



UNIVERSIDAD NACIONAL DE CÓRDOBA

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS

ESCUELA DE GRADUADOS EN CIENCIAS ECONÓMICAS

ESPECIALIZACIÓN EN TRIBUTACIÓN

TRABAJO FINAL DE POSGRADO

**CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN. ARGENTINA Y SU INSERCIÓN EN EL
MODELO OCDE**

Autor: Cra. GONZALEZ, MARIA GABRIELA

Tutor: Cr. CRESPI, GERMAN

Córdoba, septiembre de 2019



Convenios de doble imposición. Argentina y su inserción en el modelo OCDE by Gonzalez, María Gabriela is licensed under a [Creative Commons Reconocimiento-NoComercial-SinObraDerivada 4.0 Internacional License](https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/).

INTRODUCCIÓN

DELIMITACION DEL PROBLEMA. OBJETIVOS

El presente trabajo tiene por finalidad analizar los modelos que inspiran los convenios de doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y el capital concertados internacionalmente, buscando determinar y establecer cuál de ellos resulta más conveniente para la República Argentina. En virtud de ello, la investigación estará basada en la problemática que viven las economías de los países en desarrollo, como el nuestro, dependientes de países desarrollados con modelos de doble imposición que a éstos los favorecen. Para abordar esta situación el objetivo general perseguido será determinar la conveniencia para Argentina de adoptar políticas fiscales y monetarias bajo la órbita de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico – OCDE. En vistas a lograr este objetivo principal será necesario el planteo de ciertos objetivos específicos, a saber:

- Conocer las características y particularidades de los distintos modelos de doble imposición vigentes.
- Inferir comparaciones con el modelo OCDE, actualmente utilizado como base de la política internacional de la mayoría de los países del mundo.
- Demostrar las fortalezas y debilidades del modelo OCDE y la justificación de su generalizada utilización.

ESTADO DE LA CUESTION

Los últimos tiempos se han caracterizado por un profundo proceso de globalización de las economías; las fronteras económicas se van derrumbando ante el dinamismo de las empresas que aumentan su presencia a nivel internacional, produciendo un fenómeno de integración con impacto fundamentalmente en materia tributaria.

En este proceso, conocido como de internacionalización de las relaciones económicas, cada Estado afronta el desafío de la subsistencia, la que dependerá de su capacidad para penetrar en los mercados externos y adaptarse a los cambios progresivos de la sociedad contemporánea.

Tal como lo argumenta Volman (2005), los gobiernos utilizan la política fiscal, a través de la fijación de impuestos, exenciones, subsidios y otras reglamentaciones, para

intervenir en la economía nacional. Cuando estas medidas son adoptadas simultáneamente en diversos países y sus economías se encuentran interrelacionadas producto de la globalización, empiezan a generarse inconvenientes y entre ellos el de la doble imposición internacional. Ello es la consecuencia de que varios países con diferentes criterios de definición de renta (criterio de residencia o criterio de la fuente generadora) intenten sostener potestad fiscal sobre el mismo contribuyente o sobre la misma materia imponible.

Los efectos nocivos de la doble imposición internacional pueden influenciar en la toma de decisiones a la hora de invertir a nivel internacional. La captación de inversiones de países desarrollados, por parte de los países en desarrollo y el fenómeno de la competencia interna establecida con incentivos tributarios locales, que resulten atractivos para los potenciales inversores, es un tema de análisis y debate que se pregona desde mitad del siglo XX.

Ambos aspectos, tanto la competencia por la oferta de incentivos como la firma de acuerdos para evitar la doble imposición, implican una renuncia de los países menos desarrollados a la potestad tributaria y, a causa de ella, a la recaudación impositiva¹.

El tema elegido es un aspecto de debate que demanda la nueva realidad mundial y que se convierte en más exigente con el transcurso de los años y la inminente globalización. Los vertiginosos cambios producidos en las últimas décadas y el avance del comercio internacional con las consecuentes dificultades que acarrearán las relaciones entre países, hacen necesaria la búsqueda continua de soluciones en lo que a neutralidad y transparencia fiscal se refiere, procurando la unificación de los criterios de imposición, fuente o residencia, particularmente.

Es importante reflexionar, asimismo, acerca de los modelos de tratados tributarios, bases para todo convenio concertado, toda vez que parece imposible que en el mundo de hoy y en su proyección hacia el mañana se continúen utilizando metodologías del ayer, habida cuenta de las imposibilidades que genera conllevar de esta forma las nuevas situaciones, modalidades y figuras que se van generando en la actualidad.

¹ Los países “de residencia” tienen derecho a gravar las rentas de las inversiones colocadas, y por lo tanto, incrementar su recaudación a costa de los países en desarrollo, receptores de inversión.

Esta difícil tarea implicaría modificar concepciones reinantes por casi medio siglo, que se adecuen a las demandas de un mundo cambiante y que además no representen obstáculos a la actividad empresarial y al crecimiento económico mundial.

METODOLOGÍA

Sobre la base de los objetivos planteados, este trabajo describirá aspectos principalmente teóricos y precisará información actualizada con relación a los convenios de doble imposición suscriptos, así como aquellos en los que la República Argentina tenga parte. Asimismo, a través de la lectura, investigación e interpretación de los distintos modelos hoy vigentes, el de OCDE y ONU fundamentalmente, se presentará una comparación de sus legislaciones con el objeto de analizar los aspectos que cada uno brinda para concluir finalmente sobre la conveniencia, para nuestro país, de recurrir a dichos modelos o valerse de nuevas herramientas y normativas que se adecuen a la realidad económica y tributaria reinantes, en pos de celebrar adecuados convenios internacionales.

Cabe aclarar que la investigación no apunta al conocimiento abstracto de los modelos de convenios de doble imposición vigentes, su estructura y sus comentarios, sino concretamente al examen de sus peculiaridades y diferencias, para concluir, luego del análisis de sus aciertos y fracasos a lo largo de la historia, con una opinión crítica sobre la política tributaria adoptada y que debiera adoptar nuestro país al concertar vínculos internacionales con países cuya legislación, aplicada conjuntamente con la de Argentina, puede significar una doble imposición.

Con relación a la competencia en la oferta de incentivos que cada país experimenta para atraer inversiones y a la potestad tributaria renunciada por los países menos desarrollados, se intentará reflexionar sobre la conveniencia de esta competencia en beneficios fiscales, sobre la forma autónoma de actuar de cada país frente a los países más desarrollados para atraer inversiones y por último acerca del real sacrificio que implica para las economías menos desarrolladas el hecho de ceder potestad tributaria a cambio de recibir empresas transnacionales en el país.

Se pretende entonces adentrar en el contexto actual y tratar de dirimir lo que para los especialistas sería el “rol antagónico” de los convenios o acuerdos de doble

imposición internacional. Esto es así ya que, por un lado, evitan una doble carga tributaria sobre un mismo hecho imponible, producto del mencionado flujo de inversiones, y por otro lado, constituirían el puntapié para fomentar las inversiones y de ese modo el desarrollo económico mundial.

A partir del análisis de los tratados vigentes se analiza la incidencia del modelo OCDE, dado que es el de mayor aplicación y aceptación a nivel mundial y sirve de base para todos los acuerdos firmados. Se pretende concluir si es adecuada su aplicación basada en una negociación en igualdad de condiciones entre dos países, y, finalmente la conveniencia para la República Argentina de su pretendida inserción en la “Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico - OCDE” con la firma de sus acuerdos bajo este modelo.

IMPORTANCIA DE LA INVESTIGACIÓN

Para captar inversiones los países recurren, en lo que se refiere a aspectos tributarios, a ofrecer incentivos impositivos y a promover la celebración de convenios de doble imposición; ello supone la atracción de inversores externos y les asegura que no sufrirán doble imposición por la localización de sus actividades en el país receptor.

En teoría, las inversiones externas son positivas porque implican un crecimiento y un desarrollo económico generalizado; sin embargo, de acuerdo con un estudio realizado por Luis Peragón, para el CIAT² en el año 2013, la inversión extranjera tiene, en muchos casos, un efecto no deseado ya que, por su productividad y poder económico, desplaza a firmas locales y no genera el avance en la tecnología ni en el capital esperados. Al mismo tiempo, se observó que las localizaciones de grandes inversiones no basan sus decisiones en los beneficios fiscales ofrecidos, sino en el tamaño de mercado y acceso a los factores productivos, entre otros, como se analizará más adelante.

Según un informe del CEPAL³, a pesar de los esfuerzos, principalmente tributarios, la inversión en Latinoamérica no ha sido suficiente para asegurar un

² El Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (1967) es un organismo internacional público que agrupa a 42 países miembros y provee asistencia técnica especializada, fomentando la cooperación internacional.

³ Las estadísticas, proveídas por el CEPAL, relacionadas con el desarrollo económico y social de Latinoamérica y el Caribe son utilizadas por los gobiernos e instituciones de la región en la implementación de opciones de política pública con visión integrada.

crecimiento sostenible y de hecho, resulta ser la más baja junto con África subsahariana. Pese a ello, Argentina y los países latinos continúan esgrimiendo artilugios tributarios que resulten atractivos para los inversores, aun con las ineludibles consecuencias de renuncia a la potestad tributaria, y por ende, a la recaudación.

La inminente migración de las inversiones desde los países desarrollados a países en desarrollo, la detección de la figura de elusión y la proliferación de los llamados paraísos fiscales, desencadenaron presiones desde el G20 y la OCDE para promover la transparencia fiscal a nivel internacional, el secreto bancario y los tratados de intercambio de información, penalizando, con la inclusión en las listas “negra” o “gris” a los denominados países no cooperantes⁴.

El hecho de figurar en una lista de penalizaciones de la OCDE significa, para los países en desarrollo, que los inversores perderán el interés en radicar sus capitales en dichos territorios; en razón de ello, cobra relevancia, para la Argentina y éstos países, la colaboración con el intercambio de información. En consecuencia, como parte de la negociación en la mayoría de los acuerdos de intercambio de información, se incluyen cláusulas para evitar la doble imposición internacional siguiendo los mismos lineamientos de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico – OCDE.

De ese modo los convenios de doble imposición han cobrado gran relevancia ya que, ante la obligación de firmar acuerdos de intercambio de información, se busca negociar estas cláusulas que evitan la doble imposición y de ese modo anulan un perjuicio para los potenciales inversores.

A lo largo de este trabajo se analizan los convenios de doble imposición y los modelos en los que éstos se basan, ya que resulta de vital importancia e interés analizar las implicancias que tienen, fundamentalmente en los países en desarrollo receptores de inversión. Es evidente que, en ellos, como sucede con la Argentina, los citados convenios implican una renuncia a la potestad tributaria a favor de los países “de residencia”, que

⁴ La lista negra creada por OCDE en Abril 2009 incluía países que no cumplían con los estándares de la OCDE y no habían hecho compromisos de mejorar su situación; la lista gris estaba integrada por países que tampoco cumplían los estándares pero habían contraído compromisos de hacerlo. Los compromisos suponían la firma de al menos, doce convenios sobre intercambio de información o CDI con cláusula de intercambio de información.

tienen el derecho a gravar las rentas de las inversiones colocadas, y por lo tanto, incrementar su recaudación a costa de los primeros.

En la actualidad no se observan países que apliquen el criterio de renta mundial sin otorgar crédito por impuesto (“tax credit”)⁵, o en su caso, exención. No obstante, en los países en desarrollo existen enfoques que, sin argumentos profundos, aceptan los criterios emanados de la OCDE para resolver la “doble tributación”, mediante criterios que llevan a la reducción o la eliminación de la imposición en aquellos, favoreciendo la tributación exclusiva en los países desarrollados.

En tal sentido, cabría preguntarse si efectivamente Argentina y los países en tales condiciones, necesitan recurrir a la suscripción de un tratado bajo los modelos OCDE – ONU, para presentarse aptos para captar inversiones, o, si no resulta más lógico, encarar los cambios que generen condiciones económicas más adecuadas para la inversión.

Es evidente que para los países integrantes de la OCDE este modelo funciona en forma equitativa desde el punto de vista de la recaudación de las administraciones tributarias, pero pierde equidad cuando el flujo de capitales a invertir no es igual para los Estados signatarios y estamos en presencia de desarrollo-subdesarrollo.

Por lo expuesto precedentemente, la presente investigación resulta de trascendencia para analizar si es realmente adecuado para la Argentina introducirse en el Modelo OCDE, con la consecuente pérdida de potestad en materia tributaria y recaudación, o debería implementar cambios en su legislación y sistema de planificación tributaria (“tax plannig”), a los fines de propiciar el terreno para las inversiones externas y el desarrollo económico.

⁵“Tax credit” es una medida unilateral normada en legislaciones locales.

ESTRUCTURA ORGANIZATIVA DEL TRABAJO

Con el objeto de abordar esta problemática la organización del presente trabajo se estructura de la siguiente manera:

En el primer capítulo se tratan de plasmar los significados generales de los términos a utilizar para lograr un conocimiento global del concepto de “Doble Imposición” y su naturaleza, las causas, los efectos y clases existentes y un análisis sistemático de la aplicación de los criterios de fuente y de renta mundial como parámetros insoslayables para llegar a un convenio de doble imposición que unifique entre los países signatarios tales criterios.

En el segundo capítulo, se analizan las medidas para evitar la doble imposición en las relaciones internacionales en cuanto al aspecto tributario. Se explicarán las distintas medidas unilaterales que puede adoptar cada país en su legislación local, así como también las medidas bilaterales, es decir, los acuerdos celebrados entre los países, llamados en adelante “Convenios de Doble Imposición”.

En el tercer capítulo, se expondrá, en primer lugar, el concepto y naturaleza de los convenios de doble imposición, haciendo un recorrido sobre aspectos relevantes para entender su razón de ser, su finalidad, sus principios básicos y su ámbito de aplicación; por otra parte, serán presentados los antecedentes recogidos de la historia que permitieron la conformación de los modelos de doble imposición vigentes, llegando finalmente a diferenciar los distintos modelos de convenio más reconocidos en el mundo.

En el cuarto capítulo, y considerando el modelo de la OCDE como mayormente utilizado para la elaboración de convenios de doble imposición, se analiza, de acuerdo a sus falencias o aciertos, la conveniencia o no de su adopción por parte de la República Argentina. También se muestran los distintos convenios vigentes celebrados por nuestro país.

Por último, en el quinto capítulo, se resumirán las conclusiones finales del trabajo y la elaboración de una propuesta fundada en el análisis realizado durante su desarrollo.

I – CAPITULO PRIMERO

DOBLE IMPOSICION INTERNACIONAL: CONCEPTO

La problemática alrededor de la doble imposición internacional asume relevancia en el aspecto jurídico a partir de la segunda mitad del siglo XIX. Fue entonces cuando se suscribieron, entre gobiernos de la Europa central, los primeros convenios o tratados de índole tributaria. La literatura especializada suele mencionar como primer precedente, el tratado firmado entre Bélgica y Francia en 1843.

Conceptualmente podemos definirla como aquella situación en la cual una misma renta o un mismo bien resultan sujetos a imposición en dos o más países, durante un mismo periodo imponible y por la misma causa.

Según Volman, *“la doble imposición internacional consiste en la superposición de potestades tributarias de distintos Estados sobre la renta obtenida por un contribuyente, debido a la aplicación de diferentes criterios jurisdiccionales”*.

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (O.C.D.E., 2010), ha adoptado el siguiente concepto: *“La doble imposición jurídica internacional puede definirse de forma general como el resultado de la aplicación de impuestos similares en dos o más Estados a un mismo contribuyente, respecto a la misma materia imponible y por el mismo periodo de tiempo”*.

En definitiva, se considera que ocurre la doble imposición cuando las legislaciones de dos Estados coinciden en gravar un mismo hecho imponible porque los países siguen principios tributarios diferentes. Por lo tanto la posibilidad de que este supuesto se presente depende del sistema de tributación establecido en las leyes locales.

En resumen, para que se configure la doble imposición internacional se requiere la convergencia de cinco elementos (Según Herrán Ocampo, 2000 citado en la Tesis: *“Análisis de la Doble Tributación Internacional. Aspectos Relevantes”* (2014) de Pedernera, Juan José y Schestakow, Carlos Alberto):

- Identidad de la naturaleza del gravamen: dos impuestos iguales o equivalentes.
- Que se trate de una misma materia imponible (hecho generador del impuesto).
- Simultaneidad en el periodo de tiempo en el que ocurre el hecho gravable.

- Identidad en el sujeto sobre quien recae el tributo.
- Que más de un Estado ejerza su potestad tributaria: convergencia de dos o más autoridades fiscales.

PRINCIPALES CAUSAS DE DOBLE IMPOSICION EN UN IMPUESTO DE TIPO RENTA

Tal como se expresó, el fenómeno de la doble tributación se da primordialmente por la interposición de dos o más sistemas tributarios, los cuales pretenden gravar no solo la renta o riqueza que se da en su territorio, sino además la renta de origen externo.

En efecto, bajo el sistema de la territorialidad, el país grava sólo la renta que se origina dentro de sus fronteras; en cambio, con el sistema de renta mundial, un país obtiene el derecho a gravar la renta que se origina dentro de sus fronteras, como también la renta que tienen sus residentes alrededor del mundo. Ello necesariamente produce la posibilidad de la doble tributación internacional.

Hay básicamente dos factores que generan la doble imposición internacional:

- Adopción de diferentes criterios de sujeción: Los criterios seleccionados pueden no ser iguales. Un Estado puede utilizar el criterio de la fuente y gravar las rentas obtenidas por un extranjero que trabajó en ese país, mientras que el Estado de donde el sujeto es ciudadano utiliza un criterio subjetivo y grava las mismas rentas obtenidas por el sujeto en el exterior, generando la doble imposición internacional.
- Utilización de mismos criterios de sujeción: Los Estados pueden utilizar un mismo criterio, sin embargo el significado que le dan al concepto de residencia, domicilio o nacionalidad pueden no ser equivalentes. Un Estado puede considerar a un individuo residente si permaneció en él por un determinado periodo de tiempo, mientras que el Estado de donde el individuo es ciudadano considera que él es residente de este segundo Estado por haber nacido allí. Ante esta situación ambos Estados someterán la misma renta obtenida por el individuo a impuestos análogos y dará como resultado la doble imposición internacional.

CRITERIO DE LA FUENTE

El criterio de territorialidad o de la fuente era usado en mayor o menor grado por todos los países del mundo para gravar las rentas que se producían en su territorio. Este criterio era el más aceptado y generalizado hasta hace unos años, fundamentalmente en Latinoamérica, por ser éstos países importadores de capital en su mayoría.

Este principio grava la renta derivada o producida por fuentes instaladas dentro de los límites del Estado que aplica la ley, cualquiera fuere la nacionalidad, la ciudadanía, el domicilio o el lugar de residencia del titular de esa renta como sujeto pasivo del tributo. (Citado por Atchabahian, 2003 en: “Análisis de la Doble Tributación Internacional. Aspectos Relevantes” (2014) de Pedernera, Juan José).

Este sistema por su sencillez, resulta el de más fácil administración aunque produce una distorsión en la distribución internacional de los diferentes tipos de recursos, ya que aquellos países que posean tecnología, inversión y servicios aprovecharán los tratamientos tributarios de los países que no los afecte, dejando de invertir en aquellos que apliquen criterios diferentes a los suyos para gravar las rentas (Quiñónez Márquez y Borbor de la Cruz, 2008).

CRITERIO DE LA RENTA MUNDIAL

Luego de la primera guerra mundial los países más desarrollados cambiaron su sistema tributario dejando de lado el criterio de aplicación de la fuente para adoptar el sistema de renta mundial o criterio de la residencia.

Mediante este criterio subjetivo, el Estado grava todas las ganancias que se originen en cualquier lugar del mundo en la medida que sean obtenidas por sujetos pasivos del tributo, residentes, domiciliados o nacionalizados en el país que las recauda. Es decir, se establece la gravabilidad de la totalidad de las rentas del contribuyente, cualquiera sea la ubicación geográfica de su fuente.

Ello asegura una menor distorsión en las decisiones de ubicación del capital, en la medida en que a un inversionista se le grava sobre la base de su residencia o domicilio de igual forma si invierte dentro o fuera de su país. Esto se hace tomando en cuenta la totalidad de la renta nacional y extranjera del contribuyente y otorgándole un crédito por el impuesto que pague en el exterior.

El principio de la renta mundial es el más generalizado en la actualidad, y ha sido adoptado por la mayoría de las legislaciones tributarias del mundo. Sin embargo, su aplicación es un poco compleja ya que se torna dificultosa la recaudación efectiva de los ingresos ubicados fuera del país. Dicho sistema requiere de administraciones tributarias más desarrolladas y de la existencia de tratados internacionales de intercambio de información fiscal.

Independientemente de dónde se origine, el país gravará la renta si el sujeto titular de aquella tiene la residencia, nacionalidad o domicilio allí. El Estado elegirá que principio adoptar según:

a) Principio del Domicilio o residencia: se grava el capital o la renta de las personas de existencia visible o ideal cuyos domicilios o residencias se hallen en el país que aplica la ley, cualquiera fuere el lugar donde estuviera instalado el capital o la fuente productora de aquella renta. Esto deviene de un fundamento social, pues por el simple hecho de formar parte de una comunidad, en razón del domicilio o residencia, se deben abonar aquellos impuestos necesarios para que el Estado cumpla sus objetivos.

b) Principio de la Nacionalidad o Ciudadanía: se grava el capital o la renta en función de que el titular fuere nacional (nativo) o se lo considere ciudadano, aunque no se domiciliar en su país de origen o en el cual adquiriera la ciudadanía, y cualquiera fuere el lugar donde se hallare el capital o la fuente productora de la renta. Se justifica en la aplicación de un criterio de orden político que fundamenta la potestad del Estado del cual se es nacional o ciudadano. Ejemplo de esto son los Estados Unidos de América, dado que, por el simple hecho de tener la ciudadanía estadounidense, el sujeto se encuentra obligado al pago del impuesto por la totalidad de su renta en el país, sin importar de qué Estados provienen tales beneficios.

En la actualidad coexisten diferentes principios de tributación aplicados por cada país para determinar la imposición sobre la renta:

- Adopción del criterio de renta mundial.
- Permanencia en el principio de la fuente generadora de la renta.
- Combinación de ambos criterios.

En el caso de los países que sufren las emigraciones de capital, generalmente los países más desarrollados, su normativa se apega principalmente al criterio de la residencia; sin embargo en el caso de los países receptores de inversiones, menos desarrollados en su mayoría, tienden a una mayor aplicación del criterio de la fuente de modo de asegurar la recaudación imponiendo gravámenes a las empresas que se instalen en su territorio.

A modo ilustrativo, de un muestreo de 16 países Latinoamericanos investigados para este estudio, la mayoría aplica el criterio de residencia o renta mundial: Argentina, Brasil, Chile, Colombia, Ecuador, Honduras, México, Perú, y Venezuela. Por su parte, los países que, pese de incluir algunas extensiones al principio de renta mundial, aplican principalmente el concepto de fuente o territorial respecto a la base imponible son: Bolivia, Costa Rica, El Salvador, Guatemala, Panamá y Uruguay. Por último, República Dominicana aplica el criterio de fuente para las rentas activas y residencia para la pasiva.

Es así como, a consecuencia de la coexistencia de diferentes criterios de imposición adoptados, y, de diversos parámetros para definir la renta a nivel internacional, se produce el fenómeno de la doble imposición internacional (DII).

CLASES DE DOBLE IMPOSICION

Se pueden mencionar dos formas de doble imposición internacional:

- DOBLE IMPOSICION JURIDICA

Se produce por la aplicación de impuestos iguales o semejantes en dos o más Estados, sobre un mismo contribuyente, sobre la misma materia imponible y por idéntico período de tiempo.

- DOBLE IMPOSICION ECONOMICA

Se produce cuando un mismo ingreso es gravado por dos o más Estados durante el mismo período de tiempo, y es soportado por diferentes perceptores (Vallejo Chamorro y Gutiérrez Lousa, 2001).

Existe identidad de hecho imponible, pero no de sujeto. Ejemplo de esta situación se produce con la doble imposición de dividendos, que tiene lugar cuando el beneficio

societario, obtenido por una sociedad jurídica residente de un Estado, es gravado de nuevo, al ser objeto de distribución, en el país receptor del dividendo.

EFFECTOS DE LA DOBLE IMPOSICION INTERNACIONAL

Según Campagnale, Catinot y Larrondo⁶, los efectos más notorios de la doble imposición internacional son:

- ❖ Desmotivación para las inversiones o sobrecarga fiscal del inversor extranjero en países, cuya aplicación de norma doméstica pueda implicar una doble imposición con la norma tributaria del país de residencia: Una inadecuada regulación fiscal puede entorpecer la inversión extranjera, trasladando los capitales hacia un Estado más competitivo. A su vez, una exagerada carga fiscal, determinan un incremento de acciones dirigidas a eludir impuestos.
- ❖ Creación de paraísos fiscales donde no exista carga impositiva o se reduzca la imposición global total.
- ❖ Aumento de la evasión impositiva a nivel internacional.
- ❖ Freno al desarrollo económico, consecuencia del factor fiscal como obstáculo al libre flujo de capitales entre Estados.

Las consecuencias de la doble imposición tributaria pueden ser nocivas para todos los Estados y contribuir al freno de las inversiones, al fraude y a la evasión fiscal. Puede afectar tanto al Estado de origen del inversionista, como al Estado que recibe la inversión.

La realidad demuestra que, no siempre será beneficiario el Estado en lo relativo a la recaudación, pues solo puede contribuir al malestar de los inversionistas al verse presionados con excesivos gravámenes, lo cual en muchos casos, resultará en la elusión o evasión de sus obligaciones tributarias.

⁶ “El impacto de la Tributación sobre las Operaciones Internacionales” – La Ley - Buenos Aires.

II – CAPITULO SEGUNDO

MEDIDAS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION INTERNACIONAL

Dado que los efectos mencionados de la doble imposición internacional son negativos para el desarrollo de la economía global puesto que pueden provocar un decrecimiento de las inversiones, para eliminarlos o mitigarlos, las soberanías fiscales han venido utilizando diversos mecanismos tanto a nivel unilateral como bilateral o multilateral.

Algunos países han incluido dentro de su legislación tributaria local ciertas cláusulas que otorgan un tratamiento específico a estas situaciones, de modo de evitar esa doble imposición. A esto se lo dio en llamar MEDIDAS DE CARÁCTER UNILATERAL.

Estos métodos unilaterales suponen la adopción de medidas por iniciativa de un país, mediante normas en su legislación interna, en relación con la materia imponible o impuesto sometido a su potestad tributaria.

Estas medidas unilaterales suelen ser llevadas a cabo por alguno de los siguientes métodos:

- a) Método de la exención: el estado de residencia no computa entre las rentas gravadas (las considera exentas) las rentas que el residente obtenga en otras jurisdicciones, puesto que esas rentas ya sufrieron una imposición en el estado de la fuente.
- b) Método de crédito fiscal (Tax Credit): las rentas obtenidas en otra jurisdicción fiscal se incluyen dentro de las rentas gravadas por el país de residencia, pero se concede una deducción o crédito por el impuesto pagado en la jurisdicción fiscal de la fuente, con el límite dado por el impuesto determinado para esa renta en el país de residencia.
- c) Método de Tax-Sparing: el país de residencia permite deducir el impuesto “no pagado” en el otro país firmante del acuerdo, por aplicación de alguna exoneración o incentivo fiscal.
- d) Método del Matching-Credit: consiste en otorgar al país de residencia (inversor) un crédito fijo por supuestos impuestos pagados en el país fuente, en general, a una alícuota mayor que la existente en ese país.

e) Método de imputación del impuesto subyacente: el país de residencia permite deducir el impuesto pagado en el país de la fuente y además el impuesto pagado por la filial cuando exista distribución de utilidades.

Estas medidas unilaterales son positivas pero sin embargo no son suficientes para eliminar la doble imposición internacional totalmente, ya que se basan en normas internas, las cuales suelen tener criterios técnicos propios que se contraponen, en la práctica, con las leyes de otro Estado y generan igualmente situaciones de doble imposición.

Como solución general se debieron implementar acuerdos de partes entre los diferentes países desde principios del siglo XX, de modo de lograr la eliminación de la doble imposición entre al país de residencia y la fuente. Esto es lo que se conoce como:

MEDIDAS DE CARACTER BILATERAL O MULTILATERAL

Los llamados métodos bilaterales o multilaterales hacen referencia a los tratados o convenios entre dos o más Estados, los cuales obligan a las partes contratantes sobre las materias imposables que cada Estado puede gravar, eliminan posibles discordancias entre sus legislaciones y definen las pautas a seguir a efectos de eliminar los supuestos que dan lugar a la doble imposición. A través de ellos se realiza una distribución de las facultades impositivas entre los países en conflicto.

De esa forma se originaron los convenios para evitar la doble imposición en los cuales participan dos o más Estados, con el objeto de unificar criterios técnicos de diferentes conceptos, como residencia y establecimiento permanente, y delimitar claramente la potestad tributaria de cada país sobre determinadas rentas o patrimonios.

Estos convenios de doble imposición se enmarcan dentro de la categoría jurídica de Tratados Internacionales. Por tanto la importancia de estos tratados, radica en eliminar la doble imposición internacional que se puede generar por la ausencia de medidas unilaterales, o también, por las diferencias ya mencionadas en las normativas locales.

Estos tratados no crean ni eliminan impuestos incluidos en la normativa tributaria de los países que los celebran, sino, que atribuyen las potestades tributarias de las partes

intervinientes ante determinadas situaciones, por ejemplo, estableciendo exenciones, créditos fiscales o tasas diferenciales a las de la norma local⁷.

Los Convenios de doble imposición conviven con las leyes impositivas internas las cuales se aplican en primer lugar para determinar el nacimiento o no de la obligación tributaria ante un hecho determinado; en una etapa posterior, luego de haber verificado la aplicación de la norma interna, se aplica el convenio si, en base a su contenido, abarca el hecho en cuestión y, en base a lo acordado entre las partes, el tratado podrá resignar o modificar alguna potestad tributaria.

Como es notorio los países miembros deben firmar sus convenios de doble imposición internacional con el modelo OCDE sin mayor flexibilidad, por lo tanto aplicarán el criterio de renta mundial lo cual hará más difícil obtener concesiones a la fuente cuando se negocie con cualquiera de ellos.

III – CAPITULO TERCERO

CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN: CONCEPTO Y NATURALEZA

Los convenios de doble imposición internacional se encuadran dentro de las medidas de carácter bilateral o multilateral y son Tratados Internacionales, firmados entre dos países, para evitar los supuestos de doble imposición fiscal internacional; es decir, buscan mejorar las relaciones comerciales y aminorar o eliminar el impacto del doble pago de impuestos. No debe confundirse aquella premisa con lo que se da en llamar la “doble NO imposición, es decir que los convenios firmados en su consecuencia no evitan el pago de impuestos, no significan el “NO pago” en ambas jurisdicciones; por el contrario, dichos convenios son una herramienta para redistribuir equitativamente la carga tributaria; en otros términos, que cada jurisdicción soporte la carga impositiva que corresponda.

Las disposiciones contenidas en los convenios están gobernadas por los principios y las reglas del derecho internacional público; una vez ratificados y publicados, forman parte del ordenamiento jurídico interno de cada Estado y, en muchos países, como la

⁷ Pascuale Pistone y Helen Taveira- “Las medidas contra la doble imposición internacional. La experiencia europea y latinoamericana. Estudios de Derecho Tributario Constitucional e Internacional”.

Argentina, gozan de primacía sobre la ley interna⁸. Los elementos del convenio son vinculantes para los Estados firmantes, por lo tanto tales compromisos no pueden ser afectados por la legislación doméstica de los citados Estados. Asimismo, los convenios de doble imposición en ningún caso crean impuestos, su aplicación solo puede ser neutra; no modifican la legislación interna.

PRINCIPIOS DE APLICACION DE LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN

- Principio de no discriminación: Consiste en brindar un trato fiscal análogo a los residentes del Estado con independencia de la nacionalidad de los mismos, a los establecimientos permanentes de un Estado situados en el otro Estado, y a las empresas que realicen su actividad en un Estado, con independencia de que los accionistas de las mismas sean residentes en el otro Estado.
- Principio del procedimiento amistoso: Implica que cualquier residente de dichos Estados puede instar un acuerdo amistoso cuando considere que cualquiera de los Estados ha infringido alguna medida normada en el convenio.
- Principio de intercambio de información o asistencia mutua: Establece la posibilidad de cooperación entre las administraciones fiscales con el objeto de lograr un intercambio de información entre los Estados firmantes que ayude a prevenir el fraude y la evasión fiscal.

⁸ Principio monista: la ley doméstica está relacionada y jerárquicamente subordinada a la ley internacional.

ANTECEDENTES

El convenio para evitar la doble imposición internacional entre Reino Unido y Suiza firmado en 1872, fue considerado oficialmente por la Sociedad de Naciones y la Organización de las Naciones Unidas (ONU) como el primer acuerdo bilateral firmado entre dos Estados. Años más tarde, en 1899 se firmó entre Austria y Prusia el primer convenio para evitar la doble imposición de un modo más global y completo.

Sin embargo, el verdadero punto de inflexión surgió a partir de 1920 cuando cuatro economistas expertos, seleccionados por el Comité Financiero de la Sociedad de Naciones, presentaron en 1923, un proyecto de convenio que abarcaba las principales cuestiones de la fiscalidad internacional.

Casi al mismo tiempo, un Comité de seis expertos fiscales, también en el seno de la Sociedad de Naciones, elaboraron y presentaron un borrador en 1925, que llegaba a la misma conclusión: repartir el poder tributario a efectos de eliminar la doble imposición entre el país de residencia y el país de la fuente.

En 1928, a instancias de la Liga de Naciones, se aprobó un esquema de Tratados de orden bilateral mediante los cuales se ofrecían soluciones que consistían en la eliminación o en la reducción de tributación de ciertas rentas empresarias en el país fuente o de origen de la renta, mientras que el país de residencia del beneficiario, receptor de la misma, debía otorgar un crédito por el impuesto efectivamente ingresado en el país de origen de la renta. El país fuente transfería su poder de imposición al país de residencia del beneficiario –país inversor– a efectos de “eliminar la doble imposición”.

Esta cuestión se mantuvo en la órbita de la Organización de las Naciones Unidas (ONU) hasta mediados de la década de los ´50. A partir de entonces, la ONU transfirió el tema a la Organización Europea para el Desarrollo, (OECE), constituida en 1948 y predecesora de la actual OCDE.

La OCDE publicó un borrador de modelo de tratado en 1963, bajo un esquema técnico similar al de la Liga de las Naciones (1946), para resolver las cuestiones de doble tributación entre países miembros de dicha organización. Algunos países integrantes de la OCDE, en su mayoría países desarrollados, comenzaron a imponer este modelo en sus negociaciones con países subdesarrollados y reducir así, el nivel de imposición en sus

inversiones. Ello comenzó a repercutir en el grado de equidad cuando los acuerdos se celebraban entre Estados con diferentes niveles de desarrollo (siendo algunos receptores y otros exportadores de capital).

En general, los países en desarrollo advirtieron las consecuencias de la aplicación de dicho modelo en sus negociaciones con países de la OCDE: eliminación de su potestad, limitación de su soberanía y reducción de su recaudación. A tal fin los países en desarrollo recurrieron al Consejo Económico y Social de la ONU, organismo al que se incorporaron en forma masiva en los años '60, para solicitar un nuevo modelo de tratado acorde con la realidad de la relación desarrollo-subdesarrollo, que presentaba y presenta una situación muy distinta de la que se observa entre países desarrollados.

Ello derivó, luego de doce años (1967/1979), en la aprobación del Modelo de Tratado de la ONU para resolver la doble tributación entre países desarrollados y en desarrollo. Sin embargo, el objetivo no fue alcanzado, ya que el modelo ONU no resultó otra cosa que el modelo de la OCDE, con un cierto grado de flexibilidad para que los países en desarrollo puedan aplicar en mayor medida su impuesto a la renta.

Hasta la actualidad, de una manera constante se han publicado nuevos modelos OCDE. El Comité de Asuntos Fiscales adoptó el concepto de un Modelo de Convenio “dinámico” que permite actualizaciones y modificaciones periódicas y puntuales, sin esperar a una revisión completa. Los pasados Modelos de convenio publicados en 2008 y 2010 junto con el último del 2014, han sido absolutamente necesarios para adaptarse al incesante crecimiento del comercio electrónico y la economía digital y a todas las variaciones que se provocan sobre el sistema tradicional.

MODELOS DE TRATADOS

Los modelos de convenio son prototipos o guías para las negociaciones entre los Estados contratantes. A diferencia de los contratos o acuerdos bilaterales, éstos no son una norma vinculante para las partes; son documentos meramente orientativos.

La gran mayoría de los convenios para eliminar la doble imposición internacional y prevenir la evasión fiscal, celebrados entre países contratantes, están basados en el

modelo de convenio de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) y en numerosos casos también, en el modelo de convenio de la Organización de las Naciones Unidas (ONU).

Dado que el texto de la OCDE es el de mayor aplicación y aceptación a nivel mundial y el que cuenta con más análisis y ensayos realizados, la mayoría de los países lo toma como punto de partida sobre el cual construyen sus propios modelos de negociación, según sus intereses.

Por su parte, la Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo (ONU), tiene como fundamento la concertación de acuerdos bilaterales fiscales entre países desarrollados y países en desarrollo. Sigue los lineamientos del modelo OCDE pero busca resguardar los intereses de los países en vías de desarrollo.

Si bien los modelos de convenio de la OCDE y de la ONU, son los más utilizados entre los Estados, existen también, aunque en menor medida, países que consideran aún más importantes sus propios modelos de convenios. Este es el caso de los Estados Unidos que ciñe de manera casi imperativa los acuerdos celebrados con otros países, a su propio modelo de convenio. En el mismo sentido se encuentra el supuesto de la Comunidad Andina con su modelo tipo para evitar la doble tributación entre los países miembros y otros Estados ajenos a la Comunidad Andina.

ANÁLISIS COMPARATIVO DE LOS PRINCIPALES MODELOS: DIFERENCIAS

MODELO OCDE

El modelo de convenio OCDE, elaborado originalmente en 1963 en Europa Occidental, es adoptado por los países desarrollados que basan su gravabilidad en el criterio de residencia, en detrimento de la fuente. Al otorgar el derecho de imposición al Estado de residencia, OCDE inclina su aplicación a proteger los intereses de los países exportadores de capital, por lo tanto, la celebración de Tratados bajo este modelo, conlleva un sacrificio fiscal para los países en desarrollo (PED) y un aumento en la recaudación de los países desarrollados (PD), en relación con la situación previa a la

suscripción del Tratado. Esa pérdida de soberanía de los países en vías de desarrollo, no se ve compensada con las mayores inversiones con las que se justifica, en una primera medida, la concertación de dichos convenios.

MODELO ONU

El modelo de la Organización de las Naciones Unidas (ONU) se redacta en 1979 tomando como punto de partida el modelo OCDE por lo que tienen ambos una estructura prácticamente idéntica en lo que refiere a sus capítulos y artículos, así como marcadas similitudes en su redacción. Sin embargo el modelo ONU fue elaborado para ser utilizado en las negociaciones de Tratados que se realicen entre países en vías de desarrollo y los países más desarrollados, por lo que este modelo brinda más relevancia a la fuente generadora de la renta, es decir, entrega mayores derechos al Estado donde está radicada la fuente, permitiendo tasas de retención más altas, por ejemplo en lo que hace a regalías, intereses y dividendos.

PACTO ANDINO

En 1969, cinco países sudamericanos, Bolivia, Colombia, Chile, Ecuador y Perú firmaron el Pacto de Cartagena mediante el cual se constituía la Comunidad Andina con el fin de mejorar e incrementar la integración y la cooperación económica y social. La Decisión 40 del Acuerdo de Cartagena estableció dos modelos de convenio: uno para que rigiera entre los cinco países miembros del Acuerdo, con aceptada aplicación entre ellos, y otro, para aquellos convenios que individualmente los países celebren con terceros ajenos a la región. Éste último, no ha prosperado a nivel mundial por su falta de adaptación a las realidades económicas y fiscales. De hecho, no ha sido impuesto siquiera en la celebración de convenios de doble imposición firmados con otros países Latinoamericanos. Solo fue aplicado en una ocasión como resultado del acuerdo firmado entre Bolivia y Argentina (1976). El modelo de la Comunidad Andina, fue formulado para países con sistema de tributación territorial, defensor de la potestad tributaria de la fuente, por tal motivo, al ser creado para países con sistema territorial, ha perdido vigencia, ya que actualmente, la mayoría de los Estados utilizan un sistema de renta mundial.

CONSECUENCIAS DE LA CONCERTACION DE CONVENIOS BAJO EL MODELO OCDE

Los modelos citados en el apartado anterior, especialmente el modelo OCDE, son “instrumentos” destinados a resolver el supuesto problema de doble imposición de empresas que pertenecen a países exportadores de capital (residentes de países desarrollados) y radicadas en países fuente (países en desarrollo), en donde perciben rentas importantes derivadas de actividades, entre las que se destacan, por ejemplo, las prestaciones de servicios y la construcción y el montaje de plantas de todo tipo. Es así que, para paliar la doble tributación que podría surgir de gravarse la renta en ambos países, los tratados consagran una reducción de la tributación en el país en desarrollo (país fuente), y en algunos casos, atribuyen la imposición exclusivamente al país de residencia de los beneficiarios.

Según relata el destacado Profesor Antonio Hugo Figueroa en algunos de sus trabajos⁹, el modelo de la OCDE fue concebido para eliminar o atenuar la doble tributación jurídica entre países “miembros de dicha organización” con flujos bilaterales tanto de inversiones como de rentas.

A nivel de países OCDE este modelo funciona de forma equitativa¹⁰, pero pierde equidad cuando el flujo de capitales no es igual desde las dos partes. En la relación desarrollo-subdesarrollo no existe bilateralidad en los flujos de rentas. El país desarrollado es el que invierte o, en su caso, el que percibe intereses, dividendos, regalías o rentas por prestaciones de servicios realizados en el territorio del país en desarrollo, mientras que este último no puede someter a tributo dividendos e intereses, conforme al tratado, o si lo hace, es en base a una mínima retención. Es por ello que, debido a su falta de generalidad, este modelo no provoca balance o compensación alguna, por el contrario, produce una inevitable transferencia de recursos del fisco más pobre al fisco más rico.

La unilateralidad en el flujo de rentas, desde el país en desarrollo hacia el país desarrollado implica, bajo el modelo OCDE, una fuerte pérdida de recaudación que se transfiere a las arcas del otro Estado parte (país desarrollado).

⁹ “Fuente y residencia: Nueva configuración de sus principios”. Congreso de la IFA, Buenos Aires 2005, “Doble tributación internacional, reflexiones generales sobre principios jurisdiccionales, los modelos de tratados y la experiencia Argentina”.

¹⁰ Son flujos bilaterales de renta que sólo pueden provenir de países desarrollados.

En muchas ocasiones los beneficios fiscales promovidos por los países en desarrollo para atraer inversiones¹¹ son neutralizados por la aplicación de los tratados, y de esa forma el Estado de residencia grava a sus residentes por las rentas que no gravó el Estado donde se ubica la fuente. El resultado es una resignación de la potestad tributaria del país en desarrollo en forma indirecta a favor del país de residencia del inversor.

En otras palabras, el país desarrollado, país de residencia del beneficiario de la renta, no realiza sacrificio fiscal alguno, tampoco se afecta su potestad de imposición; por el contrario, toma como crédito de impuesto por el tributo pagado en el país en desarrollo, el mismo que ya se encuentra establecido en su legislación interna. De esta manera, se produce un incremento en su recaudación en comparación con la situación previa a la entrada en vigencia del tratado. En consecuencia, los beneficios, en muchos casos los más importantes que se generan en ciertos países en desarrollo, sólo serán gravados por los países desarrollados de acuerdo con la técnica normada en los convenios, cuyos lineamientos sigan los citados modelos de tratados, fundamentalmente el de la OCDE, y en menor medida el de la ONU.

La argumentación de la OCDE y sus miembros, parte del supuesto, no demostrado, de que los países en desarrollo obtienen un “instrumento necesario” (el tratado) para la captación de inversiones del otro Estado parte; inversiones que urgen en tiempos de estancamiento social y económico, propio de países en desarrollo con economía débil. La realidad, por su parte, evidencia que hoy, el factor tributario (beneficios impositivos) no es el único determinante en la toma de decisiones de inversión. Las grandes empresas transnacionales tienen en cuenta el denominado “clima propicio”: seguridad jurídica, previsibilidad, el respeto a las instituciones, la mínima conflictividad social, el tamaño de mercado, acceso a materias primas, tecnologías disponibles y conectividad, más allá de las razones de carácter productivo o comercial existentes en un circuito económico nacional. Entonces los beneficios fiscales son solamente una variable más, pero no son definitorios en el proceso de selección del lugar de localización por parte de un inversor.

Los países desarrollados en general, son los que demandan negociar por presión de algunas de las empresas residentes en sus jurisdicciones. Las negociaciones bajo el

¹¹ Zonas francas, territorios libres de tributación, régimen de exenciones a las inversiones, etc.

modelo de la OCDE se convierten, entonces, en una suerte de imposición “escondida” detrás de la supuesta compensación de nuevas inversiones, que son necesarias para países con serios problemas sociales y económicos y, que muchas veces no llegan.

Por lo tanto, el efecto inmediato y mediato en la aplicación de este modelo es que los países en desarrollo transfieren total o parcialmente la potestad de imponer a favor del país de residencia del inversor o beneficiario de la renta, sin que ello le garantice mayores inversiones ni crecimiento económico. Estas concesiones de países en desarrollo a países desarrollados implican la renuncia implícita de los primeros al ejercicio de la soberanía que a todo Estado le corresponde.

El modelo OCDE es adecuado para, planificación fiscal mediante, reducir la carga tributaria global a través de maniobras de elusión y evasión que una extensa red de tratados provoca.

Si bien es verdad que, como lo expresan distintos especialistas, de no negociar y adoptar la estructura técnica de los modelos OCDE, las empresas enfrentarían problemas de competencia cuando lleven a cabo actividades en el exterior, también es importante y no menos cierto, que deberán analizar en detalle las fuertes pérdidas de recursos que sufrirían los países en desarrollo, como consecuencia de este modelo, no compensadas por nuevas y mayores radicaciones externas de capital.

En este contexto, y con el objeto de preservar sus legítimos recursos fiscales, los países en desarrollo, afectados por modelos de tratados que no se adecuen a la relación desarrollo-subdesarrollo y que impulsen la elusión en el pago de impuestos en el país fuente, deben prestar especial atención a esta problemática.

IV – CAPITULO CUARTO

EL CRITERIO DE RENTA MUNDIAL COMO FACILITADOR DE LA CELEBRACIÓN DE CDI

En la actualidad existen muy pocos Estados nacionales que conservan el principio de fuente con carácter exclusivo; seis de ellos son países en desarrollo del continente americano. La razón por la cual la mayoría de los países en desarrollo efectuaron el cambio de este principio jurisdiccional reducido al criterio más amplio de “renta mundial”, sin que sus residentes obtengan rentas de fuente u origen externo, pareciera ser la concertación de tratados tributarios. Aplicar o usar el criterio de renta mundial con carácter universal facilita la conclusión de éstos según esquemas imperantes en los países desarrollados que, de esta forma, presionan para adoptar este criterio, aún sin analizar sus ventajas o beneficios.

Argentina aplicó el impuesto a la renta en función al principio de fuente desde 1932; luego, a partir de 1999 adoptó el criterio de renta mundial manteniendo el concepto original de fuente en su acepción económica.

Sin embargo, el hecho de que nuestro país haya adoptado el criterio de renta mundial incorporando a su base las rentas de fuente externa, no implicó modificación significativa en su recaudación ya que, como la mayoría de los países emergentes, Argentina es un país mayormente importador de capitales y, además, incorpora en su legislación el método de crédito por impuesto externo (medida unilateral) que en general, limita la recaudación del tributo sobre las rentas de fuente extranjera.

Sabido es que, hoy no existen normas nacionales que, bajo el criterio de renta mundial, no establezcan un esquema de crédito por impuesto externo, habida cuenta que los beneficiarios de ellas no aceptarían pagar dos veces sobre una misma renta el mismo impuesto en jurisdicciones distintas.

Según doctrina especializada en el tema, está demostrado que en el ámbito de América Latina, los países que adoptaron el principio de renta mundial, como Argentina, no han obtenido recaudaciones apreciables y han agregado complicadas normas en sus legislaciones que tornan dificultosa la tarea para las administraciones tributarias que no cuentan, en su mayoría, con las condiciones necesarias para desarrollarla.

ARGENTINA Y EL MODELO OCDE

Desde nuestro país se han promovido los convenios de doble imposición con el objeto, “aparente”, de dar un marco de certeza jurídica a los inversores y evitar que éstos estén sujetos a una doble imposición internacional, producto de la superposición de diferentes sistemas fiscales. Además de ofrecerles un set de incentivos fiscales, Argentina ha cedido soberanía tributaria, en pos de ser un mercado seductor para la inversión externa, brindando mayores beneficios tributarios a las transnacionales.

Dentro del conjunto de incentivos fiscales utilizados para atraer inversiones se encuentran los siguientes beneficios:¹²

- Instalación de zonas francas.
- Tasas impositivas reducidas o exenciones para actividades que desean promover (forestación, energías renovables, turismo, minería, etc.).
- Exención discrecional específica dirigida a un contribuyente, por ejemplo una transnacional de gran porte que decide instalarse en su país.
- Exenciones en la importación de bienes (de capital, de materias primas).
- Regímenes de amortización acelerada para inversiones en bienes de capital.
- Permisos para invertir / reinvertir utilidades.
- Trato preferencial para ingresos por exportación.
- Préstamos subsidiados.

Considerando el conjunto de países latinos y, teniendo en cuenta los convenios en los que Argentina fue Estado parte, un dato relevante a mencionar es que en la década de los 60's existían solo tres tratados: Argentina – Suecia: (1963); Argentina – Perú: (1969); Brasil – Japón: (1968).

Sin embargo, analizando la situación a la fecha, la región de Latinoamérica cuenta con más de dos mil convenios de doble imposición firmados¹³. Mientras tanto, actualmente, nuestro país mantiene tratados vigentes con Alemania, Australia, Bélgica,

¹² No todos ellos producen en la práctica efectos positivos.

¹³ Según informe del CIAT, con datos de CIAT, IBFD y Autoridades Fiscales.

Bolivia, Brasil, Canadá, Chile, Dinamarca, Emiratos Árabes Unidos (EAU), España, Finlandia, Francia, Italia, México, Noruega, Países Bajos, Reino Unido, Rusia, Suecia, Suiza y Uruguay y, espera la aprobación del Congreso de los convenios suscriptos con Qatar (Abril 2018) y Luxemburgo (Abril 2019) y los celebrados recientemente con la República Popular China y con la República de Turquía, en el marco de la última cumbre del G20 (Diciembre 2018).

Muchos de los países latinos, como Panamá y Uruguay, han tenido gran crecimiento en el número de convenios suscriptos en los últimos tiempos; Argentina, por su parte, ha incrementado de a poco su red de tratados pero ha cambiado totalmente la perspectiva de ellos.

Desde el año 2013 al presente puede observarse una creciente influencia de los lineamientos BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) en los convenios que Argentina ha celebrado, renegociado y modificado, que cambiaron el propósito de dichos tratados. Antes de que OCDE / G20 adopten el proyecto BEPS¹⁴, el propósito de los convenios era “evitar la doble imposición” y “prevenir la evasión y elusión fiscal”; luego, en la era post- BEPS se introduce un propósito adicional que es “evitar la doble NO imposición”.

Si bien la doble imposición internacional es un problema que se atenúa y puede eliminar con medidas unilaterales, en todos los tratados tributarios con base en los modelos OCDE / ONU, cada Estado debe definir un mecanismo para eliminarla. Siguiendo con esos lineamientos, en los convenios de doble imposición vigentes, nuestro país concede a sus residentes, en general, un crédito por los impuestos análogos pagados en el otro Estado contratante (tax credit).

Además, conforme la estructura del modelo ONU, Argentina siempre consideró en sus negociaciones la cláusula de “Tax-Sparing”; la única vez que ésta fue desechada fue en el acuerdo – no ratificado- suscripto con Estados Unidos en 1981, porque allí se incorporó una norma por la cual decaía toda exención o desgravación, en la medida que implicara transferencias de recursos hacia un fisco extranjero.

Argentina no tenía ni tiene una posición definida respecto a la suscripción de tratados tributarios según los modelos imperantes, OCDE /ONU. Según afirmaciones de

¹⁴ Destinado a la lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios.

Antonio Hugo Figueroa¹⁵, “suponer como lo hace cierta doctrina o cómo surge de áreas técnicas de la propia OCDE, que Argentina ha adoptado este modelo, es un error”. En la mayoría de los casos, cuando negoció sus Tratados lo hizo acercándose más al modelo ONU con las modificaciones que fueron necesarias para cada caso¹⁶. De hecho, el Tratado firmado con Alemania conforme al modelo OCDE, fue denunciado por nuestro país en 1973 por el sacrificio unilateral que implicaba para la República Argentina, como país fuente de la renta.

Al seguir los lineamientos establecidos por OCDE en los convenios celebrados se producen importantes pérdidas para la Argentina y demás países en desarrollo que no reciben compensación alguna en cuanto al ingreso de inversiones desde el otro estado. Bajo la perspectiva errónea de que mediante los tratados se impulsará la corriente de capitales extranjeros, los países en desarrollo, como el nuestro, aceptan la suscripción de éstos, bajo un “modelo” que les es “impuesto” como condición para ser considerados países cooperantes, no incluidos en las “listas negra o gris” creadas por la OCDE, y a su vez, para no dejar de ser competitivos a nivel internacional.

Por otra parte, la legislación argentina norma el impuesto a la renta mediante una clasificación de la misma en categorías de acuerdo a conceptos técnicos propios. Ello difiere de la estructura del modelo OCDE concebida bajo antiguos enfoques, limitados a criterios estancos para eliminar la doble imposición internacional, reasignando potestades tributarias y sacrificando la imposición en el país fuente. Esquema de más de 40 años (OCDE, 1963), que se torna anacrónico, estático y como tal, no se adecúa a los nuevos modos de realizar actividades económicas internacionales.

En este orden de ideas, y teniendo en cuenta que los criterios de la década de los sesenta y aún de los ochenta, provenientes del citado modelo OCDE, no pueden mantener su vigencia en la actualidad, parece absurdo sostener que la República Argentina y demás países como éste, celebren tratados bajo su órbita y estructura. Más aún si se considera

¹⁵ Presidente del Grupo de Expertos de la ONU en Cooperación Tributaria Internacional (1997 / 2004). Miembro de dicho Grupo de Expertos desde 1981. Miembro del Grupo de Expertos ONU que elaboró el modelo de Tratado para evitar Doble Tributación Internacional (1979). Director Nacional de Impuestos (1990/98). Director de Relaciones Tributarias Internacionales, Ministerio de Economía (1970 / 1989). Profesor universitario. Consultor Tributario.

¹⁶ Los convenios con Chile y Bolivia siguen el modelo del Pacto Andino.

que con ello se beneficia sólo a determinados países integrantes de la OCDE, cuyas características e intereses difieren de los de Argentina.

CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN SUSCRITOS POR ARGENTINA

País	Firma	Ley	Vigencia	Observaciones
Bolivia	30/10/1976	21.780/1978	04/06/1979	
Canadá	29/04/1993	24.398/1994	30/12/1994	
Finlandia	13/12/1994	24.654/1996	05/12/1996	
Suecia	31/05/1995	24.795/1997	10/05/1997	
Dinamarca	12/12/1995	24.838/1997	03/09/1997	
Reino Unido	03/01/1996	24.727/1996	01/08/1997	
Bélgica	12/06/1996	24.850/1997	21/07/1999	
Alemania	13/07/1978 16/09/1996	22.025/1979 25.332/2001	25/11/1979 30/06/2001	Protocolo de enmienda
Países Bajos	27/12/1996	24.933/1998	11/02/1998	
Noruega	08/10/1997	25.461/2001	30/12/2001	
Italia	15/11/1979 03/12/1997	22.747/1983 25.396/2000	15/12/1983 14/03/2001	Protocolo de enmienda
Australia	27/08/1999	25.238/1999	31/12/1999	
Francia	04/04/1979 15/08/2001	22.357/1980 26.276/2007	01/03/1981 01/10/2007	Protocolo de enmienda
Rusia	10/10/2001	26.185/2006	16/10/2012	
Uruguay	23/04/2012	27496/2012	07/02/2013	
España	21/07/1992 11/03/2013	24.258/1993 26.918/2013	28/07/1994 23/12/2013	Protocolo de enmienda
Suiza	20/03/2014	27.010/2014	27/11/2015	
Chile	13/11/1976 15/05/2015	23.228/1985 27.274/2015	19/12/1985 01/10/2016	Convenio memorando
México	04/11/2015	27.334/2015	23/08/2017	
Emiratos Árabes Unidos	03/11/2016	27.496/2016	04/02/2019	
Brasil	17/05/1980 21/07/2017	22.675/1982 27.441/2017	07/12/1982 29/07/2018	Protocolo de enmienda
Qatar	19/04/2018			No está en vigencia
Turquía	01/12/2018			No está en vigencia
China	02/12/2018			No está en vigencia
Luxemburgo	01/04/2019			No está en vigencia
Japón	27/06/2019			No está en vigencia

V – CAPITULO QUINTO

CONCLUSION

En los últimos 15 años, la red de convenios de doble imposición a nivel mundial se ha incrementado de manera exponencial¹⁷. Entendemos que el verdadero motivo de dicho crecimiento, además de la globalización, es la necesidad de inversión extranjera directa y las presiones a través de la OCDE respecto de la obligatoriedad de contar con convenios para considerar que es un país que “coopera”.

Con relación a la inversión, es importante resaltar que no es tal la trascendencia atribuida a la celebración de Tratados como instrumentos de captación de inversiones externas para países en desarrollo; por el contrario, son los perjudicados en este circuito inequitativo y unilateral.

El problema a resolver de la doble imposición, ya no parece ser un escollo en la actualidad, por imperio de medidas unilaterales contenidas en las legislaciones internas de los países que gravan la renta mundial de sus residentes, como sucedía en la década de los '20 y aun de los '60 del siglo pasado. Esta situación que parcialmente subsistía en la década de los '60, en algunos de los países miembros de la recién constituida OCDE, fue la razón que motivó la elaboración de este modelo. Sin embargo, de presentarse hoy la “supuesta doble imposición”, la misma no tiene la entidad adquirida al finalizar la Primera Guerra Mundial.

La transferencia de recursos fiscales de los países en desarrollo a los países desarrollados a través de la celebración de tratados tributarios bajo los modelos ONU / OCDE¹⁸, es indiscutible. En realidad, la suscripción de dichos tratados hoy implica demeritar el legítimo ejercicio del poder de imperio de los países en desarrollo, replanteando su derecho de gravar las rentas generadas en su territorio y, por lo tanto, su soberanía.

El mecanismo contenido en el modelo OCDE, organización que solo representa los intereses de los países desarrollados, no es aplicable en la relación desarrollo-subdesarrollo en razón de la unilateralidad en los flujos, es decir, no hay un flujo de

¹⁷ Tal como ha sido mencionado, los convenios celebrados son un instrumento para redistribuir la carga tributaria equitativamente y no implican el NO pago de impuestos en las jurisdicciones contratantes.

¹⁸ En menor medida bajo el modelo ONU.

capital equilibrado entre las partes. 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 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, deberían analizar las ventajas y desventajas de la suscripción de los mismos.

Aun así, las razones reales que sustentan al actual esquema de Tratados tributarios bajo OCDE son, principalmente, el ahorro de impuestos que deriva de la manipulación de esos Tratados por parte de las empresas multinacionales y el poder de las grandes firmas vinculadas a la actividad de planificación fiscal (“*tax-planning*”)¹⁹. La doble tributación, que supuestamente justificaba dichos Tratados, ya no es primordial. Éstos y la creciente industria del “*tax planning*”, facilitan la elusión y la evasión fiscal internacional²⁰.

Cierto es que, los Tratados pueden proveer certeza a los inversores, facilitar soluciones en aspectos administrativos, brindar asistencia mutua para recaudar impuestos, facilitar el intercambio de información y establecer relaciones entre países, pero, en general, no son tan necesarios para evitar la doble tributación.

Los países que actualmente aplican el criterio de renta mundial lo hacen otorgando crédito por impuesto o exención, con lo cual, a través de estas medidas de carácter unilateral, estarían abordando el problema de la doble imposición, sin las inequidades de un Tratado bajo modelo OCDE.

Por todo lo expuesto, se puede arribar a la conclusión de que, si bien, la mayor interrelación entre países y la globalización inequitativa iniciada en las últimas dos décadas del siglo pasado, trajeron aparejada una incesante actividad de la OCDE, hoy, este modelo no puede aplicarse en forma uniforme y equitativa, y coloca en desventaja

¹⁹ Los tratados tributarios han sido eficaces para las empresas multinacionales de países desarrollados porque les han permitido no tributar impuesto o, en su caso, ingresar un impuesto reducido en el país donde desarrollan la actividad o perciben intereses o regalías – país fuente.

²⁰ Tax planning o planificación fiscal internacional es el análisis de las legislaciones de distintos Estados y de su forma de realizar transacciones comerciales, a fin de elegir aquella alternativa que minimice el costo fiscal de los rendimientos de la inversión, objetivo que puede alcanzarse sin pago efectivo del tributo, pagando una parte o trasladando el pago a períodos futuros.

evidente a los países con menos posibilidades de crecimiento y desarrollo. Es por ello que, a través de este trabajo, se intenta poner de manifiesto que los gobiernos y entidades tributarias nacionales de los países en desarrollo debieran prestar especial atención a los diversos negocios que desarrollan aquellas empresas que dominan el comercio mundial, minimizando su carga tributaria global. De esta manera y conjuntamente con las decisiones tomadas en el seno del G20, se atacarían las denominadas “planificaciones fiscales agresivas” tendientes a permitir significativas erosiones de bases tributarias y traslado de beneficios hacia jurisdicciones fiscales que no aplican impuestos o tienen bajos niveles de imposición (paraísos fiscales).

Si bien entiendo la necesidad de celebrar acuerdos internacionales para evitar la doble imposición, considero que el modelo OCDE no es el adecuado para ser utilizado en nuestra realidad jurídica, tributaria y económica con un esquema que implica una injustificada pérdida de recursos. Creo conveniente manejar un modelo único en un marco de mayor equilibrio que contemple las necesidades de la República Argentina en los convenios que se celebren con los países más desarrollados, sin afectar el normal crecimiento de la inversión y de la actividad económica internacional.

Con relación a los beneficios fiscales brindados por nuestro país a los inversores extranjeros, estimo que dicho escenario en un mediano plazo deja de ser beneficioso dado que la relación beneficio de la inversión-costos tributarios tiene un punto de inflexión donde comenzará a ser desfavorable para el país donde se ubica la fuente generadora de la renta. Resulta más lógico y racional encarar cambios que ayuden a desarrollar un clima propicio y adecuado para el inversor.

PROPUESTA

De acuerdo a la lectura, al estudio y a la investigación del presente trabajo, en lo desarrollado, se propone:

- Argentina debería ocuparse de 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.
- Conformación de un nuevo modelo que elimine las desigualdades de los Tratados de doble imposición cuando estimulan más a los países desarrollados y representan mayor sacrificio para los países en desarrollo.
- Serían óptimos los acuerdos celebrados entre países de la región y con terceros países (extra zona) titulares de capital, bajo un modelo común que establezca determinados aspectos tributarios, sin afectar la recaudación de los impuestos a la renta (intercambio de información, no discriminación, transporte internacional, operaciones entre sociedades vinculadas, entre otros).
- Incorporación de cláusula en el Tratado negociado que persiga la efectiva finalidad de prevenir la elusión fiscal y combatir el fenómeno del abuso de Tratados en materia tributaria (Treaty shopping).

BIBLIOGRAFÍA

- ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS. (2019). Métodos para evitar la Doble Imposición Internacional. Recuperado de <http://afip.gob.ar>
- CAMPAGNALE, CATINOT y LARRONDO. (2012). El impacto de la Tributación sobre las Operaciones Internacionales. Buenos Aires: La Ley.
- CRESPO, Eduardo; GARCIA, Juan C. (2009). Argentina y los Convenios firmados para evitar la Doble Imposición Internacional. Encuentro mejores prácticas y tendencias para contadores públicos. Facultad de Ciencias Económicas. Universidad de Palermo.
- DE ARESPACOHAGA, Joaquín. (1998). Planificación fiscal Internacional. Segunda edición (p. 407). Madrid: Marcial Pons.
- FIGUEROA, Antonio H. (1996, Abril). Convenio para evitar la Doble Imposición Internacional. Renta Mundial. IV Congreso Tributario CPCECF. Mendoza.
- FIGUEROA, Antonio H. (2005, Septiembre). Doble Tributación Internacional. Reflexiones generales sobre principios jurisdiccionales. Los Modelos de Tratados y la experiencia Argentina. 59 Congreso de la International Fiscal Association. Buenos Aires.
- FIGUEROA, Antonio H. (2005, Septiembre). Fuente y Residencia: Nueva configuración de sus principios. 59 Congreso de la International Fiscal Association. Buenos Aires.
- FIGUEROA, Antonio H. (2013). Tratados Tributarios amplios para evitar la doble Imposición Internacional. Buenos Aires: La ley.
- GADEA, D; SEGALERBA, P. (2013). Análisis de los Convenios para evitar la Doble Imposición en Latinoamérica como consecuencia de la globalización comercial. Área Técnica 7. XXX Conferencia Interamericana de Contabilidad. Uruguay.
- GOTLIB, Gabriel; VAQUERO, Fernando M. (2005). Aspectos Internacionales de la Tributación Argentina. Buenos Aires: La Ley.

- NACIONES UNIDAS. (2002). Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo. Departamento de Asuntos Económicos y Sociales Internacionales. Nueva York.
- ORGANIZACION PARA LA COOPERACION Y EL DESARROLLO ECONOMICOS – OCDE. (2010). Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio. Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE. Madrid
- PEDERNERA, Juan José. (2014). Análisis de la Doble Tributación Internacional. Aspectos Relevantes. (Tesis de maestría inédita). Facultad de Ciencias Económicas. Universidad Nacional de Cuyo. Mendoza.
- PEDROZA LOPEZ, José C. (2015). Diferencias y Semejanzas entre el Modelo de Convenio para eliminar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal de la OCDE, ONU y Comunidad Andina. Actualidad jurídica Iberoamericana. Universidad Carlos III de Madrid. (pp. 701-716). Madrid.
- PERAGON, Luis. (2013). Globalización, Inversión Extranjera y Desarrollo Sostenible: Lecciones desde las Américas.
- RAJMILOVICH, Darío. (2011). Convenios para evitar la Doble Imposición. Buenos Aires: Errepar S.A.
- URETA, Fernando. (2012). Interpretación de los Acuerdos de Doble Tributación para los Exportadores de Servicios. 2º Convención anual Asociación de Exportadores de Servicios. Quito. Ecuador.
- VOLMAN, Mario (2005). Régimen Tributario. Buenos Aires: La Ley.