

LA PRUEBA DEL PROPÓSITO PRINCIPAL: UN CASO PROBLEMÁTICO DE  
TRASPLANTE DE CONCEPTOS DEL COMMON LAW  
*PRINCIPAL PURPOSE TEST: A PROBLEMATIC CASE OF LEGAL TRANSPLANTATION OF  
COMMON LAW CONCEPTS*

Mauricio Ramírez Sepúlveda\*

**RESUMEN:** Analiza los elementos de la prueba del propósito principal que fue incorporada en los convenios para evitar la doble tributación por efecto del Convenio Multilateral para Implementar Medidas Relacionadas con Tratados Fiscales para Prevenir la Erosión de Bases y el Traslado de Beneficios, explicando que incluye nociones pertenecientes al *common law*, y aborda los problemas y diferencias que pueden surgir por el trasplante de dichos conceptos a países de Derecho Continental.

**PALABRAS CLAVES:** prueba del propósito principal, propósitos, razonabilidad, interpretación de convenios tributarios, *common law*, derecho continental.

**ABSTRACT:** *It analyzes the elements of the principal purpose test incorporated into double-taxation agreements through the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting, explaining that it includes notions belonging to Common Law. Additionally, it addresses the problems and differences that may arise from transplanting these concepts to Civil Law countries.*

**KEYWORDS:** *principal purpose test, purposes, reasonability, interpretation of double tax treaties, Common Law, Continental Law.*

## 1. INTRODUCCIÓN

Como parte del Plan de Acción sobre Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios (BEPS) de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), se alentó a los países a adoptar medidas específicas para prevenir la concesión de beneficios fiscales en circunstancias consideradas inapropiadas.

El informe final sobre la Acción 6 del Plan BEPS establece como estándar mínimo que los países deben adoptar, ya sea una prueba de propósito principal y una cláusula de limitación de beneficios, la primera regla por sí sola, o la segunda junto con otras disposiciones antielusión<sup>1</sup>.

El trabajo producido como resultado de la Acción 6 se implementó en la práctica a través de la adopción del Convenio Multilateral para Implementar Medidas Relacionadas con Tratados Fiscales para Prevenir la Erosión de Bases y el Traslado de Beneficios (Instrumento Multilateral). En consecuencia, muchos tratados fiscales se modificaron sin necesidad de negociar las enmiendas de manera individual.

---

\* Abogado, Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad de Chile. LL.M en Derecho Tributario Internacional, Queen Mary University of London. Abogado Senior en PwC. Correo electrónico: mauricio.ramirez@ug.uchile.cl. Recibido el 2 de noviembre de 2023, aceptado el 15 de diciembre de 2023.

<sup>1</sup> OECD (2015) pp. 9-10.

Este artículo comenzará explicando las características principales de la prueba del propósito principal y posteriormente sus problemas generales.

## **2. PLAN DE ACCIÓN 6 DE BEPS Y EL INSTRUMENTO MULTILATERAL**

En 2013, la OCDE publicó el Plan BEPS, que consta de 15 acciones, con el abuso de tratados como una de sus preocupaciones más importantes. La Acción 6 se centró en "desarrollar disposiciones modelo de tratado para prevenir la concesión de beneficios fiscales en circunstancias inapropiadas"<sup>2</sup>.

En 2015, se publicó el informe final sobre la Acción 6, que recomienda<sup>3</sup> la introducción de una regla general contra el abuso para denegar beneficios en función de los propósitos principales de los acuerdos en el Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE. La OCDE sostiene que esta regla abordará los abusos de tratados fuera del alcance de la regla de limitación de beneficios. Esta regla es la prueba de propósito principal.

La OCDE reconoce en su informe final que estas reglas tienen "fortalezas y debilidades y pueden no ser apropiadas, o no estar de acuerdo con la política de tratados de todos los países"<sup>4</sup>.

Finalmente, las enmiendas a los tratados fiscales se implementaron a través de la adopción del Instrumento Multilateral en el marco de la Acción 15. Específicamente, el Artículo 7(1) del Instrumento Multilateral trata sobre la prevención del abuso de tratados e incluye la prueba del propósito principal. En dicho tratado, la prueba del propósito principal se considera como la única medida que cumple con el estándar mínimo por sí sola<sup>5</sup>.

## **3. LA PRUEBA DEL PROPÓSITO PRINCIPAL EN EL INSTRUMENTO MULTILATERAL**

La prueba del propósito principal está contenida en el Artículo 7 (1) del Instrumento Multilateral en el siguiente tenor, sustancialmente en línea con el Artículo 29(9) del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE de 2017:

No obstante las disposiciones de un Convenio fiscal comprendido, los beneficios concedidos en virtud del mismo no se otorgarán respecto de un elemento de renta o de patrimonio cuando sea razonable concluir, teniendo en cuenta todos los hechos y circunstancias pertinentes, que el acuerdo u operación que directa o indirectamente genera el derecho a percibir ese beneficio tiene entre sus objetivos principales la obtención del mismo, excepto cuando se determine que la concesión del beneficio en esas circunstancias es conforme con el objeto y propósito de las disposiciones pertinentes del Convenio fiscal comprendido.

En resumen, la prueba del propósito principal establece que se deniega un beneficio del tratado cuando es razonable concluir que uno de los propósitos principales de la transacción que originó directa o indirectamente el beneficio fue obtenerlo, a menos que se determine que otorgar el beneficio esté de acuerdo con el objeto y propósito de las disposiciones pertinentes del tratado.

A continuación, revisaremos los aspectos principales de la regla.

### **3.1.Existencia de un beneficio del tratado**

El beneficio debe establecerse en el tratado. El Comentario al Modelo de Convenio Tributario de la OCDE dice que el término "beneficio" "incluye todas las limitaciones fiscales impuestas al Estado de la fuente conforme a las reglas de distribución del tratado, el alivio

---

<sup>2</sup> OECD (2013) p. 18.

<sup>3</sup> OECD (2015) p. 9.

<sup>4</sup> OECD (2015) p. 10.

<sup>5</sup> OECD (2016) p. 22.

de la doble imposición del Artículo 23 (método de exención o crédito) y la protección del Artículo 24 (provisión contra la discriminación)"<sup>6</sup>.

Por lo tanto, el beneficio se concibe de manera amplia.

### 3.2. Elemento subjetivo y prueba

Para que se aplique la prueba del propósito principal, la obtención del beneficio del tratado "no necesita ser el único o el propósito dominante de un acuerdo o transacción en particular", siendo aplicable si al menos uno de los propósitos principales fue la obtención del beneficio<sup>7</sup>.

La carga de la prueba recae en la administración tributaria<sup>8</sup>. Además, la disposición misma establece un umbral, ya que exige que sea "razonable concluir" que el elemento subjetivo está presente, por lo tanto, no se debe hacer referencia a la ley interna de los Estados<sup>9</sup>. El contribuyente puede demostrar que el motivo fiscal no es un propósito principal<sup>10</sup>.

Además, en un párrafo clave del Comentario al Modelo de Convenio Tributario, la OCDE dice que se debe realizar un análisis objetivo para evaluar si la obtención de un beneficio fiscal del tratado fue uno de los propósitos principales de una transacción, para lo cual se deben tener en cuenta las circunstancias, sin necesitarse una prueba concluyente de la intención<sup>11</sup>.

### 3.3. Elemento objetivo y prueba

El beneficio no se niega si se determina que la concesión de éste es conforme con el objeto y propósito de las disposiciones relevantes del tratado.

Aunque la administración tributaria tiene la carga de probar el elemento subjetivo, se ha argumentado que es el contribuyente quien debe determinar o establecer que el objeto y propósito de la disposición del tratado permiten el beneficio<sup>12</sup>.

Luc De Broe y Joris Luts infieren que "determinar" (*establish*, en la redacción en inglés) significa más allá de toda duda razonable<sup>13</sup>. En este último punto, el autor concuerda con Andreas Ullmann, en que el uso de la palabra "establecer" no determina un umbral de prueba, por lo tanto, se aplicará la ley interna del país involucrado<sup>14</sup>.

## 4. PROBLEMAS QUE SURGEN DE LA ADOPCIÓN DE LA NORMA

En esta sección se analizará críticamente la prueba del propósito principal, señalando los problemas que pueden surgir como resultado de su introducción en los tratados de doble imposición.

Como veremos, es de especial importancia el hecho de que la norma recoge elementos conocidos en sistemas de *common law*, como son los propósitos principales y la razonabilidad, cuya aplicación en sistemas de Derecho Continental puede ocasionar complejidades e incertidumbre.

---

<sup>6</sup> OECD (2017) p. 589.

<sup>7</sup> OECD (2017) p. 591.

<sup>8</sup> RUST (2022) p. 2414.

<sup>9</sup> LANG (2014) p. 658.

<sup>10</sup> BURIAK (2019) pp. 45-46.

<sup>11</sup> OECD (2017) p. 590.

<sup>12</sup> BURIAK (2019) pp. 45-46. En el mismo sentido, OECD (2017) p. 588.

<sup>13</sup> DE BROE y LUTS (2015) p. 132.

<sup>14</sup> ULLMANN (2020) p. 281.

#### 4.1. El problema de los propósitos y su diferenciación

Lang observa que, en la práctica, las autoridades fiscales "estarán tentadas a presumir intención simplemente debido a la presencia de un beneficio"<sup>15</sup>, lo que facilita que se asuma un abuso como resultado de que el texto no exija un único propósito<sup>16</sup>.

Además, la prueba del propósito principal no establece ningún criterio para discriminar entre propósitos principales y secundarios para la administración tributaria<sup>17</sup>.

Por otra parte, la redacción, que exige que al menos uno de los propósitos principales sea obtener un beneficio tributario, es similar a la establecida en varias disposiciones legales anti elusivas del Reino Unido<sup>18</sup>, existiendo incluso jurisprudencia al respecto<sup>19</sup>, lo que demuestra la influencia del sistema anglosajón en esta materia.

Por otra parte, a nivel de convenios tributarios, fue una invención del Reino Unido la norma que establecía la exclusión de beneficios, regularmente en relación con rentas pasivas como dividendos, intereses y regalías, cuando uno de los principales motivos fuera sacar ventaja de las normas, lo cual fue criticado por profesionales de ese país, dada la incertidumbre que llevaba aparejada dicha regla<sup>20</sup>.

Por lo anterior, los países de Derecho Continental se enfrentan con la complejidad de aplicar normas que fueron concebidas en un sistema jurídico diferente. A título ejemplar, en Chile, ni siquiera la norma general anti elusiva, en su variante de abuso de las formas jurídicas, tiene una referencia a las intenciones o propósitos principales, sino a los efectos jurídicos o económicos de los actos<sup>21</sup>.

En síntesis, se otorga discreción a las autoridades fiscales para la denegación de beneficios de los convenios, pudiendo aplicarse criterios desiguales en los distintos países para determinar si un propósito es principal o secundario, socavando la certeza jurídica.

#### 4.2. El problema de la carga de la prueba y la razonabilidad

Se ha dicho que la carga de la prueba impuesta a la administración tributaria por la prueba del propósito principal no es demasiado exigente<sup>22</sup> y que se ha reducido sustancialmente<sup>23</sup>,

---

<sup>15</sup> LANG (2014) pp. 658-659.

<sup>16</sup> LANG (2014) p. 659.

<sup>17</sup> LANG (2014) p. 659. Asimismo, CUNHA (2016) p. 187. También, DE BROE y LUTS (2015) pp. 131-132.

<sup>18</sup> A título ejemplar, el Art. (*section* en inglés) 734 de Corporation Tax Act 2010; Arts. 517k, 737 y 739 de Income Tax Act 2007; Art. 442 de Corporation Tax Act 2009; Art. 207 de Finance 2013 y Art. 137(1) del Taxation of Chargeable Gains Act 1992.

<sup>19</sup> Por ejemplo, *Euromoney Institutional Investor PLC v HMRC* (2021) UKFTT 0061 (TC). En este caso de jurisprudencia sobre una norma interna que utiliza una redacción similar a la prueba de los propósitos principales (Art. 137(1) del Taxation of Chargeable Gains Act 1992), el tribunal falló a favor del contribuyente aduciendo, luego de un análisis de las razones para llevar a cabo las transacciones, que, si bien existía un propósito de evitar el impuesto a la ganancia de capital, éste no era uno de los principales (a diferencia de los propósitos comerciales), de acuerdo a la intención subjetiva del contribuyente. El tribunal también señaló que el hecho de que una transacción tenga un propósito comercial genuino, no impide concluir que existe un propósito principal de elusión tributaria.

<sup>20</sup> BAKER (1998) pp. 200-201. A modo de ejemplo, a nivel de intereses dicha norma establecía: "Las disposiciones del presente Artículo no se aplicarán si el principal propósito o uno de los principales propósitos de cualquier persona vinculada con la creación o la atribución del crédito en relación al cual los intereses son pagados, fuera el de sacar ventajas de este Artículo mediante tal creación o atribución".

<sup>21</sup> Sin perjuicio de que Chile acordó incluir la cláusula de exclusión de beneficios a rentas pasivas en varios convenios.

<sup>22</sup> LANG (2014) p. 658. Misma postura adoptada por Rust, en RUST (2022) p. 2414.

<sup>23</sup> DE BROE y LUTS (2015) p. 132. Asimismo, BHARGAVA (2016) pp. 318-320.

lo que conlleva el riesgo de que los beneficios fiscales destinados a los contribuyentes puedan verse socavados por una discrecionalidad administrativa excesiva<sup>24</sup>.

Esta menor carga de la prueba es evidente cuando se compara con el llamado “principio orientador” del Comentario del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE, que niega los beneficios del tratado cuando hay “evidencia clara” de que se están abusando de los tratados<sup>25</sup>. Es evidente que “evidencia clara” es un estándar más alto que la exigencia de que sea “razonable concluir”.

En este sentido, Cunha argumenta que “la razonabilidad establece un estándar de prueba muy bajo para la administración tributaria y aumenta el margen de discrecionalidad otorgado” y que la administración tributaria tiene que demostrar que la decisión fue justificable<sup>26</sup>.

Además, se ha dicho que la carga de la prueba está desequilibrada entre el contribuyente y la administración tributaria<sup>27</sup>, considerando que probablemente sea sencillo para la administración tributaria concluir que el elemento subjetivo está razonablemente presente y, por otro lado, el contribuyente necesita probar que el beneficio está de acuerdo con el objeto y fin de la disposición pertinente del tratado.

El estándar de prueba que impone la prueba de “razonabilidad” es poco claro. Según Cunha, en los países de Derecho Continental, sería más bajo que tanto “más allá de toda duda razonable” como “preponderancia de la evidencia”, ya que se trata de “evidencia razonable”<sup>28</sup>.

Para profundizar en este punto, debemos tener en cuenta que los idiomas auténticos del Instrumento Multilateral son el inglés y el francés, siendo ambos textos igualmente auténticos. En francés, la disposición incluye los términos “raisonnable de conclure” (razonable de concluir). Sin embargo, en países donde el francés es uno de los idiomas oficiales, como Suiza, se ha señalado que el término “raisonnable” no es un concepto preciso, a diferencia, por ejemplo, de la noción de “vraisemblance” (verosimilitud o apariencia de verdad)<sup>29</sup>.

En un contexto más amplio, la razonabilidad rara vez se utiliza en los países de Derecho Continental, como Francia, Alemania y la República Checa, aunque se ha encontrado un estándar equivalente funcional a través del principio de legalidad y la revisión de proporcionalidad<sup>30</sup>. En Chile, se ha señalado que “lo racional se contrapone a la arbitrariedad, y la motivación (del acto administrativo) es el primer elemento que puede utilizarse para discernir entre una actuación arbitraria y la que no lo es”<sup>31</sup>, por ende, de seguirse dicha línea, el estándar de la prueba del propósito principal sería que no fuere arbitrario concluir que uno de los propósitos principales de la transacción que originó el beneficio del convenio fue obtenerlo, lo cual evidentemente no es un estándar demasiado exigente.

Por otro lado, la ley interna del Reino Unido tiene una disposición con una redacción similar a la prueba del propósito principal. La definición de la norma general antiabuso en el Reino Unido establece que “los arreglos son arreglos fiscales si, teniendo en cuenta todas las circunstancias, sería razonable concluir que la obtención de una ventaja fiscal era el propósito principal o uno de los propósitos principales de los arreglos”<sup>32</sup>.

---

<sup>24</sup> BURIK (2019) p. 43.

<sup>25</sup> BURIK (2019) p. 26.

<sup>26</sup> CUNHA (2016) p. 188.

<sup>27</sup> DE BROE y LUTS (2015) p. 132.

<sup>28</sup> CUNHA (2016) p. 188, cuando se refiere a la aplicación de la prueba del propósito principal en países de Derecho Continental.

<sup>29</sup> MALEK (2018) p. 21.

<sup>30</sup> BOBEK (2008) p. 12.

<sup>31</sup> ROCHA FAJARDO (2018) p. 173.

<sup>32</sup> Art. 207 de Finance Act 2013.

Consistente con lo anterior, Cunha explica que la noción de 'razonabilidad' se ha desarrollado bajo la Ley Inglesa para revisar las decisiones administrativas por parte de los tribunales<sup>33</sup>. Tenía la intención de limitar la discrecionalidad administrativa<sup>34</sup>.

Los párrafos anteriores demuestran que la noción de razonabilidad se basa en el *common law* y podría plantear un problema interpretativo para los países con un sistema de Derecho Continental.

En esta línea, hay que tener en cuenta que, según la regla especial del Artículo 3(2) de los Convenios Modelo de la OCDE y de las Naciones Unidas, incluida en términos sustancialmente similares en la mayoría de los tratados fiscales, cualquier término no definido en ellos, "a menos que el contexto requiera lo contrario o las autoridades competentes acuerden un significado diferente, tendrá el significado que tenga en ese momento según la ley de ese Estado para los fines de los impuestos a los que se aplique el Convenio, teniendo prioridad cualquier significado bajo las leyes fiscales aplicables de ese Estado sobre cualquier significado dado al término bajo otras leyes de ese Estado".

Teniendo en cuenta esa regla especial de interpretación, en los países donde "razonable" esté definido por la ley interna o se pueda deducir de ella (normalmente la jurisprudencia en países de *common law*), se aplicará esa definición, a menos que el contexto requiera lo contrario. En países donde la definición no esté contemplada en su ley interna o no se pueda extraer de ella, el Artículo 3(2) no se aplicaría y se aplicarían las reglas generales de interpretación<sup>35</sup>, es decir, la Convención de Viena sobre Derecho de los Tratados.

De acuerdo con el análisis anterior, se puede concluir que el término "razonable" puede interpretarse de diferentes maneras, según el sistema jurídico en que se aplique. Esto conlleva el riesgo de una aplicación desigual de la regla, es decir, del estándar de prueba al que se somete la administración.

En la doctrina chilena, se ha expuesto que las conclusiones que algunos considerarán razonables pueden no ser vistas de la misma manera por otros, lo que derivaría en una aplicación incoherente de la regla, conculcando así los principios de reserva legal, igualdad ante la ley y certeza jurídica<sup>36</sup>.

Es una incógnita la interpretación que los tribunales en diferentes jurisdicciones adoptarán en relación con la definición del requerimiento de razonabilidad.

#### 4.3. El problema del aspecto objetivo: la conformidad con el objeto y fin

La redacción de la última parte de la disposición en análisis ha sido criticada, ya que según el Artículo 31 de la Convención de Viena, un tratado siempre debe interpretarse a la luz de su objeto y fin, independientemente de la intención del contribuyente en relación con la obtención de un beneficio fiscal<sup>37</sup>.

Como se señaló anteriormente, no existe consenso en la doctrina sobre si la regla establece un estándar de prueba determinado o éste queda entregado a la legislación doméstica.

Se ha observado que la prueba de este elemento por parte del contribuyente está lejos de ser sencilla, ya que las intenciones conjuntas de los socios del convenio rara vez están disponibles públicamente<sup>38</sup>.

En Chile, también existe una complejidad para aplicar esta prueba, ya que los documentos de las negociaciones de cada convenio para evitar la doble tributación suscrito por Chile no han sido publicados, como ha sido denunciado por la doctrina nacional<sup>39</sup>.

<sup>33</sup> CUNHA (2016) p. 188. En relación al Derecho Administrativo, véase BOBEK (2008).

<sup>34</sup> BOBEK (2008) p. 12.

<sup>35</sup> RUST (2022) p. 236.

<sup>36</sup> VERGARA QUEZADA (2020) p. 31.

<sup>37</sup> RUST (2022) p. 2381. Por el contrario, para Báez Moreno, la referencia al objeto y propósito de las disposiciones relevantes del tratado, en vez de al tratado, tiene importantes implicancias, en BÁEZ MORENO (2017) p. 437.

<sup>38</sup> DE BROE y LUTS (2015) p. 133.

<sup>39</sup> VERGARA QUEZADA (2020) p. 52.

## 5. CONCLUSIONES

El Instrumento Multilateral incluyó la prueba del propósito principal en su articulado, considerándose como la única medida que cumple con el estándar mínimo por sí sola.

En términos generales, la prueba del propósito principal establece que se deniega un beneficio del convenio cuando es razonable concluir que uno de los propósitos principales de la transacción que originó directa o indirectamente el beneficio fue obtenerlo, a menos que se determine que otorgar el beneficio esté de acuerdo con el objeto y propósito de las disposiciones pertinentes del convenio.

La norma recoge elementos conocidos en sistemas de *common law*, especialmente en el Reino Unido, como es la referencia a los propósitos principales y la razonabilidad. La aplicación de estos conceptos en sistemas de Derecho Continental puede ocasionar problemas e incertidumbre.

La regla no establece criterios para discriminar entre propósitos principales y secundarios a la administración tributaria, lo que conculca la certeza jurídica.

El estándar específico de prueba que impone la prueba de razonabilidad es incierto, aunque se ha denunciado la baja exigencia que impone a las autoridades tributarias. Como resultado de los diferentes enfoques que pueden adoptarse según las disposiciones que rigen la interpretación de los tratados tributarios, se podría generar una aplicación inconsistente de la norma.

En cuanto a la conformidad con el objeto y propósito o fin del convenio, no existe consenso en la doctrina sobre si la regla establece un estándar de prueba determinado o éste queda entregado a la legislación doméstica. No obstante, la prueba de este elemento por parte del contribuyente no es simple, ya que las intenciones conjuntas de los socios del convenio rara vez están disponibles públicamente.

## 6. BIBLIOGRAFÍA

- BÁEZ MORENO, Andrés (2017). GAARs and Treaties: From the Guiding Principle to the Principal Purpose Test: What Have We Gained from BEPS Action 6? *Intertax*, 45(6-7-), 432-446.
- BAKER, Philip (1998). The United Kingdom. En HJ ESSERS, Peter; JME DE BONT, Guido, y CCM KEMMEREN, Eric (eds.). *The Compatibility of Anti-Abuse Provisions in Tax Treaties with EC Law* (pp. 200-201). Alphen aan den Rijn: Wolters Kluwer.
- BHARGAVA, Ansh (2016). The Principal Purpose Test: Functioning, Elements and Legal Relevance. En BLUM, Daniel y SEILER, Markus (eds.). *Preventing Treaty Abuse* (pp. 311-326). Viena: Linde.
- BURIAK, Svitlana (2019). The Application of the Principal Purpose Test under Tax Treaties. En LANG, Michael; PISTONE, Pasquale; RUST, Alexander; SCHUCH, Josef y STARINGER, CLAUS. (eds.). *Tax Treaty Entitlement* (pp. 23-54). Amsterdam: IBFD.
- CUNHA, Rita (2016). BEPS Action 6: Uncertainty in the Principal Purpose Test Rule. *Global Taxation*, 1, 186-190.
- DE BROE, Luc y LUTS, Joris (2015). BEPS Action 6: Tax Treaty Abuse. *Intertax*, 43(2), 121-146.
- LANG, Michael (2014). BEPS Action 6: Introducing an Anti-Abuse Rule in Tax Treaties. *Tax Notes International*, 74(7), 655-664.
- MALEK, Benjamin (2018). *Le Principal Purpose Test (PPT) de l'Action BEPS N° 6 et l'abus Des Conventions de Double Imposition: Impact Pratique Pour La Suisse*. Lausanne: OREF.
- OECD (2013). *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*. Paris: OECD Publishing.
- OECD (2015). *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6-2015 Final Report*. Paris: OECD Publishing.

- OECD (2016). *Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting*. Paris: OECD Publishing.
- OECD (2017). *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version*. Paris: OECD Publishing.
- ROCHA FAJARDO, Esteban (2018). Estudio sobre la motivación del acto administrativo. *Cuadernos del Tribunal Constitucional*, (65), 13-251.
- RUST, Alexander (2022). Article 29: Entitlement to Benefits. En REIMER, Ekkehart y RUST, Alexander (eds.). *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions* (pp. 236, 2381 y 2414) (5ª ed.). Alphen aan den Rijn: Wolters Kluwer.
- ULLMANN, Andreas (2020). Procedural Aspects of the Principal Purpose Test (Article 29(9) of the OECD Model Tax Convention). En KOFLER, Georg; LANG, Michael; PISTONE, Pasquale; RUST, Alexander; SCHUCH, Josef; SPIES, Karoline y STARINGER, CLAUS (eds.) *Tax Treaties and Procedural Law* (pp. 261-283). Amsterdam: IBFD.
- VERGARA QUEZADA, Gonzalo (2020). La prueba del propósito principal y la problemática influencia norteamericana. *Revista de Derecho Tributario Universidad de Concepción*, 8, 28-65.

### **Textos normativos**

Corporation Tax Act 2009, publicada el 26 de marzo de 2009.

Corporation Tax Act 2010, publicada el 3 de marzo de 2010.

Finance Act 2013, publicada el 17 de julio de 2013.

Income Tax Act 2007, publicada el 20 de marzo de 2007.

Taxation of Chargeable Gains Act 1992, publicada el 6 de marzo de 1992.

### **Sentencias**

Euromoney Institutional Investor PLC v HMRC (2021) UKFTT 0061 (TC).

### **Otros**

BOBEK, Michal (2008). Reasonableness in Administrative Law: A Comparative Reflection on Functional Equivalence. Eric Stein Working Paper [en línea], N°2. Recuperado en <https://ssrn.com/abstract=1140750>. [2023, 6 de diciembre].