuirá los costos de cumplimiento para las empresas[54].

En este contexto, el informe de la Acción 13 presenta tras objetivos de las obligaciones documentales en materia de precios de transferencia:[55]

- Garantizar que los contribuyentes tomen debidamente en consideración las obligaciones resultantes de las normas de precios de transferencia al establecer los precios y las condiciones de las transacciones entre empresas relacionadas, así como al informar los rendimientos de estas transacciones en sus declaraciones fiscales;

- ofrecer a las autoridades tributarias la información necesaria para realizar una evaluación informada del riesgo de precios de transferencia; y

- proporcionar a las autoridades tributarias información valiosa para llevar a cabo una inspección detallada de las prácticas de precios de transferencia de los contribuyentes ubicados en su jurisdicción, con la posibilidad de complementar la documentación con información adicional a medida que avance la inspección.

Asimismo, contiene un enfoque estandarizado de tres niveles de la documentación sobre precios de transferencia[56]: por un lado, las orientaciones relativas a la documentación sobre precios de transferencia que requieren que las empresas multinacionales proporcionen a la administración tributaria información de alto nivel acerca de sus operaciones empresariales mundiales y de sus políticas en materia de precios de transferencia en un "*archivo maestro*" que estaría a disposición de todas las administraciones tributarias de países interesados.

En segundo lugar, se requiere un "*archivo local*" que incorpora documentación detallada sobre precios de transferencia con relación a las transacciones de cada país.

---

[54] Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios. Nota explicativa. Informes Finales 2015 pág 19.

[55] Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios. *Documentación sobre precios de transferencia e informe país por país. Acción 13 - informe 2015.*

[56] Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios. Nota Explicativa. Informes Finales 2015 pág 19.

Y por último, las grandes empresas multinacionales deberán presentar el *informe país por país* a través del cual se declaran anualmente y por cada jurisdicción fiscal en la que operen, la cuantía de los ingresos y los beneficios antes de impuestos sobre sociedades, así como el importe del impuesto pagado y devengado.

Algunos países[57] lograrán ese equilibrio de una forma diferente, exigiendo que el informe país por país contenga información adicional sobre las operaciones (más allá de la información requerida en los archivos maestro y local sobre operaciones realizadas por entidades que operan en sus jurisdicciones) acerca de los pagos efectuados a entidades vinculadas en concepto de intereses, cánones o regalías y, en especial, las retribuciones por servicios de empresas asociadas.

Al igual que la acción 11 y 12, la acción 13 también forma parte del pilar II el cual, para su incorporación, es necesario incluirla a través de la legislación interna local.

Nota 12.1: Mejorar el proceso de resolución de disputas de tratados tributarios es una de las principales prioridades del Proyecto BEPS. El artículo 25 del Modelo de Convenio de la OCDE prevé un mecanismo, con independencia de las acciones y/o recursos legales previstos por el Derecho interno, mediante el que las autoridades competentes de los Estados contratantes pueden resolver las diferencias o superar obstáculos en lo cuanto a la interpretación o aplicación del Convenio a partir de un enfoque consensuado.

Este mecanismo —el procedimiento amistoso (PA)— desempeña un papel fundamental en la correcta aplicación e interpretación de los convenios fiscales, principalmente para garantizar que ninguno de los Estados contratantes someta a un gravamen a los contribuyentes a quienes resultan aplicables las ventajas del convenio celebrado, circunstancia que contraviene las condiciones del mismo.[58].

Las acciones llevadas a cabo en el contexto de la Acción 14 del Plan de Acción BEPS tienen como objetivo fortalecer la eficacia y eficiencia del procedimiento

---

[57]Como por ejemplo, Argentina, Brasil, República Popular China, Colombia, India, México, Sudáfrica y Turquía, "*(...) los cuales poseen mercados emergentes que señalan necesitar esa información para evaluar los riesgos y tener dificultades para obtener información sobre las actividades realizadas a escala mundial por los grupos multinacionales con sede en otros territorios."* Información extraída de: Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios. Resúmenes. Informes Finales 2015 pág 46.

[58] Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios. resúmenes. Informes Finales 2015 pág 49.

amistoso. Estas medidas buscan minimizar los riesgos asociados con la incertidumbre y la doble imposición no deseada, asegurando la aplicación coherente y adecuada de los convenios fiscales. Además, se centran en garantizar la pronta y efectiva resolución de disputas relacionadas con la interpretación o aplicación de estos convenios a través del procedimiento amistoso.

Los países han aceptado[59] un cambio de actitud frente a la solución de controversias, hecho que se plasma fundamentalmente en el desarrollo de un estándar mínimo en lo referente a la resolución de conflictos de interpretación o aplicación de los convenios, habiéndose comprometido a su rápida aplicación y habiendo acordado garantizar su efectiva implementación mediante la puesta en marcha de un sólido mecanismo de supervisión entre pares, cuyos resultados remitirá periódicamente el Comité de Asuntos Fiscales (CAF) al G-20.

Sin embargo, Argentina no comparte esta postura de adoptar el arbitraje internacional como solución mediadora para la resolución de conflictos multilaterales. Sin embargo, debería apoyar esta iniciativa ya que proporcionará seguridad jurídica tanto a los contribuyentes de buena fe amparados por CDI como al Fisco en su rol de Autoridad de Aplicación del CDI.

Además, el Mecanismo del Arbitraje Vinculante es parte integrante de la Convención Multilateral que será abierta a la firma en 2024 en el marco del Pilar Uno de la Acción 1 de BEPS[60]. Por ende, a efectos de poder beneficiarse de este flujo de recaudación, países como Argentina deberían rever la conveniencia de mantener esta reserva ya que la misma impediría suscribir dicha Convención (ya que la misma no admite adhesiones parciales).

El proceso de revisión y monitoreo por pares del Procedimiento de Acuerdo Mutuo, MAP por sus siglas en inglés, bajo la Acción 14 del Plan de Acción BEPS se llevó a cabo en dos etapas, por un lado, se evaluó la implementación del estándar mínimo de la acción 14 para los miembros del Marco Inclusivo y la segunda etapa

[59] Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios. resúmenes. Informes Finales 2015 pág 50.

[60] OECD - *Report from Vasiliki Gianni, Associate, IBFD. Vast Majority of Inclusive Framework Members Sign Up To Landmark Global Tax Reform.* Pág. 1. Párr. 5: “the processes for dispute prevention and resolution in a mandatory and binding manner among all jurisdictions, with the appropriate allowance for those jurisdictions for which an elective binding dispute resolution mechanism applies with respect to issues related to Amount A, as aforementioned.”

consistió en monitorear el seguimiento de las recomendaciones resultantes del informe de la etapa 1.

Del Informe de Revisión de Pares respecto de la acción 14[61] resultó que todos los tratados fiscales de Argentina contienen una disposición relacionada con el Procedimiento Amistoso, estos tratados siguen en su mayoría los párrafos 1 al 3 del Artículo 25 del Convenio Modelo de la OCDE[62] y por lo tanto consistente con los requisitos del Estándar Mínimo de la Accion 14, excepto principalmente por el hecho de que:

- Parte de sus tratados no contienen una disposición que establezca que los acuerdos mutuos se implementarán no obstante cualquier límite de tiempo en la legislación interna, que es requerido en virtud del Artículo 25 párr.2, segunda oración.

- Otra parte de sus tratados fiscales no contienen el equivalente al Artículo 25 párr.3, segunda oración del Modelo de la OCDE, que establece que las autoridades competentes pueden consultar entre sí para la eliminación de la doble imposición en casos no previstos en el tratado fiscal.

---

[61] OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project - *Making Dispute Resolution More Effective - MAP Peer Review Report, Argentina (Stage 2).* Inclusive Framework on BEPS: Action 14. (2021).

[62] Artículo 25 del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE (2017): *"1. Cuando una persona considere que las medidas adoptadas por uno o por ambos Estados contratantes implican o pueden implicar para ella una imposición no acorde con las disposiciones de este Convenio podrá, con independencia de los recursos previstos por el derecho interno de esos Estados, someter su caso a la autoridad competente de cualquiera de los Estados contratantes. El caso deberá plantearse dentro de los tres años siguientes a la primera notificación de la medida que implique una imposición no acorde con las disposiciones del Convenio.*

2. La autoridad competente, si la reclamación le parece fundada y si no puede por sí misma encontrar una solución satisfactoria, hará lo posible por resolver el caso mediante un acuerdo amistoso con la autoridad competente del otro Estado contratante, a fin de evitar una imposición no acorde al Convenio. El acuerdo que se alcance será aplicable independientemente de los plazos previstos por el derecho interno de los Estados contratantes.

3. Las autoridades competentes de los Estados contratantes harán lo posible por resolver las dificultades o las dudas que plantee la interpretación o aplicación del Convenio mediante un acuerdo amistoso. También podrán consultarse para eliminar la doble imposición en los casos no previstos en el Convenio. (...)"

Nota 12.2: El apartado 1 del artículo 25 del Modelo de la OCDE, establece que:

"1. Cuando una persona considere que las medidas adoptadas por uno o por ambos Estados contratantes implican o pueden implicar para ella una imposición no acorde con las disposiciones de este Convenio podrá, con independencia de los recursos previstos por el derecho interno de esos Estados, someter su caso a la autoridad competente de cualquiera de los Estados contratantes. El caso deberá plantearse dentro de los tres años siguientes a la primera notificación de la medida que implique una imposición no acorde con las disposiciones del Convenio. "

Argentina, reservó[63] una posición en los comentarios al primer párrafo de este artículo que establece que Argentina no obliga a las autoridades competentes a iniciar o aceptar un procedimiento amistoso cuando el contribuyente alegue una imposición no acorde con el convenio en un caso hipotético en vez de un caso real.

Asimismo, señaló que, dado que a su autoridad competente no se le permite derogar decisiones de sus tribunales internos, el caso se aceptaría, pero su autoridad competente solo buscará un alivio correlativo de la otra autoridad competente correspondiente.

Por último, cabe aclarar que Argentina es un país que siempre ha tenido una posición sólida en cuanto a que cada una de las jurisdicciones debería resolver por medio de las justicias locales, es decir que no adhiere a la propuesta de arbitraje internacional por lo que lleva a dejar abierta una situación controvertida cuando varios países pretenden gravar el mismo concepto y ninguno cede frente al otro.

Nota 12.3: Argentina ha incorporado la cláusula de Procedimiento Amistoso en los CDI más recientes como: España, México, Chile, Emiratos Árabes, Suiza, Qatar y Brasil[64]

Según el Informe de Revisión de Pares[65] respecto de la acción 14, arribó que, de los 26 tratados fiscales de Argentina, cuatro contienen una disposición equivalente al artículo 25 apartado 1, primera oración del Modelo de Convenio (2017).

---

[63] Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio. Versión Abreviada (2017). Reservas al Artículo 25.

[64] Análisis particular habiendo leído cada uno de los nuevos CDI.

[65] OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project - *Making Dispute Resolution More Effective - MAP Peer Review Report, Argentina (Stage 2).* Inclusive Framework on BEPS: Action 14. (2021).

Además, 15 tratados contienen una disposición equivalente al mismo artículo, pero del Modelo presentado por OCDE en 2015. Por otro lado, de los 26 tratados fiscales de Argentina, 21 contienen una disposición equivalente al Artículo 25 apartado 1, segunda oración, del Modelo (2017), que permite a los contribuyentes presentar una solicitud de Procedimiento Amistoso (MAP) en un período de tiempo no inferior a tres años a partir de la primera notificación de la acción que resulta en una tributación que no está de acuerdo con las disposiciones del tratado fiscal específico.

Nota 13: La acción 15, ofrece un análisis de algunas cuestiones de derecho internacional público y tributario relativas a la elaboración de un instrumento multilateral (MLI) que permita a los países que así lo decidan aplicar las medidas elaboradas durante los trabajos llevados a cabo en el Proyecto BEPS y modificar los convenios fiscales bilaterales[66].

El MLI incluye medidas relativas a varias acciones de BEPS: mecanismos híbridos (acción 2), abuso de tratados (acción 6), establecimiento permanente (acción 7) y procedimiento amistoso (acción 14). Todas estas modificaciones afectan de forma automática a los CDI existentes, y fue parte de las modificaciones incorporadas en el Modelo de CDI de la OCDE (2017). Además, también se ha elaborado un conjunto de comentarios que ofrecerán una fuente de interpretación de los artículos y una clarificación de la operativa del convenio en su relación con los CDI que pretende modificar.

En junio de 2017, 68 jurisdicciones,[67] dentro de las cuales se encuentra Argentina, firmaron en París la Convención Multilateral para Aplicar medidas relacionadas con los Tratados Fiscales para Prevenir la Erosión de las Bases Imponibles y el Traslado de Beneficios, luego dos[68] jurisdicciones lo hicieron en julio, mientras que siete[69] jurisdicciones expresaron su intención de firmar el MLI en un futuro cercano.

---

[66] Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios. *Desarrollar un Instrumento Multilateral que modifique los convenios fiscales bilaterales. Acción 15 - Informe final 2015.*

[67] Andorra, Argentina, Alemania, Armenia, Australia, Austria, Bélgica, Bulgaria, Burkina Faso, Canadá, Chile, China, Colombia, Corea del Sur, Costa Rica, Croacia, Chipre, Dinamarca, Egipto, Eslovaquia, Eslovenia, España Fiji, Finlandia, Francia, Gabón, Georgia, Grecia, Guernsey, Hong Kong, Hungría, Islandia, India, Indonesia, Irlanda, Isla de Man, Israel, Italia, Japón, Jersey, Kuwait, Latvia, Liechtenstein, Lituania, Luxemburgo, Malta, México, Mónaco, Nueva Zelanda, Noruega, Países Bajos, Pakistán, Polonia, Portugal, Reino Unido, República Checa, Rumania, Rusia, San Marino, Senegal, Serbia, Seychelles, Singapur, Sudáfrica, Suecia, Suiza, Turquía, y Uruguay.

[68] Camerún y Mauricio.

[69] Costa de Marfil, Estonia, Jamaica, Líbano, Panamá, Nigeria y Túnez.

El análisis de esta acción se encuentra fuera del alcance de este trabajo por su extensa materia de análisis.

LAS 15 ACCIONES DEL PROYECTO BEPS. LA SITUACIÓN DE LA REPÚBLICA ARGENTINA EN SU LEGISLACIÓN DOMÉSTICA.

En los siguientes sub-temas se desarrollarán diversos cuadros en donde se detallan cada una de las acciones que Argentina recogió en su legislación local ya sea con la modificación de la Ley del Impuesto a las Ganancias como del Impuesto al Valor Agregado, también se han establecido diversos Decretos y Resoluciones Generales de AFIP que han incorporado las diversas acciones que recomienda el Proyecto BEPS.

En el impuesto a las ganancias

Acción	Recogidas en la legislación interna
	LIG
Acción 1: Enfrentar los desafíos impositivos de la economía digital	No. Nota A.1
Acción 3:Reforzar los regímenes de Transparencia Fiscal Internacional (CFC)	Si. Nota A.2
Acción 4: Limitar la erosión de base, vía las deducciones de intereses y otros pagos financieros	Si. Nota A.3
Acción 7: Prevenir la elusión artificial del estatus de Establecimiento Permanente (EP) en el país fuente	Si. Nota A.4
Acción 8 a 10: Acción 8 a 10) Asegurar que los resultados de los precios de transferencia estén en línea con la creación de valor	Si. Nota A.5

Nota A.1 - Acción 1: Enfrentar los desafíos impositivos de la economía digital

A diferencia de lo sucedido con la Ley de IVA (punto que se tratara en la Nota B.1) -reformada por la Ley 27.430-, el texto de la Ley de Impuesto a las Ganancias no fue modificado, por lo tanto, no se incorporó un tratamiento específico para las

prestaciones de servicios digitales, sin embargo, las rentas generadas por los servicios digitales, pueden verse gravadas con el texto actual de la norma ya que estarían incluidas dentro de la ley en lo que expresa el art.2°, inc. 2:

" 2) los rendimientos, rentas, beneficios o enriquecimientos que cumplan o no las condiciones del apartado anterior, obtenidos por los responsables incluidos en el artículo 73 y todos los que deriven de las demás sociedades o de empresas o explotaciones unipersonales, excepto que, no tratándose de los contribuyentes comprendidos en el artículo 73, se desarrollaran actividades indicadas en los incisos f) y g) del artículo 82 y estas no se complementaran con una explotación comercial, en cuyo caso será de aplicación lo dispuesto en el apartado anterior"

Distintos autores[70] han incluido una serie de consideraciones a tener en cuenta para introducir modificaciones en la Ley del Impuesto a las Ganancias, a los fines de establecer precisiones con relación a la imposición a la renta proveniente de la prestación de servicios digitales desde el exterior a sujetos locales.

La propuesta[71] se basa en la necesidad de adecuar la normativa a los avances tecnológicos de los últimos tiempos, que han transformado las estructuras económicas y comerciales de las naciones, a un ritmo superior al de la adaptación de las normas. En este sentido, es preciso destacar que la digitalización de la economía planteó una serie de desafíos fiscales, relacionados con la cuestión de cómo deberían gravarse los ingresos generados por las actividades transfronterizas, teniendo en consideración las jurisdicciones en las que se encuentran ubicados los consumidores y/o usuarios de tales servicios, es decir, en donde se adiciona valor.

Este cambio le permitiría a nuestro país acceder a una distribución más justa de la base imponible mundial[72]. Además, se lograría mejorar la situación actual, en relación con los servicios digitales, en donde se ejerce un tratamiento desigual con los sujetos residentes en el país que realizan sus negocios de manera tradicional.

---

[70] Jáuregui Maria de los Angeles (2022). En su tesis doctoral : "Cambio de paradigma para gravar en Argentina con el impuesto a las ganancias, a los beneficiarios del exterior de servicios altamente digitalizados",

[71] Jáuregui Maria de los Angeles (2022). En su articulo *Cambio de paradigma en la tributación del impuesto a las ganancias en la era digital"*. Extraido de https://vocesenelfenix.economicas.uba.ar/cambio-de-paradigma-en-la-tributacion-del-impuesto-a-las-ganancias-en-la-era-digital/#text1

[72] Jáuregui Maria de los Angeles (2022). En su articulo *Cambio de paradigma en la tributacion del impuesto a las ganancias en la era digital"*. Extraido de https://vocesenelfenix.economicas.uba.ar/cambio-de-paradigma-en-la-tributacion-del-impuesto-a-las-ganancias-en-la-era-digital/#text1

Nota A.2 - Acción 3: Reforzar los regímenes de Transparencia Fiscal Internacional (CFC).

Los regímenes CFC de mayor amplitud,[73] son aquellos regímenes transaccionales, es decir aquellos que observan más allá de la persona jurídica controlada (look-through) el aparcamiento de rentas pasivas a los fines de su atribución inmediata al residente controlante o inversor directo.

El sistema argentino de CFC es un sistema por entidad (la sociedad participada debe estar constituida o ubicada en alguno de los países o territorios o bien encontrarse amparado en los regímenes identificados en el listado publicado en el art. 21.7, DRLIG), pero no cumple con los requisitos básicos estructurales para ser considerados como regímenes CFC puros[74]:

- -*Control*: no se requiere control (art. 133, inc. a), LIG), y por otro lado no se contemplan las participaciones indirectas a través de entidades radicadas en países que no califiquen como de baja o nula imposición (art.165 (VI).3, DRLIG).

- -*Forma jurídica*: sólo se contemplan las sociedades por acciones (art.148, primer párr. LIG), no así las entidades constituidas bajo otras formas jurídicas (por ejemplo, fideicomisos, fondos de inversión, fundaciones, asociaciones, cooperativas, etc.), aun cuando supongan el control jurídico, económico o fáctico por parte del residente.

- *Rentas a integrar:*

● No todas las rentas pasivas se consideran para integrar, sino solo cuando se cumple la condición establecida por el reglamento, que exige que el 50% o más de las ganancias brutas de la sociedad extranjera correspondan a esta categoría de rentas.

● Ciertas rentas que claramente se clasifican como pasivas no están incluidas en la definición de "rentas pasivas".

[73] Por ejemplo, como los regímenes de USA: Subpart F del IRS.

[74] RAJMILOVICH, Dario. *Plan de Acción del Proyecto BEPS. Situación y posición estratégica para la República Argentina.* Pág. 23

- La valoración de estas rentas no se realiza según la legislación nacional, sino de acuerdo con el país de residencia de la sociedad extranjera y, en su ausencia, de acuerdo con los principios contables.

En resumen, el sistema argentino de CFC muestra deficiencias en su configuración actual por las razones expuestas. Estas deficiencias no solo lo clasifican como un sistema basado en la entidad, sino principalmente por no cumplir con los elementos básicos y estructurales que definen dichos regímenes. Y, se hace evidente al notar que, mediante el simple arbitrio de establecer una sociedad por acciones en un país no incluido en la lista negra, se crea un "efecto tapón", lo que hace que el régimen sea directamente aplicable en toda la cadena de sociedades[75].

Apoyar esta iniciativa, el Esp. Rajmilovich en su artículo *Plan de Acción del Proyecto BEPS,* considera que sería favorable ya que protege la base de los residentes que obtienen rentas pasivas a través de terceros vehículos en el exterior y para ello debería propiciarse la inclusión de provisiones domésticas amplias y desarrolladas en materia de régimen CFC de alcance amplio y de tipo transaccional y no por entidad.

Caso contrario, el régimen de CFC vigente en Argentina seguirá siendo fácilmente eludible y por lo tanto no produciría el efecto pretendido, pudiendo servir como plataforma para la doble no imposición de rentas pasivas.

Nota A.3 - Acción 4: Limitar la erosión de base, vía las deducciones de intereses y otros pagos financieros.

El sistema fiscal argentino adolece de límites en la deducción de intereses, que van más allá de las reglas de capitalización exigua[76]. Esta carencia posibilita la erosión de la base imponible del impuesto a la renta, tanto desde una perspectiva *inbound* como *outbound*.

En el caso outbound, específicamente cuando el endeudamiento externo se relaciona con inversiones directas (*equity*) en el extranjero, cuya forma de retribución

[75] RAJMILOVICH, Dario. *Plan de Acción del Proyecto BEPS. Situación y posición estratégica para la República Argentina.*Pág. 24

[76] RAJMILOVICH, Dario. *Plan de Acción del Proyecto BEPS. Situación y posición estratégica para la República Argentina.* Pág. 28

(dividendos) está sujeta a gravamen, pero de manera diferida (hasta la distribución). Esto es especialmente relevante en tanto no se haya producido la distribución y existan otras rentas de fuente extranjera contra las cuales se puedan deducir los intereses derivados del endeudamiento.

Esta laguna normativa plantea una preocupación en términos de equidad y eficiencia, destacando la necesidad de revisar y cerrar estas brechas en el sistema tributario argentino.

Nota A.4 - Acción 7: Prevenir la elusión artificial del estatus de Establecimiento Permanente en el país fuente.

La reforma tributaria de la Ley 27.430 incorpora a la LIG la definición de Establecimiento Permanente en el art. 22:

“ARTÍCULO 22.- Establecimiento permanente. A los efectos de esta ley el término "establecimiento permanente" significa un lugar fijo de negocios mediante el cual un sujeto del exterior realiza toda o parte de su actividad.

Asimismo, el término "establecimiento permanente" comprende en especial:

a) una sede de dirección o de administración;

b) una sucursal;

c) una oficina;

d) una fábrica;

e) un taller;

f) una mina, un pozo de petróleo o de gas, una cantera o cualquier otro lugar relacionado con la exploración, explotación o extracción de recursos naturales incluida la actividad pesquera.

El término "establecimiento permanente" también comprende:

a) Una obra, una construcción, un proyecto de montaje o de instalación o actividades de supervisión relacionados con ellos, cuando dichas obras, proyectos o actividades se desarrollen en el territorio de la Nación durante un período superior a SEIS (6) meses.

Cuando el residente en el extranjero subcontraten con otras empresas vinculadas las actividades mencionadas en el párrafo anterior, los días utilizados por los subcontratistas en el desarrollo de estas actividades se adicionará, en su caso, para el cómputo del plazo mencionado.

b) La prestación de servicios por parte de un sujeto del exterior, incluidos los servicios de consultores, en forma directa o por intermedio de sus empleados o de personal contratado por la empresa para ese fin, pero solo en el caso de que tales actividades prosigan en el territorio de la Nación durante un período o períodos que en total excedan de SEIS (6) meses, dentro de un período cualquiera de DOCE (12) meses.

Para efectos del cómputo de los plazos a que se refieren los incisos a) y b) del tercer párrafo, las actividades realizadas por sujetos con los que exista algún tipo de vinculación en los términos del artículo 18 de esta ley deberán ser consideradas en forma conjunta, siempre que las actividades de ambas empresas sean idénticas o similares.

El término "establecimiento permanente" no incluye las siguientes actividades en la medida en que posean carácter auxiliar o preparatorio:

a) la utilización de instalaciones con el único fin de almacenar o exponer bienes o mercancías pertenecientes a la empresa;

b) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas o exponerlas;

c) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de que sean transformadas por otra empresa;

d) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías o de recoger información para la empresa;

e) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar para la empresa cualquier otra actividad con tal carácter;

f) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar cualquier combinación de las actividades mencionadas en los apartados a) a e), a condición de que el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios que resulte de esa combinación conserve su carácter auxiliar o preparatorio.

No obstante, las disposiciones de los párrafos precedentes, se considera que existe establecimiento permanente cuando un sujeto actúe en el territorio nacional por cuenta de una persona humana o jurídica, entidad o patrimonio del exterior y dicho sujeto:

a) posea y habitualmente ejerza poderes que lo faculten para concluir contratos en nombre de la referida persona humana o jurídica, entidad o patrimonio del exterior, o desempeñe un rol de significación que lleve a la conclusión de dichos contratos;

b) mantenga en el país un depósito de bienes o mercancías desde el cual regularmente entrega bienes o mercancías por cuenta del sujeto del exterior;

c) asuma riesgos que correspondan al sujeto residente en el extranjero;

d) actúe sujeto a instrucciones detalladas o al control general del sujeto del exterior;

e) ejerza actividades que económicamente corresponden al residente en el extranjero y no a sus propias actividades; o

f) perciba sus remuneraciones independientemente del resultado de sus actividades.

No se considerará que un sujeto tiene un establecimiento permanente por la mera realización de negocios en el país por medio de corredores, comisionistas o cualquier otro intermediario que goce de una situación independiente, siempre que éstos actúen en el curso habitual de sus propios negocios y en sus relaciones comerciales o financieras con la empresa, las condiciones no difieran de aquellas

generalmente acordadas por agentes independientes. No obstante, cuando un sujeto actúa total o principalmente por cuenta de una persona humana o jurídica, entidad o patrimonio del exterior, o de varios de éstos vinculados entre sí, ese sujeto no se considerará un agente independiente en el sentido de este párrafo con respecto a esas empresas."

Por otro lado, también incorpora la regulación en el art. 125 de aquellos establecimientos permanentes en el exterior de titulares residentes en el país.

Asimismo, la misma reforma incorpora en el artículo 130, la forma de imputación de ganancias y gastos a los establecimientos permanentes.

Nota A.5 - Acción 8 a 10) Asegurar que los resultados de los precios de transferencia estén en línea con la creación de valor

Para el caso de las Acciones 8 y 9, se requiere desarrollar reglas para prevenir las BEPS a través de la migración de intangibles o a través de la transferencia de riesgos o alocando capital excesivo a ciertas entidades miembros del mismo grupo. Y en lo que respecta a las acciones 10, se requiere desarrollar reglas para prevenir las BEPS a través de la concertación de operaciones que raramente ocurrirían entre independientes.

Ello implica adoptar reglas de precios de transferencia o medidas especiales para[77]: (i) clarificar las circunstancias bajo las cuales las transacciones pueden ser caracterizadas, (ii) clarificar la aplicación de los métodos de precios de transferencia, en particular el método de "partición de utilidades" ("profit split") en el contexto de cadenas de valor globales, y (iv) proveer protección contra tipos usuales de pagos que erosionan las bases, como management fees y gastos de la casa matriz o head office.

La metodología de precios de transferencia vigente en Argentina se encuentra regulada por la RG (AFIP) 1122/2001 que determina la aplicación de precios de transferencia para las operaciones de exportación e importación previstas en el artículo 8º, las transacciones entre sujetos vinculados a que se refiere el artículo 14, las operaciones mencionadas en el segundo párrafo del artículo 15, las transacciones realizadas por los sujetos mencionados en los artículos 129 y 130 de la LIG. Y a su

[77] RAJMILOVICH, Dario. *Plan de Acción del Proyecto BEPS. Situación y posición estratégica para la República Argentina.* Pág. 45

vez, también la Ley 27430, incorporó a la LIG en el artículo 17, el procedimiento para determinar los precios de transferencias.

Por otro lado, la AFIP reforzó el control y la fiscalización de las transacciones entre empresas de un mismo grupo a través de la Resolución General 4717/2020, el Fisco determinó nuevos parámetros para establecer la rentabilidad en una operación de comercio exterior y fijar el Impuesto a las Ganancias que corresponda tributar por precios de transferencia.

Se trata de un régimen que alcanza a todas las compañías multinacionales para demostrar márgenes de ganancia que resulten de las transacciones internacionales con firmas vinculadas, también abarca las operaciones con empresas que se encuentran radicadas en paraísos fiscales.

En impuesto al Valor Agregado

Acción	**Recogidas en la legislación interna**
	IVA
Acción 1: Enfrentar los desafíos impositivos de la economía digital	Si. Nota B.1

Nota B.1 - Acción 1: Enfrentar los desafíos impositivos de la economía digital

Esta acción analiza los riesgos BEPS que se ven exacerbados en la economía digital, y presenta el impacto esperado de las medidas desarrolladas a lo largo del proyecto BEPS.

La Ley 27.430, incorporó el inciso e) en el artículo 1 de la Ley 23.349. Este inciso establece la imposición de gravámenes sobre la prestación de servicios digitales por parte de individuos residentes o domiciliados en el extranjero, siempre y cuando la utilización o explotación efectiva de dichos servicios se realice en el país.

A su vez, se incorpora la definición de servicios digitales, a efecto de este impuesto, en su art. 3, inc. m):

"Los servicios digitales. Se consideran servicios digitales, cualquiera sea el dispositivo utilizado para su descarga, visualización o utilización, aquellos llevados a cabo a través de la red Internet o de cualquier adaptación o aplicación de los protocolos, plataformas o de la tecnología utilizada por Internet u otra red a través de la que se presten servicios equivalentes que, por su naturaleza, estén básicamente automatizados y requieran una intervención humana mínima, comprendiendo, entre otros, los siguientes:

1. El suministro y alojamiento de sitios informáticos y páginas web, así como cualquier otro servicio consistente en ofrecer o facilitar la presencia de empresas o particulares en una red electrónica.

2. El suministro de productos digitalizados en general, incluidos, entre otros, los programas informáticos, sus modificaciones y sus actualizaciones, así como el acceso y/o la descarga de libros digitales, diseños, componentes, patrones y similares, informes, análisis financiero o datos y guías de mercado.

3. El mantenimiento a distancia, en forma automatizada, de programas y de equipos.

4. La administración de sistemas remotos y el soporte técnico en línea.

5. Los servicios web, comprendiendo, entre otros, el almacenamiento de datos con acceso de forma remota o en línea, servicios de memoria y publicidad en línea.

6. Los servicios de software, incluyendo, entre otros, los servicios de software prestados en Internet ("software como servicio" o "SaaS") a través de descargas basadas en la nube.

7. El acceso y/o la descarga a imágenes, texto, información, video, música, juegos —incluyendo los juegos de azar—. Este apartado comprende, entre otros servicios, la descarga de películas y otros contenidos audiovisuales a dispositivos conectados a Internet, la descarga en línea de juegos —incluyendo aquellos con múltiples jugadores conectados de forma remota—, la difusión de música, películas, apuestas o cualquier contenido digital —aunque se realice a través de tecnología de streaming, sin necesidad de descarga a un dispositivo de almacenamiento—, la obtención de jingles, tonos de móviles y música, la visualización de noticias en línea,

información sobre el tráfico y pronósticos meteorológicos — incluso a través de prestaciones satelitales—, weblogs y estadísticas de sitios web.

8. La puesta a disposición de bases de datos y cualquier servicio generado automáticamente desde un ordenador, a través de Internet o de una red electrónica, en respuesta a una introducción de datos específicos efectuada por el cliente.

9. Los servicios de clubes en línea o webs de citas.

10. El servicio brindado por blogs, revistas o periódicos en línea.

11. La provisión de servicios de Internet.

12. La enseñanza a distancia o de test o ejercicios, realizados o corregidos de forma automatizada.

13. La concesión, a título oneroso, del derecho a comercializar un bien o servicio en un sitio de Internet que funcione como un mercado en línea, incluyendo los servicios de subastas en línea.

14. La manipulación y cálculo de datos a través de Internet u otras redes electrónicas. (Inciso m) incorporado por art. 88 de la Ley N° 27.430 B.O. 29/12/2017. Vigencia: el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial y surtirán efecto de conformidad con lo previsto en cada uno de los Títulos que la componen. Ver art. 97 de la Ley de referencia)

Cuando se trata de locaciones o prestaciones gravadas, quedan comprendidos los servicios conexos o relacionados con ellos y las transferencias o cesiones del uso o goce de derechos de la propiedad intelectual, industrial o comercial, con exclusión de los derechos de autor de escritores y músicos."

Con lo cual, podemos concluir que, a partir de la reforma tributaria, nacen como nuevo hecho imponible todos los servicios digitales prestados por residentes o domiciliados en el exterior. Y, al encontrarnos en el ámbito de aplicación de los impuestos al consumo, queda demostrado, por ejemplo, con los servicios provistos por un sujeto domiciliado en un Estado a favor de un sujeto domiciliado en otro Estado, que sólo resultan gravables en este último por cuanto ser el Estado de "destino", es

decir, donde tiene lugar el consumo del servicio[78]. Lo expuesto se verifica claramente en nuestra ley del IVA.

Otros regímenes de información implementados en Argentina.

Acción	Recogidas en la legislación interna
Acción 11: Establecer metodologías para recopilar y analizar datos sobre BEPS y acciones para abordarlo	Si Nota C.1
Acción 12: Exigir que los contribuyentes divulguen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva	Si. Nota C.2
Acción 13: Reexaminar la documentación de Precios de Transferencia	Si. Nota C.3
Acción 14: Hacer más eficaces los mecanismos de resolución de controversias	Si Nota C.4

Nota C.1 - Acción 11: Establecer metodologías para recopilar y analizar datos sobre BEPS y acciones para abordarlo

Se requiere desarrollar recomendaciones relativas a indicadores de la escala y el impacto económico de las BEPS y asegurar herramientas de medición para monitorear y evaluar el impacto de las medidas.

Esta Acción implica desarrollar e implementar metodologías para recolectar datos agregados y a nivel micro. En rigor, se trata información preestablecida relacionada por regla general con transacciones comerciales que vinculan a ambos Estados, con determinadas categorías de renta (por ej., dividendos, intereses, regalías, sueldos, pensiones, etc.).

No obstante, también sirve para transmitir otro tipo de información útil, como cambios de residencia, la compra o venta de bienes inmuebles, devoluciones en el IVA, cambios en la titularidad de las sociedades, etc.; son datos que resultan de fundamental importancia, por ejemplo, para conocer el Estado de la residencia,

[78] Parra, Maria Josefina (2019). En su Trabajo Final "La Acción 1 del proyecto BEPS. Estado de situación frente al IVA e Ingresos Brutos." Pág. 14

verificar si el contribuyente declaró correctamente su renta de fuente extranjera y evaluar el patrimonio de una persona[79].

Algunas autoridades fiscales, como en Argentina, solicitan a las empresas la presentación de formularios especiales con información relacionada con transacciones con partes vinculadas, así como con entidades ubicadas en jurisdicciones no cooperativas, y partes no vinculadas.

Argentina está en condiciones para entregar información contable y fiscal, sujeto a que se suscriba un tratado internacional de intercambio de información que obligue al Estado Argentino[80].

Nota C.2 - Acción 12: Exigir que los contribuyentes divulguen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva

Se requiere desarrollar recomendaciones relativas al diseño de reglas de *disclosure* obligatorias para esquemas o arreglos agresivos o abusivos, teniendo en cuenta los costos administrativos para el Fisco y los contribuyentes y aprovechando las experiencias en distintos países.

La RG 4838/2020 AFIP (B.O. 22/10/2020), que luego fue derogada en 2022[81], establecía un régimen de información de planificaciones fiscales (IPF) a cargo de los contribuyentes y de sus asesores fiscales.

El régimen de información de la RG 4838, incluía[82]:

- Planificaciones fiscales nacionales (ya este tipo doméstico se encuentra más allá de BEPS) y comprende a todo acuerdo, esquema, plan y cualquier otra acción de la que resulte una ventaja fiscal o cualquier tipo de beneficio a favor de los contribuyentes comprendidos en ella, que se desarrolle en la República Argentina y

[79] Cfr. MARTINOLI, Carol; "Tendencias en materia de intercambio internacional de información tributaria"; Cuaderno del Instituto AFIP Nº 14, 2010, p. 65

[80] RAJMILOVICH, Dario. *Plan de Acción del Proyecto BEPS. Situación y posición estratégica para la República Argentina.* Pág. 52

[81] Previa suspensión en dos oportunidades. Finalmente fue derogada por la RG 5306/2022

[82] RIVEIRO, Ricardo Enrique (2021). En su artículo *Plan de acción 12 de BEPS.* Extraido de https://reprodigital.com.ar/nota/608/rg_4838_2020_y_la_planificacion_fiscal_agresiva#:~:text=La%20RG%204838%2F2020%20AFIP,y%20de%20sus%20asesores%20fiscales.

- Planificaciones fiscales internacionales, comprende los mismos considerandos anteriores, cuando se involucre a la República Argentina y a una o más jurisdicciones del exterior.

Actualmente, al derogarse este decreto, Argentina no ha avanzado en estas prácticas como así lo han hecho y de manera exitosa otros países (p.ej. Estados Unidos, Reino Unido, etc.)[83].

Sin embargo, el régimen de información vigente, el cual sustituye a la RG 4838/2020 es la RG 5306/2022 y la cual tiene un alcance mucho más restringido al abarcar a los supuestos de operaciones internacionales listados en el art. 3:

"*ARTÍCULO 3°.- Deberán declararse las operaciones internacionales en aquellos casos en los que se verifique/n alguna/s de las siguientes situaciones:*

a) Casos relacionados con establecimientos permanentes en el país, entre ellos:

i) Un sujeto local desempeñe habitualmente el rol principal en la negociación de los elementos fundamentales de contratos y tal actividad conlleve a la conclusión de los mismos en el país, pero la celebración de los mismos o su autorización se produzca en el extranjero.

ii) Un sujeto local actúe exclusivamente o casi exclusivamente por cuenta de una empresa o de varias empresas vinculadas en los términos del artículo 18 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 2019 y sus modificaciones.

iii) La actividad global del sujeto local obligado a informar resulte de la combinación de las actividades llevadas a cabo por dos o más empresas vinculadas que desempeñan funciones complementarias y que forman parte de la operación de un negocio único o conexo.

iv) Un sujeto del exterior realice una obra, una construcción, un proyecto de montaje o de instalación o actividades de supervisión relacionados con ellos y lleve a cabo tales actividades en el país a través de la celebración sucesiva de contratos, ya

[83] RAJMILOVICH, Dario. *Plan de Acción del Proyecto BEPS. Situación y posición estratégica para la República Argentina.* Pág. 53

sea que los celebre por sí mismo o a través de uno o varios sujetos vinculados, todos ellos relacionados con la misma actividad y proyecto, cuyo plazo de duración considerado en su conjunto exceda los SEIS (6) meses.

b) Se produzca un resultado de doble no imposición internacional.

c) Se favorezca el traslado de beneficios a otras jurisdicciones aprovechando las asimetrías existentes en las leyes tributarias de dos o más jurisdicciones en lo que respecta al tratamiento y/o calificación de una entidad o contrato o de un instrumento financiero.

d) Exista alguna forma de acuerdo, esquema pautado o plan que busque producir como efecto excluir a uno o varios sujetos, fondos o patrimonios de la obligación de informar o ser informados en el Estándar Común de Reporte (CRS, por sus siglas en inglés) o en FATCA. Se consideran comprendidas entre otras operaciones, las siguientes:

(i) el uso de una cuenta, producto o inversión que no es, o pretende no ser, una cuenta financiera, pero tiene características que son sustancialmente similares a ella;

(ii) transferencia de una cuenta financiera, dinero y/o activos financieros mantenidos en una cuenta financiera, a una institución no obligada a informar o a una jurisdicción que no intercambia información en el CRS o FATCA, con al menos alguna de las jurisdicciones de residencia fiscal de un sujeto que resulte declarable en los términos de la Resolución General N° 4.056 (AFIP) y sus modificatorias;

(iii) transferencia de una cuenta financiera, dinero y/o activos financieros mantenidos en una cuenta financiera, a una cuenta no declarable en los términos de la Resolución General N° 4.056 (AFIP) y sus modificatorias;

(iv) brindar información incompleta respecto de:

(1) un titular de cuenta y/o una persona controlante; o

(2) todas las jurisdicciones de residencia fiscal de un titular de cuenta y/o persona controlante;

(v) clasificar un pago realizado en beneficio de un Titular de Cuenta o Persona Controlante como un ingreso que no es declarable bajo el estándar internacional de CRS o FATCA.

e) Reestructuraciones de negocios que tengan como efecto quedar fuera del alcance del régimen de información internacional -"Informe País por País"- instrumentado a través de la Resolución General N° 4.130 y sus modificatorias.

f) Se enajenen bienes o derechos conforme el primer párrafo del artículo 15 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 2019 y sus modificaciones.

g) Se realice la concesión de explotación de cualquier actividad que implique una transferencia económica del capital.

h) Se realice una operación de leasing internacional que derive en un préstamo financiero.

i) Se efectúen pagos por parte de una entidad sin fines de lucro a un sujeto del exterior.

j) Cuando se obtenga una ventaja fiscal como consecuencia de:

(i) pagos u operaciones interconectados que retornen total o parcialmente a la persona que lo efectuó o a alguno de sus socios, accionistas o partes relacionadas.

(ii) una operatoria internacional que involucre una o más entidades y/o figuras jurídicas que no posean personalidad fiscal en la jurisdicción en la que se encuentren constituidas, domiciliadas o ubicadas, y sus ingresos sean atribuidos en forma directa a sus accionistas, socios, partícipes, titulares, controlantes o beneficiarios.

(iii) mecanismos que generan incertidumbre con relación a la propiedad de un activo derivando en que contribuyentes de distintas jurisdicciones puedan computar una deducción fiscal por la amortización del mismo activo o puedan alegar la existencia de doble imposición con respecto al mismo.

(iv) pagos transfronterizos deducibles efectuados a miembros del mismo grupo multinacional que no residan a efectos fiscales en ninguna jurisdicción."

Asimismo, por cada operación internacional sujeta a reporte, el sujeto obligado deberá informar: el tipo de operación international reportable y los datos identificatorios de los sujetos que intervinieron en las operaciones mencionadas.

El gran avance de la Resolución se centra en la eliminación de la obligación de informar por parte de los Asesores Fiscales, lo cual afectaba el secreto profesional; sin perjuicio de señalar que la obligación (y el derecho) a guardar el secreto profesional no podía ser relevada por una simple resolución general emitida por la AFIP[84].

*Nota C.*3 - Acción 13: Reexaminar la documentación de Precios de Transferencia

Se requiere desarrollar reglas relativas a la documentación de soporte de los precios de transferencia para mejorar la transparencia en favor de las Administraciones Fiscales, teniendo en consideración los costos de cumplimiento para las Empresas Multinacionales (EMN).

Las normativas sobre precios de transferencia en Argentina implican la necesidad de recopilar abundante información y documentación en este ámbito. Argentina se destaca como uno de los pocos países a nivel mundial que demanda la presentación de un Informe de Precios de Transferencia firmado por un profesional dictaminante[85].

Dentro de la normativa local, esta acción se encuentra recogida por la RG (AFIP) 4130-E (2017) con motivo de la suscripción por parte de Argentina del Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes para el Intercambio de Informes País por País, que dispone los estándares internacionales respecto de la información que contribuya al desarrollo de las tareas de investigación y control en materia de fiscalidad internacional, la AFIP-DGI reglamenta los procedimientos a cumplir.

[84] BURATTI, Gabriela Ines. en su artículo *Nuevo régimen de información de operaciones internacionales. La Resolución General 5306/2022. Regimen de informacion de planificaciones fiscales: Cronica de una derogacion anunciada.* publicado por Abogados.com.ar https://abogados.com.ar/nuevo-regimen-de-informacion-de-operaciones-internacionales-la-resolucion-general-53062022-regimen-de-informacion-de-planificaciones-fiscales-cronica-de-una-derogacion-anunciada/31914

[85] RAJMILOVICH, Dario. *Plan de Acción del Proyecto BEPS. Situación y posición estratégica para la República Argentina.* Pág. 54

En este marco, la AFIP instrumentó el régimen de información país por país y un régimen de información para las entidades residentes en el país, integrantes de grupos multinacionales (un informe local y el informe maestro).

Están alcanzados por el nuevo régimen de información únicamente los miembros que integren un Grupo EMN. La pertenencia a un Grupo EMN requiere[86]: (i) de dos o más entidades vinculadas con domicilios fiscales en distintas jurisdicciones; o (ii) una entidad que resida en una jurisdicción, pero esté sujeta a tributación en múltiples jurisdicciones en virtud de contar con establecimientos permanentes radicados en distintos países.

Ciertos Grupos EMN están excluidos del nuevo régimen de información en virtud de sus ingresos anuales totales consolidados. Este parámetro está fijado por la Resolución General 4130-E en € 750.000.000 y debe determinarse en razón de los ingresos anuales consolidados al cierre del ejercicio anual inmediato anterior a aquel que se debe informar.

Para promulgar las acciones 8, 9 y 10, consideradas estratégicas para Argentina[87], es necesario apoyar esta iniciativa para así, proporcionar la información requerida para llevar a cabo mencionadas acciones.

Nota C.4 - Acción 14: Hacer más eficaces los mecanismos de resolución de controversias

El objetivo de la Acción 14 es optimizar, agilizar y hacer efectivos los mecanismos de resolución de controversias en el ámbito de la tributación internacional. En ese marco, y habiéndose comprometido Argentina, como parte del *Inclusive Framework*, a implementar esta acción, el país debe llevar adelante acciones específicas encaminadas a eliminar los obstáculos que puedan existir para la implementación de procedimientos amistosos y de arbitraje internacional para resolver las controversias que pueden plantearse en transacciones internacionales en el marco de convenios

[86] Artículo publicado por MARVAL (2017). *La AFIP implementó el régimen de información de precios de transferencia país por país.*

[87] RAJMILOVICH, Dario. *Plan de Acción del Proyecto BEPS. Situación y posición estratégica para la República Argentina.* Pág. 55

En julio de 2021 la OCDE publicó el Informe de Revisión de Pares[88] respecto de la acción 14 de BEPS en donde no solo se dan a conocer los resultados de la evaluación de Argentina respecto de las obligaciones comprometidas bajo esa acción, sino que también adelantó algunos de los pasos que seguirá la Argentina en los próximos meses en materia internacional.

Argentina ha regulado el procedimientos de acuerdo mutuo previstos en los convenios para evitar la doble imposición internacional en los arts.205 a 216 de la ley 11683 (ley de procedimiento fiscal).

Sin embargo, la cláusula de arbitraje internacional no se emplea para resolver disputas relacionadas con CDI o precios de transferencia.

Apoyar esta iniciativa proporcionará[89] seguridad jurídica tanto a los contribuyentes de buena fe amparados por CDI como al Fisco en su rol de Autoridad de Aplicación del CDI.

ACCIONES QUE NO HAN SIDO RECOGIDAS EN LA LEGISLACIÓN INTERNA ARGENTINA, PERO EN LAS QUE ARGENTINA SE HA COMPROMETIDO A INCORPORAR.

Acción 2: Neutralizar los efectos de los desacoples derivados de entidades e instrumentos híbridos.

No hay normativa tendiente a contrarrestar el fenómeno de la doble no-imposición por efecto del desacople en el tratamiento de entidades o instrumentos híbridos.

La solución doméstica es superior a la del Modelo de CDI[90] ya que la solución en el texto del CDI solo puede cubrir la no disponibilidad de beneficios del tratado como ser la exención de retención sobre dividendos (withholding tax) pero no la no

[88] OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project - *Making Dispute Resolution More Effective - MAP Peer Review Report, Argentina (Stage 2).* Inclusive Framework on BEPS: Action 14. (2021).

[89] RAJMILOVICH, Dario. *Plan de Acción del Proyecto BEPS. Situación y posición estratégica para la República Argentina.* Pág. 56

[90] Rajmilovich Dario, en su trabajo *"Plan de Acción del Proyecto BEPS (Base Erosion and Profit Shifting): Situación y posición estratégica para la República Argentina". pág. 20*

deducción del cargo o la exención sobre el dividendo cobrado Argentina debería apoyar esta iniciativa ya que protege la base del país de la fuente.

Dado que el impuesto a la renta corporativo argentino es un impuesto de tasa legal elevada en términos relativos, es más que probable que se utilicen esquemas de instrumentos híbridos para erosionar la base del impuesto a la renta, o bien otros supuestos de doble no imposición. Entonces, debería[91] propiciar la inclusión de provisiones domésticas en el sentido de invalidar deducciones de la base o la no imposición de ingresos en la medida que tales conceptos no están sujetos a impuesto a tasa normal en la jurisdicción de residencia del beneficiario o que se deduzcan en otra jurisdicción.

Acción 5: Combatir las prácticas tributarias nocivas, considerando transparencia y sustancia.

La definición de competencia fiscal nociva, que es crucial para respaldar el uso de medidas internacionales defensivas (medidas de retaliación), debería respetar ciertos límites[92]:

- No debe socavar la soberanía de los países para decidir democráticamente sobre el tamaño, las funciones y las políticas estatales, incluida la política tributaria.

- No debe desincentivar la competencia fiscal saludable que promueve el bienestar nacional y, al mismo tiempo, aborda distorsiones y limitaciones en los mercados mediante herramientas fiscales o emerge como resultado de una gestión eficiente de las finanzas públicas.

- Debe ajustarse a los estándares del sistema tributario internacional.

- Debe ser políticamente viable en su implementación.

- Debería tener la mayor amplitud posible en su alcance internacional.

[91]Opinión del Esp. Rajmilovich Dario, en su trabajo *"Plan de Acción del Proyecto BEPS (Base Erosion and Profit Shifting): Situación y posición estratégica para la República Argentina"*

[92] Rajmilovich Dario, en su trabajo *"Plan de Acción del Proyecto BEPS (Base Erosion and Profit Shifting): Situación y posición estratégica para la República Argentina". pág. 38*

La Argentina está activamente alineada con las iniciativas de la OCDE o las Naciones Unidas sobre transparencia fiscal y contra las prácticas de competencia fiscal nociva.

Algunos autores[93] señalan que Argentina debería respaldar no solo esta iniciativa para preservar la sostenibilidad global del sistema de impuesto a la renta corporativa y mejorar la imagen del país a nivel internacional, sino también liderar la propuesta de ampliar la definición de prácticas y medidas de retaliación contra la competencia fiscal nociva.

Con este fin, se debería abogar por la introducción de requisitos de sustancia para las actividades que se benefician de regímenes preferenciales, en el marco de un acuerdo multilateral entre países miembros y no miembros de la OCDE. Este acuerdo debería definir y abordar, junto con las actividades financieras y la tenencia de intangibles, los siguientes casos[94]:

- Paraísos fiscales de producción ("production tax havens"), que incluyan regímenes de zonas francas diseñados para no residentes.

- Regímenes de incentivo para compañías de comercialización internacional o trading.

- Regímenes preferenciales aplicables a "headquarters", centros de coordinación regional y similares.

Esto debería aplicarse siempre que estos regímenes beneficien exclusivamente a no residentes, discriminando de manera negativa a los propios residentes del Estado que los concede.

<u>Acción 6: Impedir la utilización abusiva de convenios.</u>

[93] Rajmilovich Dario, en su trabajo *"Plan de Acción del Proyecto BEPS (Base Erosion and Profit Shifting): Situación y posición estratégica para la República Argentina."*

[94] Rajmilovich Dario, en su trabajo *"Plan de Acción del Proyecto BEPS (Base Erosion and Profit Shifting): Situación y posición estratégica para la República Argentina". pág. 41*

La Acción 6 de BEPS aborda la problemática del «treaty-shopping»[95] a través de disposiciones de los tratados cuya adopción forma parte de un estándar mínimo que los miembros del Marco Inclusivo de BEPS han acordado implementar.

Y como se ha mencionado previamente en el primer cuadro de análisis del trabajo, si bien Argentina, no ha incorporado en su legislación doméstica recomendaciones de la Acción 6, si lo ha hecho en los últimos CDI firmados (en el Preámbulo, planteando como objetivo del CDI evitar la doble no imposiciones en la cláusula LOB, etc.), Por ejemplo en los nuevos CDI firmados con México,Chile, Emiratos Árabes Unidos y Qatar).

También incluye reglas y recomendaciones específicas para abordar otras formas de abuso de los tratados.

Argentina carece de una política coherente en cuanto a Convenios para Evitar la Doble Imposición (CDI)[96], y se observa que la negociación y firma de los CDI existentes ha sido reactiva, en respuesta a situaciones específicas y por iniciativa del otro Estado Contratante.

Sin embargo, podría nombrarse a la Ley 11.683[97] que consagra como norma antiabuso genérica al "principio de la realidad económica" que ha sido aplicada por los tribunales en materia de interpretación de CDI[98].

Y otra forma de incorporarlo, no a legislaciones locales sino en cuanto a CDI, a partir de la propuesta de BEPS, se han modificado los convenios firmados por

---

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

[96] Rajmilovich Dario, en su trabajo *"Plan de Acción del Proyecto BEPS (Base Erosion and Profit Shifting): Situación y posición estratégica para la República Argentina". pág. 42*

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

[98] TFN, Sala D, "Molinos Río de la Plata s/recurso de apelación - impuesto a las ganancias", 14/08/2013.

argentina incorporando una cláusula Anti-abuso y una cláusula de limitación a los beneficios (LOB).

Citando al Esp. Rajmilovich y estando de acuerdo con su postura:

"*Argentina debería formular una política clara y objetiva de CDI a modo de política de estado.*

Previo a tomar la decisión de iniciar la negociación de una CDI (sea por iniciativa del otro Estado o de la repartición que se defina con competencia en la materia, p.ej. Secretaría de Hacienda), debería someter el caso a un estricto test de validación (p.ej. relevancia de flujos comerciales, o interés estratégico del desarrollo de relaciones comerciales) y a la cuantificación de los efectos económicos en los flujos comerciales y de inversión entre ambos Estados. Estas simulaciones numéricas deberían ser contrastadas periódicamente contra "datos duros" desde que el CDI haya entrado en vigor.

Con relación a las reglas contra el abuso de CDI, Argentina debería:

- *Apoyar la iniciativa de la OCDE.*

- *Incorporar en su legislación interna reglas anti-elusivas específicas contra el abuso de CDI que permita contrarrestar prácticas lesivas al sistema fiscal.*

- *Evaluar el impulso de una cláusula en el Modelo de CDI de OCDE (y en los CDI firmados) de "Limitation on Benefits" (LOB) previstas en el Modelo de CDI de Estados Unidos, la cual es mucho más efectiva que otras cláusulas como la "sujeción a impuesto" o "beneficiario efectivo" del Modelo de CDI de OCDE y Naciones Unidas."*

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

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

Acción 15: Desarrollar un instrumento multilateral (MLI).

El MLI es un instrumento inédito en el derecho tributario internacional atento a los efectos vinculantes que produce, una vez cumplidos los pasos requeridos para cada jurisdicción en el marco de las reservas y las notificaciones que indica el marco legal del MLI, y por el alcance internacional que presenta.

Con el desarrollo de este MLI se produce así un cambio de paradigma en el ámbito fiscal internacional,dejando atrás el ámbito bilateral y se pasa a una cooperación y actuación conjunta de todos los países a nivel multilateral dejando de esta manera de facilitar la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios hacia los países de escasa o nula tributación[99].

La interpretación de los CDI por parte de la jurisprudencia argentina es flexible y evoluciona con el tiempo[100]. Por lo tanto, aunque es necesario contar con normas legales que autoricen la firma de acuerdos multilaterales con el efecto inmediato deseado, dicho cambio no implicaría una alteración en la tradición jurisprudencial respecto a la interpretación de tratados.

Como se mencionó anteriormente en la Nota 13 del primer cuadro resumen, Argentina conforma una de las 68 jurisdicciones que en 2017 firmó el MLI presentado por la OCDE. Luego, para incluirlo en la legislación local, se presentó un proyecto de ley[101] en abril 2022 para ratificar, sin embargo, no ha podido ser tratado en el Congreso al día de hoy.

El Proyecto BEPS ha sido un paso importante hacia un sistema tributario global más justo y equitativo, donde las EMN sean responsables de sus obligaciones tributarias a través de las fronteras. Sin embargo, el Proyecto BEPS no ha podido

[99] REATEGUI CIPRIANI, Elva Felicias, en su articulo "*Las empresas multinacionales en el marcode la Accion 15 de BEPS". Publicado en https://revistaconsinter.com/index.php/ojs/1010*

[100] Rajmilovich Dario, en su trabajo *"Plan de Acción del Proyecto BEPS (Base Erosion and Profit Shifting): Situación y posición estratégica para la República Argentina". pág. 57*

[101] Proyecto de ley con número de identificación: NO-2022-31275348-APN-SRPYSC#JGM. Extraido de https://www4.hcdn.gob.ar/dependencias/dsecretaria/Periodo2022/PDF2022/TP2022/0005-PE-2022.pdf

eliminar BEPS por completo[102]. Todavía existen muchas lagunas en el sistema tributario internacional relacionadas con los tres canales principales de BEPS: compra de tratados, manipulación de precios de transferencia y competencia fiscal

CONCLUSIÓN

Durante los últimos 20 años, la cantidad de acuerdos internacionales para evitar la doble imposición ha aumentado considerablemente. Creemos que este crecimiento, además de estar relacionado con la globalización y más adelante con la digitalización, se debe a la creciente necesidad de atraer inversión extranjera directa (competencia fiscal entre Estados) y a las acciones de planificación tributaria internacional llevadas a cabo por las Empresas Multinacionales.

Finalmente, el cuadro se completa con y a las presiones ejercidas por la OCDE, que considera esencial contar con estos acuerdos para calificar a un país como "cooperante", llevando adelante proyectos como BEPS cuyo objetivo es alinear a todas las jurisdicciones (no solo de los países integrantes a la OCDE) en la coordinación de medidas relativas a determinados aspectos considerados críticos para combatir las prácticas de planificación tributaria agresiva.

Se trata de las reglas de “Gobernanza Global”[103] enmarcadas en el “soft law” (como sucede en otras áreas como las 40 Recomendaciones del GAFI (Grupo de Acción Financiera Internacional) en materia de procedimientos antilavado”) que impulsan organizaciones como la OCDE, el G20, el G7, etc.

Ciertas Organizaciones más representativas de los intereses de los países en vías de desarrollo o intermedios (como es el caso de Argentina), si bien siguen tales estándares, con el apoyo de ciertas ONG (p.ej. Tax Justice Network) han planteado la promoción de un marco más inclusivo, a través de la coordinación de Naciones Unidas en lugar de la OCDE que responde a los intereses de las naciones más desarrolladas.

La OCDE cuenta con un modelo de convenio de doble imposición que puede ser justo y equitativo cuando las partes son similares en cuanto a poder económico y

[102] IDOS - German Institute of Development and Sustainability (2023). “The BEPS Project: Achievements and Remaining Challenges.” Pag. 7

[103] BOTTO, Mercedes Isabel. “Actores, instituciones y reglas en la nueva gobernanza global: el caso del G20”. Articulo extraido de: https://ri.conicet.gov.ar/handle/11336/191242

desarrollo tecnológico; pero en los casos de desigualdades, beneficia por sus características al inversor y no al país de ubicación de los recursos naturales o donde está siendo ubicada la inversión. Es por ello que los países en desarrollo e intermedios deberían analizar las ventajas y desventajas de la suscripción de los mismos.

El Modelo de CDI de Naciones Unidas parece ser una opción más razonable para países como Argentina, si bien debería estar acompañado por el diseño de una "política de CDI" que pueda proyectarse a la firma de nuevos CDI, previo análisis de la conveniencia de su firma.

Entonces, para finalizar, considero que Argentina debería ocuparse en proporcionar un marco de certeza y estabilidad jurídica para sus inversores en lugar de renunciar a su potestad tributaria, ya que es un accionar no tan efectivo en el largo plazo.

BIBLIOGRAFÍA

Doctrina

- DELGADO GARCÍA, Ana Maria; OLIVER CUELLO, Rafael. Planificación Fiscal Internacional. Ed. Oberta UOC, Barcelona. 2019.

- IDOS - German Institute of Development and Sustainability (2023). "The BEPS Project: Achievements and Remaining Challenges."

- OCDE (2021). "*Declaracion sobre el enfoque de dos pilares para abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía"* Extraído de: https://www.oecd.org/tax/beps/declaracion-sobre-el-enfoque-de-dos-pilares-para-abordar-los-desafios-fiscales-derivados-de-la-digitalizacion-de-la-economia-octubre-2021.pdf

- OCDE (2015). *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy. Action 1. 2015 Final report.* Extraido de : https://www.oecd.org/tax/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report-9789264241046-en.htm

- OCDE - Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio. Version Abreviada (2017). Extraído de https://www.oecd.org/publications/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-20745419-es.htm

- Proyecto OCDE/G20 sobre la "Erosión de la Base y Traslado de Beneficios", "Nota Explicativa Informes Finales 2015" Extraído de : https://web-archive.oecd.org/2015-10-05/374056-beps-nota-explicativa-2015.pdf

- Proyecto OCDE/G20 *sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios. Informes finales 2015. Resúmenes. Extraido de: https://web-archive.oecd.org/2015-10-05/374058-beps-resumenes-informes-finales-2015.pdf*

- OCDE (2015). Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements. ACTION 2: 2015 Final Report. Parte I: Recommendations for domestic law. Extraido de: https://www.oecd.org/tax/neutralising-the-effects-of-hybrid-mismatch-arrangements-action-2-2015-final-report-9789264241138-en.htm

- Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios. Diseñar normas de transparencia fiscal internacional eficaces. ACCIÓN 3 - informe final 2015. Estraido de: https://www.oecd.org/tax/beps/disenar-normas-de-transparencia-fiscal-internacional-eficaces-accion-3-informe-final-2015-9789264267091-es.htm

- OCDE (2015). *Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements. ACTION 2: 2015 Final Report. Parte I: Recommendations for domestic law.*

Extraido de : https://www.oecd.org/tax/neutralising-the-effects-of-hybrid-mismatch-arrangements-action-2-2015-final-report-9789264241138-en.htm

- Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios. *Diseñar normas de transparencia fiscal internacional eficaces. ACCIÓN 3 - informe final 2015. Estraido de: https://www.oecd.org/tax/beps/disenar-normas-de-transparencia-fiscal-internacional-eficaces-accion-3-informe-final-2015-9789264267091-es.htm*

- Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios. *Combatir las prácticas fiscales perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia. Acción 5. Informe final 2015*. Extraido de https://www.oecd.org/tax/beps/combatir-las-practicas-fiscales-perniciosas-teniendo-en-cuenta-la-transparencia-y-la-sustancia-accione-5-informe-finale-2015-9789264267107-es.htm

- Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios. *Impedir la exclusión fraudulenta del estatus de establecimiento permanente. Acción 7. Informe final 2015. Extraido de https://www.oecd.org/tax/impedir-la-exclusion-fraudulenta-del-estatus-de-establecimiento-permanente-accion-7-informe-final-2015-9789264257757-es.htm*

- Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios. *Documentación sobre precios de transferencia e informe país por país. Acción 13 - informe 2015. Extraido de: https://www.oecd.org/tax/beps/documentacion-sobre-precios-de-transferencia-e-informe-pais-por-pais-accion-13-informe-final-2015-9789264267909-es.htm*

- OECD - *Report from Vasiliki Gianni, Associate, IBFD. Vast Majority of Inclusive Framework Members Sign Up To Landmark Global Tax Reform.*

- OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project - *Making Dispute Resolution More Effective - MAP Peer Review Report, Argentina (Stage 2).* Inclusive Framework on BEPS: Action 14. Extraido de: https://www.oecd.org/tax/beps/making-dispute-resolution-more-effective-map-peer-review-report-argentina-stage-2-ad982afd-en.htm

- Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios. *Desarrollar un Instrumento Multilateral que modifique los convenios fiscales bilaterales. Acción 15 - Informe final 2015. Extraido de: https://www.oecd.org/tax/beps/desarrollar-un-instrumento-multilateral-que-modifique-los-convenios-fiscales-bilaterales-accion-15-informe-final-2015-9789264267435-es.htm*

- Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios. Impedir la exclusión fraudulenta del estatus de establecimiento permanente. Acción 7. Informe final 2015. Extraido de

https://www.oecd.org/tax/impedir-la-exclusion-fraudulenta-del-estatus-de-establecimiento-permanente-accion-7-informe-final-2015-9789264257757-es.htm

- Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios. Documentación sobre precios de transferencia e informe país por país. Acción 13 - informe 2015. Extraido de: https://www.oecd.org/tax/beps/documentacion-sobre-precios-de-transferencia-e-informe-pais-por-pais-accion-13-informe-final-2015-9789264267909-es.htm

- OECD - Report from Vasiliki Gianni, Associate, IBFD. Vast Majority of Inclusive Framework Members Sign Up To Landmark Global Tax Reform.

- OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project - Making Dispute Resolution More Effective - MAP Peer Review Report, Argentina (Stage 2). Inclusive Framework on BEPS: Action 14. Extraido de: https://www.oecd.org/tax/beps/making-dispute-resolution-more-effective-map-peer-review-report-argentina-stage-2-ad982afd-en.htm

- Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios. Desarrollar un Instrumento Multilateral que modifique los convenios fiscales bilaterales. Acción 15 - Informe final 2015. Extraido de: https://www.oecd.org/tax/beps/desarrollar-un-instrumento-multilateral-que-modifique-los-convenios-fiscales-bilaterales-accion-15-informe-final-2015-9789264267435-es.htm

- Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios. Combatir las prácticas fiscales perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia. Acción 5. Informe final 2015. Extraido de: https://www.oecd.org/tax/beps/combatir-las-practicas-fiscales-perniciosas-teniendo-en-cuenta-la-transparencia-y-la-sustancia-accione-5-informe-finale-2015-9789264267107-es.htm

- Parra, Maria Josefina (2019). En su Trabajo Final “La Acción 1 del proyecto BEPS. Estado de situación frente al IVA e Ingresos Brutos.”

- JÁUREGUI Maria de los Angeles (2022). En su artículo "Cambio *de paradigma en la tributación del impuesto a las ganancias en la era digital”. Extraido de https://vocesenelfenix.economicas.uba.ar/cambio-de-paradigma-en-la-tributacion-del-impuesto-a-las-ganancias-en-la-era-digital/#text1*

- BURATTI, Gabriela Ines. en su artículo *Nuevo régimen de información de operaciones internacionales. La Resolución General 5306/2022. Regimen de informacion de planificaciones fiscales: Cronica de una derogacion anunciada.* publicado por Abogados.com.ar - https://abogados.com.ar/nuevo-regimen-de-informacion-de-operaciones-internacionales-la-resolucion-general-53062022-regimen-de-informacion-de-planificaciones-fiscales-cronica-de-una-derogacion-anunciada/31914

- Artículo publicado por MARVAL (2017). *La AFIP implementó el régimen de información de precios de transferencia país por país. Extraído de: https://www.marval.com/publicacion/la-afip-implemento-el-regimen-de-informacion-de-precios-de-transferencia-pais-por-pais-13063&lang=es*

- REATEGUI CIPRIANI, Elva Felicias, en su articulo "*Las empresas multinacionales en el marco de la Acción 15 de BEPS". Publicado en https://revistaconsinter.com/index.php/ojs/1010*

- RAJMILOVICH, Dario. (2017) En su trabajo "La Convención Multilateral para Aplicar las Medidas Relacionadas con los Tratados Fiscales para prevenir BEPS (MLI) (Acción 15 del BEPS). El caso de la República Argentina.

- DELZART, Jorge. En su nota publicada por el Consejo Profesional de Ciencias Economicas (CABA) "Regimen de Precios de Transferencia". Recuperado de https://consejo.org.ar/storage/attachments/CPCECABA.pdf-fnVWsXBoLS.pdf

- SALAS, Facundo Daniel (2018). En su tesis final *"Medidas para prevenir la erosión de la base imponible y traslado de beneficios (BEPS) de empresas en el mercado digital en Argentina".*

- RAJMILOVICH, Dario. *Plan de Acción del Proyecto BEPS. Situación y posición estratégica para la República Argentina.*

- *RIVEIRO, Ricardo Enrique (2021). En su artículo Plan de acción 12 de BEPS. Extraido de https://reprodigital.com.ar/nota/608/rg_4838_2020_y_la_planificacion_fiscal_agresiva#:~:text=La%20RG%204838%2F2020%20AFIP,y%20de%20sus%20asesores%20fiscales*

Normativa

- Ley N° 20.628. Ley de impuesto a las ganancias. (t.o. 2019 y modif.). Texto Actualizado

- Ley N°23.349, Ley de Impuesto al Valor Agregado (t.o. 1997 y modif.). Texto actualizado.

- Resolución General (AFIP) 4838 del año 2020. (B.O. 22/10/2020)

- Convenios para evitar la Doble Imposición firmados por Argentina. Recuperados de https://www.argentina.gob.ar/economia/ingresospublicos/conveniossuscriptos

- InfoLEG (2018) Ley de Reforma Tributaria. Ciudad de Buenos Aires. Servicios InfoLeg. Recuperado de https://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/305000-309999/305262/norma.htm