



UNCUYO
UNIVERSIDAD
NACIONAL DE CUYO

FCE
FACULTAD DE
CIENCIAS ECONÓMICAS

CONTADOR PÚBLICO NACIONAL Y PERITO PARTIDOR

ANÁLISIS DE LA DOBLE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL: ASPECTOS RELEVANTES

Trabajo de Investigación

POR
Juan José Pedernera

Profesor Tutor
Carlos Alberto Schestakow

Mendoza - 2014

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN.....	6
CAPÍTULO I – CRITERIOS DE VINCULACIÓN.....	9
1. CRITERIOS DE VINCULACIÓN SUBJETIVOS Y OBJETIVOS.....	9
2. CRITERIO DE LA FUENTE	10
3. CRITERIO DE LA RENTA MUNDIAL.....	10
A. PRINCIPIO DEL DOMICILIO O RESIDENCIA.....	10
B. PRINCIPIO DE LA NACIONALIDAD O CIUDADANÍA.....	11
4. ASPECTOS VINCULADOS A LA APLICACIÓN DE LOS DISTINTOS CRITERIOS.....	11
CAPÍTULO II – DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL.....	13
1. BREVE VISIÓN HISTÓRICA.....	13
2. CONCEPTO Y CARACTERIZACIÓN	17
3. FORMAS DE DOBLE IMPOSICIÓN.....	21
4. DOBLE IMPOSICIÓN JURÍDICA INTERNACIONAL.....	22
5. DOBLE IMPOSICIÓN ECONÓMICA INTERNACIONAL.....	24
6. CAUSAS DE LA DOBLE IMPOSICIÓN.....	25
7. EFECTOS DE LA DOBLE TRIBUTACIÓN	27
CAPÍTULO III – MÉTODOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL.....	30
1. CONCEPTO	30
2. MEDIDAS UNILATERALES.....	30

A. MÉTODO DE LA EXENCIÓN O DE REPARTO	31
B. CONSECUENCIAS Y EFECTOS DE LOS MÉTODOS DE EXENCIÓN	33
C. MÉTODO DEL CRÉDITO O DE LA IMPUTACIÓN	34
D. CONSECUENCIAS Y EFECTOS DE LOS MÉTODOS DE IMPUTACIÓN	39
E. OTROS MÉTODOS PARA ATENUAR LA DOBLE IMPOSICIÓN	40
<i>Método de la deducción simple</i>	40
<i>Método del diferimiento de impuesto o “tax deferral”</i>	40
<i>Método de la reducción del impuesto o “tax reduction”</i>	40
3. MEDIDAS BILATERALES O MULTILATERALES	41
A. LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN	43
B. BREVE HISTORIA DE LOS CONVENIOS	44
C. DEFINICIÓN DE LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN	47
D. INTERPRETACIÓN DE LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN	48
E. FINALIDAD DE LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN	49
CAPÍTULO IV – MODELOS DE CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN	51
1. LA FUNCIÓN DE LOS MODELOS DE CONVENIOS	51
2. MODELO DE LA O.C.D.E. (MOCDE)	53
3. MODELO DE LA O.N.U. (MONU)	54
4. MODELO DEL PACTO ANDINO (MCAN)	54
5. PRINCIPALES DIFERENCIAS DE LOS MODELOS DE CONVENIOS	56
6. ESTRUCTURA DE LOS CONVENIOS	57
A. ÁMBITO DE APLICACIÓN	58
<i>Ámbito de aplicación subjetivo: la residencia</i>	58
<i>Ámbito de aplicación objetivo: los impuestos comprendidos</i>	58
B. DEFINICIONES GENERALES	59

<i>Persona</i>	60
<i>Sociedad</i>	60
<i>Autoridad competente</i>	60
<i>Nacional</i>	60
<i>Criterio general</i>	61
<i>Residencia</i>	61
<i>Establecimiento permanente</i>	64
C. DISTRIBUCIÓN DE LA POTESTAD TRIBUTARIA ENTRE LOS ESTADOS.....	68
D. MÉTODOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN.....	72
E. DISPOSICIONES ESPECIALES.....	73
F. DISPOSICIONES FINALES.....	74
7. OTROS MODELOS DE CONVENIOS.....	75
A. MODELO DE ESTADOS UNIDOS.....	75
B. MODELO DE LA ALADI.....	75
 CAPÍTULO V – ASPECTOS DE DOBLE IMPOSICIÓN EN EL SISTEMA ARGENTINO.....	77
1. CRITERIO DE VINCULACIÓN ADOPTADO POR LA ARGENTINA.....	77
2. CRITERIO DE RESIDENCIA ADOPTADO POR LA ARGENTINA.....	79
3. RENTAS DE FUENTE ARGENTINA Y RENTAS DE FUENTE EXTRANJERA.....	83
A. FUENTE ARGENTINA.....	83
B. FUENTE EXTRANJERA.....	85
4. MEDIDAS ADOPTADAS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL.....	85
A. MEDIDAS UNILATERALES.....	85
B. MEDIDAS BILATERALES.....	90
5. EVOLUCIÓN DE LOS TRATADOS INTERNACIONALES SUSCRITOS POR ARGENTINA.....	94

6. TRATADOS DE DOBLE IMPOSICIÓN CON PAÍSES SUDAMERICANOS.....	97
7. TRATADOS DE DOBLE IMPOSICIÓN CON ESTADOS MIEMBROS DE LA O.C.D.E.....	98
8. DENUNCIAS DE ACUERDOS DE DOBLE IMPOSICIÓN.....	101
CONCLUSIÓN.....	102
REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	104

INTRODUCCIÓN

El presente trabajo pretende analizar un fenómeno que viene desarrollándose cada vez con mayor intensidad sobre todo en el curso de la segunda mitad del siglo XX.

Los últimos tiempos se han caracterizado por un profundo proceso de globalización de las economías mundiales, que han sufrido un proceso de integración con gran impacto en materia tributaria.

Siguiendo las palabras de 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”. El autor prosigue destacando que cuando estas medidas son adoptadas simultáneamente en diversos países y sus economías se encuentran interrelacionadas producto de la globalización, empiezan a generarse inconvenientes, entre ellos el de la doble imposición internacional, producto de que varios países intentan sostener potestad fiscal sobre el mismo contribuyente o sobre la misma materia imponible.

“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 criterios jurisdiccionales distintos” (Volman, 2005:112)

En derecho tributario, a los criterios existentes para vincular la sustancia gravable con el Estado que ejerce la potestad tributaria, se los conoce con el nombre de momentos de vinculación y, a dicho vínculo, como vínculo jurisdiccional.

Las legislaciones se orientan de diversas maneras al escoger el momento de vinculación, y así los criterios utilizables resultan ser:

- domicilio, residencia o nacionalidad del beneficiario de la renta, llamado también principio de la universalidad o de la renta mundial o global, o
- ubicación territorial o geográfica de la fuente de donde proviene o principio del país de origen.

Los efectos nocivos de la doble imposición internacional consisten básicamente en la fuerte presión fiscal que recae sobre el contribuyente que sufre dos veces un mismo impuesto sobre la misma ganancia, pudiendo influenciar de ese modo la toma de decisiones a la hora de invertir a nivel internacional. Es así que para eliminar o mitigar los efectos indeseables de la doble imposición, las soberanías fiscales han venido utilizando diversos mecanismos tanto a nivel unilateral como bilateral o multilateral.

Los métodos unilaterales suponen la adopción de medidas por iniciativa de un país, mediante normas de su legislación interna, en relación con la materia imponible o impuesto atribuible al sujeto pasivo que él entiende sometido a su potestad impositiva. En tanto los llamados métodos bilaterales o multilaterales hacen referencia a los tratados o convenios entre dos o más Estados, celebrados como consecuencia de negociaciones para suscribirlos, los cuales obligan a las partes contratantes sobre las materias imponibles que cada Estado puede gravar, así como también definen las pautas a seguir a efectos de eliminar los supuestos que dan lugar a la doble imposición.

Las disposiciones contenidas en los convenios, una vez ratificados y publicados, forman parte del ordenamiento jurídico interno de cada Estado y, en muchos países, como la Argentina, gozan de primacía sobre la ley interna. Es por ello que se sostiene que estos instrumentos ofrecen más alto grado de seguridad jurídica para los Estados.

De acuerdo a lo expresado se considera necesario analizar si los convenios firmados entre los diferentes países y la adecuada interpretación de los tratados internacionales en materia de doble imposición constituirían una herramienta necesaria para disminuir el doble gravamen que deben soportar los contribuyentes.

A través de esta obra, se desarrollarán los conceptos más importantes relacionados con la problemática que genera la doble imposición internacional y sus efectos sobre las

transacciones económicas. El enfoque del contenido de esta investigación está básicamente orientado a las implicancias en cuanto al impuesto a las ganancias, también conocido como impuesto a la renta. Se abordará el régimen previsto en la República Argentina respecto a la gravabilidad de las rentas de fuente argentina y de fuente extranjera, y las políticas adoptadas por nuestro país tanto en la legislación nacional como en materia de convenios suscriptos con otros países, para tratar de evitar la doble tributación.

CAPÍTULO I

CRITERIOS DE VINCULACIÓN

1. CRITERIOS DE VINCULACIÓN SUBJETIVOS Y OBJETIVOS

“Como lo ha determinado la doctrina, debemos entender por criterios de vinculación tributaria a aquellos que determinan la relación jurídica entre un ente estatal soberano y un sujeto pasivo, lo cual da origen al nacimiento de un derecho de imposición; esto es, la relación jurídico-tributaria que nace entre quien detenta la potestad tributaria y el sujeto pasivo de dicha obligación” (Quiñónez Márquez y Borbor de la Cruz, 2008). Esta relación se considera jurídicamente existente cuando el sujeto es el destinatario del ejercicio por parte de un Estado de una soberanía de carácter territorial o de naturaleza personal.

La doctrina ha distinguido entre criterios o elementos subjetivos en contraposición con criterios objetivos para establecer el ámbito de validez de las normas tributarias de cada Estado.

Los elementos que son tomados en cuenta por las normas tributarias están referidos a la vinculación respecto al Estado de las personas a quienes se les imputa el deber de contribuir.

La denominación ‘vinculación subjetiva’ alude a la relación de los sujetos con el Estado en virtud de criterios personales tales como la nacionalidad, el domicilio y la residencia.

Por el contrario, los criterios de vinculación ‘objetivos’ se refieren a la ocurrencia de hechos imponibles y al análisis concreto de operaciones, actividades, transacciones, actos o efectos jurídicos en un territorio determinado, con prescindencia del nexo o vínculo de la persona, física o jurídica, con el Estado determinado.

2. CRITERIO DE LA FUENTE

El principio de la territorialidad o de la fuente productora (Atchabahian, 2003), de carácter objetivo, grava el capital por la ubicación física que él tenga, y la renta derivada de, o producida por fuentes instaladas dentro de los límites del territorio del país que aplica la ley, cualquiera fuere la nacionalidad, la ciudadanía, el domicilio o el lugar de residencia del titular de ese capital o de esa renta, en calidad de sujeto pasivo del tributo.

3. CRITERIO DE LA RENTA MUNDIAL

Mediante este criterio de carácter subjetivo, el Estado grava todas las ganancias originadas en cualquier lugar del mundo en la medida que sean obtenidas por sujetos residentes, domiciliados o nacionalizados en el país que las recauda.

Cada país establece qué elemento, si el de residencia, nacionalidad o domicilio utilizará para aplicar este criterio subjetivo, pero en cualquiera de estos casos se gravará lo obtenido por el individuo independientemente de cuál sea el lugar donde se origine la renta, por ello se lo llama renta mundial.

A. PRINCIPIO DEL DOMICILIO O RESIDENCIA

Según el principio del domicilio o de la residencia del titular del capital, o de la renta, se grava el capital o la renta de quienes (personas de existencia visible o ideal) sean sus dueños, o la obtengan, respectivamente, cuyo domicilio o residencia se halle en el país que aplica la ley, cualquiera fuere el lugar donde se hallare instalado el capital o estuviere la fuente productora de la renta. Ello se traduce en gravar según el concepto de ‘renta mundial’ del residente, sujeto pasivo del impuesto (Atchabahian, 2003).

B. PRINCIPIO DE LA NACIONALIDAD O CIUDADANÍA

El principio de la nacionalidad, o de la ciudadanía, tal como explica Atchabahian (2003), grava el capital o la renta en función de que su dueño, o quien la obtenga, fuere nacional (nativo), o se lo considere ciudadano, aunque no se domiciliare en su país de origen, o en el cual adquiriera la ciudadanía, y cualquiera fuere el lugar donde se hallare instalado el capital o estuviere la fuente productora de la renta. En consecuencia, también para esta hipótesis rige el concepto de gravar la ‘renta mundial’ del sujeto pasivo del impuesto.

4. ASPECTOS VINCULADOS A LA APLICACIÓN DE LOS DISTINTOS CRITERIOS

Según menciona Herrán Ocampo (2000), “la aplicación del principio territorial o de la fuente tiene justificación desde el punto de vista económico y social, y señala el derecho que tiene el Estado de gravar las rentas y el enriquecimiento que se produjo dentro de su economía, dado que su obtención sólo fue posible gracias a las condiciones políticas, económicas, sociales y jurídicas existentes en ese país y a cuyo sostenimiento y mantenimiento es justo que su beneficiario aporte una contribución”.

El criterio de territorialidad es usado en mayor o menor grado por todos los países del mundo, para gravar los enriquecimientos que se producen en su territorio. Este es el criterio que hasta hace unos años era el más aceptado y generalizado en Latinoamérica, fundamentado principalmente en el hecho de que estos países eran -y algunos todavía lo son- preponderantemente importadores de capital. Por la sencillez del sistema, éste resultaba el de más fácil administración.

Pero produce una distorsión por razones de tipo fiscal en el libre juego a nivel internacional de los capitales, del trabajo y de la tecnología, y perjudica, en consecuencia, la distribución internacional de los diferentes tipos de recursos. Esto significa que el país que goza de la tecnología, inversión y servicios, los aprovechará en aquellos países en donde el tratamiento tributario no lo afecte, y no invertirá en aquellos países que apliquen criterios distintos a los suyos para gravar sus rentas (Quiñónez Márquez y Borbor de la Cruz, 2008).

Este sistema de renta territorial atiende al principio de la neutralidad en la importación de capitales, esto es, que -con independencia de la procedencia del capital- éste estará gravado de forma igual en el territorio donde se origina, lo cual se traduce en la consagración de no discriminación en el tratamiento fiscal de la renta, es decir, tanto a los nacionales como a los extranjeros se les consagra el mismo régimen tributario para sus inversiones, independientemente de que sean también gravados en su país de origen por razón del mismo hecho generador.

Por otro lado, 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 respecto de la posibilidad de recaudar efectivamente ingresos ubicados fuera del país, ya que dicho sistema requiere de administraciones tributarias más desarrolladas y de la existencia de tratados internacionales de intercambio de información fiscal.

El sistema de renta mundial se apoya en el fundamento democrático de la igualdad de todos los habitantes de un país ante la ley, como consecuencia del cual no sería justo discriminar en el trato impositivo entre quienes obtienen la renta dentro del país de aquellos que la obtienen en el exterior. Bajo este principio, los impuestos deben ser de carácter general de forma tal que abarquen todos los tipos de ingresos de la misma manera, y debido al proceso de globalización de la economía, este concepto cobra cada día más importancia.

A través de la aplicación de este principio se establece la totalidad de las rentas del contribuyente, cualquiera sea la ubicación geográfica de su fuente, con lo cual se puede determinar de forma más precisa su capacidad de contribuir con las cargas del Estado.

Desde el punto de vista económico, destaca Herrán Ocampo en su tesis del año 2000, se defiende este sistema bajo el principio económico de la neutralidad en la exportación de capitales. Este último principio señala que un sistema tributario será eficiente en la medida que no distorsione las decisiones de los factores de producción, especialmente el del capital, para ubicarse en un sitio o en otro. El criterio de renta mundial 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.

CAPÍTULO II

DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL

1. BREVE VISIÓN HISTÓRICA

De conformidad con lo señalado por Atchabahian (2003:527), “desde tiempos remotos han existido supuestos de imposición en los cuales, dada la ubicación de los bienes, diferente de la residencia de las personas propietarias de éstos, se plantearon dilemas en razón de ser diversa la autoridad con ejercicio de poderes impositivos en uno y en otro de esos lugares: aquel donde se hallan los bienes y aquel donde residen sus dueños”.

Igual duplicidad podría verse generada en cuanto a la imposición de las rentas, tanto por la jurisdicción donde fueren producidas, de un lado, como por la jurisdicción donde residiere quien las obtiene, de otro lado, o bien cuando el titular de esas rentas fuese un súbdito o un nacional de un país diverso de aquel donde tales rentas son obtenidas.

A continuación se pueden apreciar algunos antecedentes.

Según Calderón Carrero (1997), citado por Atchabahian (2003:528), ya en el siglo V antes de la era cristiana "habiéndose fundado una colonia en Léucada occidental (islas jónicas de la antigua Grecia) por habitantes de Oponte y de otras ciudades de Léucada oriental, los fundadores de esa colonia eran sujetos a imposición en la misma y en su tierra natal, aunque, posteriormente, esta última estableció su exención".

Sin embargo, los precedentes de mayor relevancia histórica se atribuyen a los provenientes de la Edad Media, en el sentido de que “en el siglo XII el boloñés Jacobus, uno de los ‘cuatro doctores’ discípulos de Irnerio, se preguntó hasta qué punto un ferrarés estaba obligado a satisfacer impuestos cuando poseía patrimonios simultáneamente en Ferrara y Bolonia” (Sampay, 1951, citado por Atchabahian).

También Brewer Richman (1963), citado por Atchabahian, hace notar que "el problema de la superposición de jurisdicciones impositivas fue extensamente discutido en la Edad Media cuando, desde el siglo XIII en adelante los canonistas y teólogos aplicaron sus conceptos de justicia y moralidad de las cuestiones fiscales, incluyendo el de la doble imposición". El mismo autor añade que ello ocurrió a raíz del advenimiento de nuevas formas de tributación particularmente el impuesto general a la propiedad, en las ciudades medievales de Francia e Italia.

Ya entonces cuando con independencia del impuesto a la tierra, cuya aplicación se asignaba a la jurisdicción del lugar donde ella estuviese ubicada, se instituyeron impuestos generales a la propiedad, se entendió que éstos constituyan tributos que habrían de recaer sobre la persona, como su obligación a la comarca, al reinado o al país donde se hallara su domicilio.

De esa manera tuvo inicio la evolución de los dos conceptos para hacer recaer la imposición: uno según la residencia del propietario del patrimonio tomado en su conjunto, basado sobre la fidelidad política que se consideraba debía profesar el contribuyente a la autoridad del lugar donde se hallara esa residencia, y el otro según la ubicación de la propiedad gravada, basado sobre la fidelidad económica debida por el propietario.

Con el transcurso de los tiempos, cabe identificar esta última concepción con el principio del beneficio en materia tributaria, aquel en virtud del cual se procura exhibir cierta correlación entre los bienes y servicios provistos por el Estado y la obligación de los habitantes para contribuir en alguna medida a financiarlos.

Como expone Atchabahian (2003:529), "el conflicto en el ejercicio de potestades impositivas se genera al observar que el país de la residencia del propietario pretende que el factor de vínculo político del contribuyente da derecho a sus autoridades a gravar todos los bienes que pertenecen a éste, dondequiera que ellos se encuentren ubicados, dentro o fuera del país, en tanto que los otros países, aquellos en cada uno de los cuales se hallan localizados parte de esos bienes, entienden que el factor de vinculación económica que tal localización de los bienes comporta, les da derecho de gravarlos, con prescindencia del lugar de residencia de quien fuese el dueño de ellos".

Esa forma de imposición general a la propiedad perdió predicamento, y declinó en su vigencia desde fines del siglo XVIII, con lo cual dicho conflicto conceptual, con las consecuencias políticas explicadas, cayó en desuso. Cabe señalar, no obstante, que sólo revivió hacia mediados y fines del siglo XIX.

Es efectivamente así, por cuanto la problemática alrededor de la doble imposición internacional asume caracteres definitorios en el plano jurídico, solamente a partir de la segunda mitad del siglo XIX. Fue entonces cuando se suscribieron, entre gobiernos soberanos de la Europa central, los primeros convenios o tratados en los cuales fueron estipuladas algunas disposiciones con ciertos atisbos de índole tributaria. La literatura especializada suele mencionar en ese sentido, como primer precedente, el tratado firmado entre Bélgica y Francia en 1843.

De ahí en más se va prefigurando paulatinamente, en los gobiernos europeos, la convicción según la cual ciertos hechos de trascendencia internacional, vinculados con la tributación y particularmente en lo atinente a la aplicación de los impuestos sucesorios, requerían ser atendidos mediante acuerdos entre los Estados interesados. Esos hechos consistían, básicamente, en que el residente de un país tuviera bienes situados en otro país, y resultaba preciso regular la carga tributaria que pretendiera aplicar, a raíz de la muerte de ese residente, el país de la residencia, por un lado, y el de la ubicación de los bienes, por el otro.

En cambio, afirma Bühler (1968), "antes de 1914 no se firmó ningún tratado de doble imposición amplio que fundamentalmente tuviera por objeto la regulación de la imposición sobre la renta y sobre las sociedades" (Atchabahian, 2003:530).

Ello resulta explicable, pues si bien es cierto que diferentes formas de imposición a la renta ya por entonces habían empezado a regir en no pocos países europeos -Inglaterra, Alemania, Noruega, Suecia, Francia, Austria, Holanda, Italia-, al igual que en los Estados Unidos desde 1913, también es cierto, como lo recuerda Brewer Richman (1963), citado por Atchabahian, "que antes de la Primera Guerra Mundial los impuestos sobre la renta, allí donde se aplicaban, lo fueron generalmente según alícuotas bajas, y por lo tanto la seriedad del problema generado por la imposición múltiple no asumía las proporciones adquiridas después, cuando alícuotas mucho mayores fueron establecidas durante la guerra".

Desde entonces fue adquiriendo creciente relevancia la preocupación por resolver el problema creado por la superposición de la carga tributaria sobre las rentas percibidas por el residente, o el ciudadano, del Estado A, provenientes de sus inversiones en la jurisdicción del Estado B, en la medida en que este último aplicara, a su vez, alguna alícuota impositiva en relación con tales rentas, y no eximiera al residente, o ciudadano, de dicho Estado A, de ese impuesto que hubiese recaído sobre ellas, percibido por el Estado B.

En tal sentido fueron tomando cuerpo distintos esfuerzos, principalmente mediante estudios propiciados por organismos internacionales, la Sociedad de las Naciones primero, la Organización de las Naciones Unidas después, como también otras entidades internacionales de alcances regionales.

Es indudable que adquiere mayor importancia abordar los aspectos conceptuales propios de esos estudios, mediante los cuales, en presencia de los obstáculos que la doble imposición internacional tiende a generar, se proclamó -más allá de prestar atención a las medidas unilaterales que cada país se aviniere a incorporar en su legislación, para atenuarlos o evitarlos- la conveniencia de contemplar la posibilidad de hallar formas para superar esos obstáculos por vía bilateral, principalmente por intermedio de la celebración de convenios o tratados internacionales.

Atchabahian sostiene que la admisión de los obstáculos de diversa índole, derivados de la llamada ‘doble’ o ‘múltiple’ imposición internacional, no constituyen el efecto del ejercicio ilegítimo o impropio o abusivo de la potestad tributaria por parte de los Estados. Antes bien, continúa el mismo autor, puestos en la hipótesis de que éstos se hallan en el uso legítimo de facultades inherentes a su poder de imperio, pueden hacerlo de conformidad con uno u otro principio jurisdiccional, para gravar la renta o los capitales de las personas, o los bienes de su propiedad: ante esas premisas, es válida la conclusión de considerar adecuada la vía de la negociación bilateral, tendiente a reducir o eliminar tal doble o múltiple tributación.

Es precisamente la eventual discrepancia que puede existir entre el principio jurisdiccional seguido por un Estado, frente al adoptado por otro, donde radica la causa sustancial del conflicto de leyes susceptible de conducir hacia la multiplicada carga tributaria que interesa solucionar.

Por otro lado, aparte de los acuerdos bilaterales, son dignas de atención las tendencias doctrinales, como también las expresiones de convenciones que a esos fines han avanzado hacia el multilateralismo en materia de tratados, sin perjuicio de abordar al mismo tiempo, con ese motivo, una u otra de las muy diversas cuestiones que afectan a la tributación.

Aun cuando se conocen precedentes de esa naturaleza, como el tratado suscripto en Roma el 6 de abril de 1922 para evitar la doble tributación sobre impuestos directos entre Austria, Hungría, Italia, Polonia, Rumania y Yugoslavia, que sólo prosperó entre dos de los países signatarios, en la actualidad tienen vigencia diversos tratados multilaterales que abordan determinados aspectos de la tributación entre las partes contratantes.

2. CONCEPTO Y CARACTERIZACIÓN

Para Atchabahian (2003:534), “la doble imposición internacional se presenta en la porción de ingreso sobre la cual no fuera coincidente el lugar de residencia o el domicilio del sujeto pasivo, y el lugar donde aquella porción de ingreso es producida, o bien este último lugar fuere distinto del país de la nacionalidad o ciudadanía de ese sujeto pasivo, y en el cual éste se encontrare domiciliado o fuere residente”.

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, en su totalidad o en parte, durante un mismo periodo imponible y por la misma causa.

Varios autores han definido este fenómeno de diferente manera.

Dorn (citado por Quiñónez Márquez y Borbor de la Cruz, 2008), dice que surge la doble imposición internacional “siempre que varios países soberanos ejercen su soberanía para someter a una misma persona a impuestos de naturaleza similar, por el mismo objeto impositivo”.

Por su parte, Herrán Ocampo (2000), en su tesis de la Doble Imposición Internacional, intenta precisar la noción desde dos puntos de vista:

- *Desde el punto de vista de los poderes públicos, consiste en la concurrencia de varias soberanías fiscales, como consecuencia lógica de la existencia de una pluralidad de ellas, que son independientes entre sí, sin que exista ninguna regla de derecho de gentes y sancionada por una jurisdicción internacional que tienda a limitar el ejercicio de estas diferentes soberanías y a circunscribirlas en su ámbito respectivo.*
- *Desde el punto de vista del contribuyente, consiste en tener que soportar en razón de un mismo hecho imponible, impuestos exigidos por dos o más Estados.*

Tras señalar esta doble vertiente, concluye que hay imposición múltiple cuando “una misma facultad contributiva es utilizada por dos o más soberanías fiscales distintas para la aplicación de sus impuestos respectivos”.

Como lo expresa Isaac López Freyle (1962:22):

La doble imposición internacional surge cuando las legislaciones de dos Estados coinciden en gravar un mismo ingreso porque los países siguen principios diferentes. Entonces el conflicto surge cuando dos países contemplan como objeto de gravamen una misma situación jurídica o un mismo hecho generador, bien sea que pretendan gravar o de hecho graven la riqueza generada en un país sujeta a gravamen en otro país o pretendan que los ingresos generados fuera de sus fronteras sean gravados en el país de residencia.

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 un mismo hecho imponible, está sujeto a tributación en dos Estados diferentes. La posibilidad de que este supuesto se presente depende del sistema de tributación establecido en las leyes de cada país en los que el hecho resulta imponible.

El fenómeno de la doble tributación se da primordialmente por la interposición de dos o más sistemas tributarios, los cuales buscan gravar no solo la renta 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. Es decir, el país mantiene un derecho de gravar más amplio, lo que necesariamente produce la posibilidad de la doble tributación internacional.

Por ser la doble imposición un fenómeno complejo, se requiere para su configuración la convergencia de cinco elementos (Herrán Ocampo, 2000):

1. *Identidad de la naturaleza del gravamen, es decir, que se presenten dos impuestos iguales o por lo menos equivalentes.*

La identidad del impuesto suele ser el punto más conflictivo en la práctica, al tratar de determinar si ha existido, o no, doble imposición.

El elemento esencial para calificar la similitud de los impuestos es la materia u objeto sobre los que recaen, es decir, la renta o el patrimonio. No obstante, el que dos impuestos tengan el mismo objeto imponible no les convierte en similares, sino que la doble imposición implica siempre la existencia de un hecho calificado en las legislaciones de dos Estados como hecho imponible (*taxable fact*).

En conclusión, la sujeción a gravamen por dos o más impuestos concurrentes de una concreta manifestación de renta o patrimonio, y que éstos, atendiendo a una combinación de criterios, gocen de identidad o similitud sustancial, es un requisito previo esencial para la existencia de la doble imposición jurídica.

2. *Que haya un mismo hecho generador del impuesto (una misma materia imponible).*

El fundamento de hecho de los tributos debe ser el mismo, ya sea la renta, el consumo, etc.

3. Simultaneidad en el periodo de tiempo en el que ocurre el hecho gravable.

Para la existencia de doble imposición es condición necesaria que los impuestos que se yuxtaponen lo hagan en relación con la concurrencia del hecho imponible en el mismo período de tiempo, en tanto éste debe recaer sobre la capacidad económica ostentada, poseída u obtenida, en un mismo momento.

4. Identidad en el sujeto sobre quien recae el tributo, es decir, que los impuestos sean soportados por un mismo sujeto.

La identidad del sujeto pasivo en la yuxtaposición de soberanías fiscales constituye un elemento sustantivo para poder entender que concurre una doble imposición internacional. En este orden, la doble imposición se integra con referencia a una persona o a una determinada renta (o patrimonio), con independencia de quien resulte su titular; constituyendo la identidad de la persona gravada un requisito exigido por la mayoría de las leyes fiscales, aunque existen Estados que en determinados casos, y debido a las particularidades de su sistema impositivo, admiten que la persona que ha pagado el impuesto sea distinta.

Cuando la doble imposición se produce respecto de una misma persona, se habla de doble imposición jurídica, siendo necesario entonces que la renta (o el patrimonio) que graven los dos (o más) Estados haya sido obtenida por una persona, titular de la renta (o patrimonio). En el segundo caso, es decir, cuando la doble imposición se da sobre la misma renta (o patrimonio), pero su titularidad no se detenta por igual persona, se está en presencia de una doble imposición económica, como sucede en el caso de la percepción de los beneficios societarios unido al gravamen de los dividendos que, sobre esos mismos beneficios, reciben los accionistas.

5. Que más de un Estado ejerza su potestad tributaria, es decir, que haya convergencia de dos o más autoridades fiscales.

Toda vez que la soberanía fiscal es un atributo del Estado y la imposición se refiere al ejercicio por éste de su poder imperativo, existirá doble imposición internacional si la soberanía fiscal se ejerce por dos (o más) Estados; deduciéndose que habrá doble o múltiple imposición internacional según las soberanías fiscales que concurran.

3. FORMAS DE DOBLE IMPOSICIÓN

Se pueden mencionar dos formas de doble imposición internacional:

- a) Doble imposición jurídica

Según la definición del Comité de Asuntos Fiscales de la O.C.D.E., existe doble imposición jurídica cuando dos o más Estados someten a imposición a un mismo concepto de renta obtenido por el mismo sujeto, por idénticos o similares impuestos, y en igual periodo.

También se la conoce como doble imposición en sentido estricto. El mismo contribuyente, por el mismo impuesto, en el mismo periodo (identidad de hecho imponible) es gravado simultáneamente por dos jurisdicciones fiscales diferentes (Volman, 2005).

Por ejemplo, en el caso de intereses, el país donde el capital está colocado le retiene el impuesto a la renta por criterio de la fuente, y el país de residencia del inversor grava dichos intereses por el criterio de renta mundial.

Según el Modelo Convenio de la O.C.D.E. (MCOCDE) y la Convención Modelo de la Organización de Naciones Unidas (CMONU), la doble imposición jurídica internacional puede existir en tres casos:

- Cuando los dos Estados contratantes graven a una misma persona por su renta y patrimonio totales (sujeción fiscal integral concurrente);
- Cuando una persona, residente de un Estado contratante (Estado de residencia), obtenga rentas o posea elementos del patrimonio en el otro Estado contratante (Estado de la fuente o Estado donde están situados un establecimiento permanente o una base fija) y los dos Estados graven estas rentas o su patrimonio;
- Cuando los dos Estados contratantes graven a una misma persona, no residente ni en uno ni en otro de los Estados contratantes, por las rentas provenientes o por el patrimonio que posea en un Estado contratante.

b) Doble imposición económica

Para Volman (2005) existe doble imposición económica cuando dos o más Estados, gravan una misma transacción económica, ingreso, o patrimonio, en manos de diferentes titulares y durante un mismo periodo de tiempo.

Existe identidad de hecho imponible pero no de sujeto.

Un ejemplo de esto es el referido a los precios de transferencia en la casa matriz y las filiales de las compañías multinacionales.

4. DOBLE IMPOSICIÓN JURÍDICA INTERNACIONAL

Sabido es que la vinculación del sujeto pasivo en la relación tributaria con el Estado responde a ciertos principios, conocidos en doctrina como principios jurisdiccionales. Uno de ellos es el de territorialidad o fuente, llamado como principio objetivo, y el otro tomando en consideración el domicilio, residencia, nacionalidad o ciudadanía del contribuyente, conocido como principio subjetivo o renta mundial (Maciel Guerreño, 2007).

El principio jurisdiccional objetivo deja de considerar la condición personal del contribuyente para atribuir la sujeción del tributo al lugar, país o territorio en donde los diversos hechos imponibles están realmente integrados a su economía. Así, este principio de la fuente o territorialidad de la fuente, implica que la potestad tributaria se ejerce, de manera exclusiva, sobre las rentas originadas en la jurisdicción de un país. Las originadas fuera de ellas, llamadas rentas exógenas o extranjeras, quedan excluidas del objeto del tributo. En consecuencia, aquellos que residen o son ciudadanos de ese Estado y obtienen rentas externas no quedan sujetos a tributación sobre las mismas. Dichas rentas escapan del poder del Estado, el cual se limita al ámbito espacial de su territorio.

Por el contrario, el principio jurisdiccional subjetivo, conocido como criterio de renta mundial, adopta como nexo de sujeción impositiva al Estado, ciertas características o condiciones atribuibles a la persona física o jurídica, sin importar el lugar o país donde la renta

se genera. Las características o condiciones referidas, son el domicilio, residencia, nacionalidad o ciudadanía de los contribuyentes. Se afirma que los dos primeros derivan de un fundamento social, pues por el simple hecho de formar parte de una comunidad en razón del domicilio o residencia, estas personas deben abonar aquellos impuestos necesarios para que el Estado cumpla sus objetivos.

Por otro lado, el criterio de nacionalidad o ciudadanía, se justifica en la aplicación de un criterio de orden político, siendo este el fundamento al ejercicio de la potestad del Estado del cual se es nacional o ciudadano. Ejemplo de esta es el país de los Estados Unidos de América, dado que el por 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.

El hecho de que un Estado adopte el principio objetivo y el otro, el principio subjetivo, como lo afirma Adolfo Atchabahian (2003), es cuando se produce el conflicto en el ejercicio de potestades impositivas. Por un lado el país que adopta el segundo de los principios se cree con derecho, a raíz del domicilio, residencia, ciudadanía o nacionalidad de su contribuyente, a gravar la totalidad de los bienes que pertenecen a éste, dondequiera que ellos se ubiquen, sean dentro o fuera del país. El citado autor sigue afirmando que, por otro lado el otro país, también se cree con derecho a raíz de la incorporación del principio objetivo, a gravar los bienes o rentas obtenidas en su jurisdicción, sin importar la característica subjetiva del contribuyente. Estos extremos llevan a la aparición de la doble imposición jurídica internacional. El hecho de que los países adopten principios jurisdiccionales diferentes, y mantengan relacionamiento comercial, bienes o rentas en ambos, deviene indudablemente la aparición del fenómeno de la sobreimposición internacional.

De acuerdo con Maciel Guerreño (2007), las llamadas doble o múltiple imposición internacional, no debe ser calificado como un ejercicio ilegítimo o abusivo de la potestad tributaria por parte de los Estados, pues ellos se encuentran en el uso legítimo de las facultades inherentes a su poder de imperio, pudiendo hacerlo de conformidad con uno u otro principio jurisdiccional, pues sabido es que cada país es libre e independiente, principio de soberanía, de adoptar el sistema que considera mejor a sus intereses económicos.

5. DOBLE IMPOSICIÓN ECONÓMICA INTERNACIONAL

La expresión doble imposición económica es utilizada para describir la situación que se produce cuando una misma transacción económica, un ingreso o un elemento patrimonial, es gravado por dos o más Estados durante el mismo período pero en manos de diferentes perceptores. En la doble imposición económica internacional existe identidad de objeto imponible y tiempo y similitud de impuesto, pero falta el requisito de la identidad subjetiva propio de la doble imposición jurídica internacional (Vallejo Chamorro y Gutiérrez Lousa, 2001).

Al igual que en esta última, son múltiples las causas de las que puede provenir la doble imposición internacional en su sentido económico. La misma puede producirse si la titularidad de los elementos patrimoniales o de los factores de producción de los que proceden las rentas gravadas se atribuyen por la legislación interna de los Estados a personas distintas. Así sucede cuando un Estado reconoce dicha titularidad en su titular legal y en otro Estado se afirma esta titularidad de su poseedor o de quien ejerce su control económico. En otras ocasiones, es el distinto régimen de calificación y atribución de las rentas la causa de esta doble imposición (por ej.: en el caso de la subcapitalización). Del mismo modo, la doble imposición económica puede originarse por los ajustes practicados por un determinado Estado en razón de operaciones vinculadas o precios de transferencia si en el otro Estado no se consiente el ajuste bilateral.

Sin embargo, bien lo distinguen Vallejo Chamorro y Gutiérrez Lousa (2001), la hipótesis más común de la doble imposición internacional de carácter económico es, al igual que sucede en el ámbito interno de los países, el llamado supuesto de la doble imposición de dividendos que tiene lugar cuando el beneficio societario obtenido por una entidad jurídica residente en un Estado es gravado de nuevo, al ser objeto de distribución, en el país perceptor del dividendo.

La doble imposición internacional de dividendos ha sido objeto de especial preocupación en la literatura y en las legislaciones. Como en todo fenómeno de doble imposición internacional, para evitar la doble imposición de dividendos caben tanto las medidas unilaterales como las soluciones convencionales. No son frecuentes, sin embargo, las disposiciones internas para eliminar esta doble imposición, fuente de numerosos fraudes y abusos como reconoce el Comité Fiscal de la O.C.D.E.

En el ámbito convencional, aunque existen numerosos convenios bilaterales que contemplan el problema, ninguna prevención se contiene en el modelo propuesto por la O.C.D.E. que prefiere dejar a la elección de los Estados la solución del problema, sea de modo unilateral o por vía convencional.

El problema ha sido, en cambio, resuelto en la Unión Europea. La necesidad de lograr un mercado único entre los países miembros con las características de un mercado interior hizo plantearse como objetivo prioritario la libertad de los movimientos de capitales y la remoción de los obstáculos que se pudieran oponer a dicha libertad o distorsionarla, entre los cuales se encontraba el distinto tratamiento tributario de los dividendos en las relaciones entre sociedades matrices y filiales de los diferentes Estados miembros y el que estos países aplicaban cuando las sociedades matrices y filiales pertenecían al mismo Estado. Era necesario buscar la cooperación entre las empresas de países miembros diferentes, estableciendo las normas que asegurasen la neutralidad del tratamiento de las relaciones matrices-filiales sobre la libre competencia, y a tal fin aprobó el Consejo de la Comunidad Europea su Directiva 90/435/CEE, el 23 de julio de 1990, a la que hubieron de acomodarse las legislaciones estatales de los países miembros antes del 1 de enero de 1992, en la que se establecen las medidas adecuadas para evitar la doble imposición de dividendos en aquellas relaciones.

6. CAUSAS DE LA DOBLE IMPOSICIÓN

La causa de la doble imposición internacional se encuentra en la superposición de jurisdicciones fiscales en la esfera internacional, aquello que se ha denominado "superposición en el espacio de dos ámbitos de imposición" (Torres Silva, 2011). Esta superposición se origina en el momento en que las leyes tributarias utilizan diversos criterios de sujeción a los tributos, o aún utilizando el mismo, los configuran de forma distinta.

En consonancia con Torres Silva, hay básicamente dos factores que generan la doble imposición internacional:

- La utilización de diferentes criterios de sujeción: Los Estados ejerciendo sus potestades tributarias establecen qué criterio utilizarán para determinar cuáles rentas serán gravadas en

su Estado y cuáles no. Los criterios seleccionados pueden no ser iguales. Por ejemplo, un Estado puede utilizar el criterio de la fuente y gravar las rentas obtenidas por un extranjero que trabajó en ese Estado, mientras que el Estado de donde el sujeto es ciudadano utiliza un criterio subjetivo para gravar las rentas y grava las mismas rentas obtenidas por el sujeto en el exterior, generando la doble imposición internacional.

- La utilización de mismos criterios de sujeción: Los Estados pueden utilizar un mismo criterio subjetivo de vinculación, sin embargo el significado que le dan al concepto de residencia, domicilio o nacionalidad pueden no ser equivalentes. Por ejemplo, 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 que el individuo pague impuestos en su Estado de origen y en el Estado donde está trabajando provocando la doble imposición internacional.

Como se puede observar las causas que generan la doble imposición no están relacionadas a que las distintas Administraciones fiscales de los Estados ‘persigan’ al contribuyente, sino que es su independencia frente a las demás Administraciones fiscales e incluso su ignorancia de lo que ocurre en los demás Estados lo que puede producirla.

En el estudio de las causas de la doble imposición internacional deben considerarse, según Torres Silva (2011), los principios siguientes:

- *El poder que asiste a un Estado para gravar los hechos imponibles acaecidos en otro Estado desde el momento en que tengan algún tipo de vínculo con el primer Estado; siendo el criterio de atribución generalmente utilizado por los sistemas fiscales modernos la residencia de la persona gravada, y en algunos Estados la nacionalidad, en virtud de los principios de la dependencia social o destino de la renta.*
- *El poder de un Estado de gravar los hechos imponibles ocurridos en su territorio, aun cuando quien los realice resida en el extranjero; lo cual es factible en virtud del principio de dependencia económica de la persona o de la fuente de su riqueza.*

- La aplicación de tales principios conduce, inevitablemente, a la superposición de soberanías fiscales y a conflictos de doble imposición, toda vez que los puntos de vinculación utilizados por los sistemas fiscales de cada Estado no se limitan a la dependencia social o económica de la persona, sino que extienden el ámbito de aplicación de sus impuestos a las personas residentes y no residentes con arreglo a nexos económicos.

7. EFECTOS DE LA DOBLE TRIBUTACIÓN

Una de las consecuencias de la doble tributación es el aumento de la evasión impositiva a nivel internacional. Las empresas transnacionales y multinacionales son una de las mayores promotoras a que se den y se promuevan estas prácticas.

El estudio de las diferentes técnicas para evitar la doble imposición internacional, la descripción de sus distintos elementos y el análisis de los disímiles criterios de sujeción, entre otras cuestiones, suelen limitar tal fenómeno a un problema de mera técnica fiscal; olvidándose así, frecuentemente, que éste constituye un grave problema con incidencia directa en la justicia tributaria. Es precisamente la afectación a la justicia de la imposición, la fundamental consecuencia de la doble imposición internacional (Pérez Inclán, 2007).

En la misma medida en que puede afirmarse que una imposición personal que exceda la capacidad contributiva, trata de forma inequitativa a los iguales, crea discriminaciones, rompe la neutralidad con relación a las fuentes de rentas y quebranta los esquemas de una imposición justa, del mismo modo puede aseverarse también que la doble imposición internacional es injusta pues produce iguales efectos. Es reconocida la necesidad de propender a evitar la doble imposición internacional en tanto se la señala como una barrera al incremento de las relaciones económicas, tanto en lo que se refiere al intercambio comercial como a la movilización de los factores entre los Estados (Ambite Iglesias y López Arrabe, 2014).

Las consecuencias que puede originar la doble tributación internacional son (Torres Silva, 2011), básicamente, las siguientes:

- Favorecer el freno al desarrollo económico, y en particular a la inversión extranjera, y propiciar un incremento de la evasión fiscal internacional. La primera, depende del lugar que ocupe el elemento fiscal para el inversionista al invertir en un Estado determinado, pues una inadecuada regulación fiscal puede producir un entorpecimiento de la inversión extranjera y propiciar el traslado del capital, que pudo haberse invertido en un Estado, hacia otro más competitivo fiscalmente. La segunda, pues la existencia de una carga fiscal exagerada, junto a las variadas modalidades del comercio internacional, determinan un creciente incremento de fórmulas dirigidas a eludir impuestos; y
- Originar una deformación de la libre circulación de capitales, trabajo y tecnología; siendo lógico que un exceso de la carga fiscal determine una desviación de los capitales de aquel Estado donde su utilización sería deficiente o irrentable, a otro Estado donde se produzca su óptima utilización.

En consecuencia, la doble imposición internacional "...no es solo censurable por razones de justicia y de igualdad ante el impuesto. También ocasiona, como es obvio, discriminaciones o distorsiones de origen fiscal en rentas, patrimonios o productos que se originan en un Estado y se disfrutan por sujetos de otros" (Perez de Ayala y Perez de Ayala Becerril, 2002:413); y cuyo enfrentamiento "...ha de producirse por varias razones: la primera es, pura y simplemente, una necesidad de justicia, pues se ha de evitar que una persona, por el mero hecho de tener relaciones con varios Estados, se vea pesadamente más gravada que otra. La segunda (...) porque las medidas que se toman contra ella vengan impuestas por la política económica para estimular la inversión y el comercio internacional" (Sainz de Bujanda, 1993:56).

Se puede considerar que las consecuencias de la doble imposición tributaria pueden resultar nocivas para todos los Estados, esta puede afectar tanto al Estado de origen del inversionista como al Estado receptor de la inversión y solo puede contribuir en gran medida al freno de las inversiones, al fraude y la evasión fiscal. En algún sentido se pudiera considerar que la doble imposición puede beneficiar al Estado en lo relativo a la recaudación, no siendo esta una realidad, pues solo puede contribuir al malestar de los inversionistas, que al verse presionados con un excesivo gravamen de tributos pudieran recurrir a evitar sus obligaciones tributarias.

De esta manera, siguiendo a Vallejo Artistizábal y Maldonado López (2006), podemos sintetizar los efectos derivados de la doble imposición internacional de la siguiente manera:

- a) La existencia de una carga fiscal inequitativa sobre el inversor extranjero, ya que las rentas del mismo serán gravadas en más de una oportunidad;
- b) El freno al desarrollo económico y en particular a las inversiones extranjeras, convirtiéndose el factor fiscal en obstáculo al libre flujo de capitales entre los Estados;
- c) El incremento de operaciones intermedias realizadas a través de Estados que revistan el carácter de paraísos tributarios, con el fin de reducir la imposición global total;
- d) La pérdida de neutralidad y eficiencia de la imposición internacional en la localización de los factores de producción.

CAPÍTULO III

MÉTODOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL

1. CONCEPTO

Los métodos para evitar la doble tributación consisten (Díaz de Bernal, 2002), en esencia, en establecer la forma en que se tratarán fiscalmente aquellas rentas que pueden llegar a ser objeto de imposición en dos o más países, esto es, aquellas medidas que responden a la manera de aplicar las técnicas o mecanismos de orden tributario que se aplican para evitar la doble imposición, todo ello enfocado no a la renta en sí, sino a las consecuencias y tratamiento fiscal de tal riqueza.

Según la forma en que tales métodos sean adoptados, los mismos pueden ser de carácter unilateral o pactado, según sean adoptados a nivel interno de cada Estado, de manera unilateral, o sean producto de acuerdos o pactos celebrados entre los Estados.

2. MEDIDAS UNILATERALES

Como las define Díaz de Bernal, las medidas unilaterales son introducidas en la legislación de cada país en su sistema normativo fiscal interno con el fin de prevenir o disminuir la doble imposición internacional. Generalmente con tales normas el Estado de residencia trata de evitar o limitar los efectos producidos por la doble tributación respecto de sus residentes.

Cabe observar que las medidas unilaterales no resultan aplicables cuando existen acuerdos específicos suscriptos con otro Estado, toda vez que los tratados prevalecen frente a la ley interna de cada país; por tanto, su aplicación se circunscribe a los casos en que no existen acuerdos o convenios firmados al respecto de la doble tributación.

Los métodos unilaterales generalmente seguidos para la eliminación de la doble imposición internacional se reducen principalmente a dos: el método de exención o reparto y el método de imputación o de crédito fiscal.

La diferencia esencial entre ambas medidas radica en que los métodos de exención apuntan a la renta, mientras los métodos de crédito apuntan al impuesto (Atchabahian, 2003).

Ahora bien, resulta necesario observar que estos métodos también pueden consagrarse en los convenios o tratados internacionales al momento de fijarse los criterios a seguir por los Estados contratantes.

A. MÉTODO DE LA EXENCIÓN O DE REPARTO

Conforme a este método, el Estado de residencia de un sujeto sometido a su legislación tributaria, va a considerar exentas las rentas obtenidas y el patrimonio poseído en el Estado de la fuente, renunciando con ello a la percepción de su impuesto, al considerar que ya han sido sometidas a gravamen en el Estado de la fuente, es decir, el Estado de residencia renuncia a la percepción del impuesto cuando éste recaiga sobre contribuyentes que tengan relación con otros Estados.

Al método de exención, también se le denomina *método de reparto*, porque el Estado de residencia, al limitar la extensión de su soberanía tributaria a favor del Estado de la fuente, repartirá el gravamen del hecho imponible entre dos soberanías (Estado de residencia y Estado de la fuente). No obstante, el Estado de residencia está obligado a establecer la exención ‘con independencia de que el derecho a gravar sea o no ejercido de hecho por el otro Estado’.

Este método, a su vez, presenta dos modalidades:

a.1. Exención integral, que conlleva la renuncia absoluta del Estado de residencia a gravar las rentas originadas en otro país. Este método se encuentra recogido en el art. 23 A 1 del ‘Modelo de Convenio’ de la O.C.D.E. (2010), al señalar que:

Cuando un residente de un Estado Contratante obtenga rentas o posea elementos patrimoniales que, de acuerdo con lo dispuesto en el presente Convenio, pueden someterse a imposición en el otro Estado Contratante, el primer Estado dejará exentas estas rentas o patrimonio, sin perjuicio de lo dispuesto en los párrafos 2 y 3.

Ejemplo: Un contribuyente en el país A, por su renta mundial, obtiene una renta de 1.000 en el país B, donde son gravadas al 30%.

Cuadro 1:

<u>PAÍS B</u>	<u>PAÍS A</u>
T: 30% Renta (B): 1.000 Impuesto: 300	t: 35% Renta (B): Exenta Impuesto: 0

Fuente: www.eclac.cl/ilpes/noticias/paginas/2/11542/jmvallejo.pdf

En este caso, en A no se tributa dado que la renta obtenida en B está exenta en A, dado que ya ha tributado.

a.2. Exención con progresividad, en el que, si bien el Estado de residencia también renuncia a someter a tributación las rentas que provienen del exterior, inicialmente las incorpora a la base imponible a efectos de conocer el tipo de gravamen que corresponde, el cual, se procede a aplicar únicamente a las rentas no exentas (rentas de fuente nacional). A diferencia de la exención integral, donde el Estado no evalúa en ninguna medida el monto de las rentas obtenidas en el exterior por su residente, en este caso sí las incluye al momento de establecer la renta neta gravable, con el único fin de fijar la tasa aplicable a la renta total obtenida por el contribuyente, pero dicha tasa sólo se calcula respecto de la renta de fuente nacional. Este método está también incluido en el 'Modelo de Convenio' de la O.C.D.E., en el art. 23 A 3, que señala que:

Cuando, de conformidad con cualquier disposición del Convenio, las rentas obtenidas por un residente de un Estado Contratante o el patrimonio que posea estén exentos de impuesto en este Estado, éste puede, sin embargo, tener en cuenta las rentas o el patrimonio exentos a efectos de calcular el importe del impuesto sobre el resto de las rentas o patrimonio de este residente.

Ejemplo: Un contribuyente en el país A, por su renta mundial, obtiene una renta de 1.000 en A y otra de 1.000 en el país B. En A la tasa es progresiva, y en B se tributa al 30%.

Cuadro 2:

<u>PAÍS B</u>	<u>PAÍS A</u>
T: 30% Renta (B): 1.000 Impuesto: 300	t: 20% hasta 1.000 t: 35% hasta 2.000 Renta (B): Exenta Renta (A): 1.000 Impuesto: tipo medio para la renta total (Renta (A)+Renta (B): 2.000=27,5%): 275

Fuente: www.eclac.cl/ilpes/noticias/paginas/2/11542/jmvallejo.pdf

En este caso, se tributa en A sólo por las rentas obtenidas en A (las rentas obtenidas en B están exentas en A) pero para calcular el tipo de gravamen se tiene en cuenta la totalidad de las rentas.

B. CONSECUENCIAS Y EFECTOS DE LOS MÉTODOS DE EXENCIÓN

Como ya se ha puesto de manifiesto, el método de exención tiene como primera consecuencia el reconocimiento del derecho prioritario del gravamen por el estado que aplica la exención.

Este reconocimiento hace que el estado que concede la exención, respete la política fiscal aplicada por el Estado de la fuente, que puede eximir de tributación determinadas rentas para estimular el desarrollo económico general, el de determinados sectores de la producción o el de determinados territorios, siendo la condición necesaria para ello que en el otro Estado no se condicione la exención al gravamen efectivo de la renta en el Estado de la fuente, y siendo también una segunda condición el que la reducción de ingresos en el Estado que practica la deducción sea independiente del nivel de imposición del Estado de la fuente.

El método de exención consigue la neutralidad fiscal en la importación de capitales. Se favorece así la inversión en aquellos países con una presión fiscal inferior a la del país de residencia del inversor, incentivándose la inversión tanto en aquellos países que tratan de atraerla para que su economía crezca como en los paraísos fiscales que posibilitan el fraude.

C. MÉTODO DEL CRÉDITO O DE LA IMPUTACIÓN

Este método, también llamado método de crédito fiscal o *tax credit* involucra que el Estado de residencia grava todas las rentas obtenidas por el contribuyente o sujeto pasivo del impuesto, esto es, las obtenidas en el país de residencia y las obtenidas fuera de su territorio, pero le permite deducir el impuesto pagado en el exterior. Se encuentra consagrado en el art. 23 B del 'Modelo de Convenio' de la O.C.D.E., como aquel en donde el Estado de residencia de un sujeto pasivo sometido a su legislación tributaria, va a mantener el principio de renta mundial, o dicho de otro modo, el Estado de residencia va a gravar todas las rentas obtenidas por el sujeto pasivo en el Estado de residencia como en el Estado de la fuente, permitiéndole deducir el impuesto pagado en este último país.

Es necesario tomar en consideración que para que este método pueda ser aplicado es imprescindible que los impuestos de ambos países sean de naturaleza idéntica o análoga y que, además, la cantidad que el sujeto pasivo pretenda deducir, haya sido efectivamente pagada en el país de la fuente.

Este método, al igual que el de exención, presenta dos modalidades:

b.1. Imputación íntegra, cuya aplicación implica que el país de residencia permita al sujeto pasivo deducir totalmente el impuesto pagado en el país de la fuente, sin ninguna limitación. En virtud de esto puede ocurrir que, si el impuesto pagado en el país de la fuente es mayor que el impuesto a pagar en el país de residencia, éste último quede obligado a devolver el exceso al contribuyente, es decir, le concederá un crédito fiscal.

Ejemplo: Un contribuyente en el país A, por su renta mundial, obtiene una renta en B de 1.000. En A tributa al 25% y en B al 30%.

Cuadro 3:

<u>PAÍS B</u>	<u>PAÍS A</u>
T: 30% Renta (B): 1.000 Impuesto: 300	t: 25% Renta (B): 1.000 Impuesto: 250 Deducción: (300) Crédito Fiscal: (50)

Fuente: www.eclac.cl/ilpes/noticias/paginas/2/11542/jmvallejo.pdf

En este caso, el residente en A tributa por su renta obtenida tanto en B (por 300) como en su país de residencia. En este último tiene derecho a deducirse la totalidad del impuesto satisfecho en B. Al ser mayor la cantidad pagada en B que la que correspondería pagar en A, se genera un crédito fiscal por la diferencia (50).

b.2. Imputación ordinaria o limitada, contrario al supuesto anterior, en este caso el Estado de residencia permite al sujeto pasivo deducir el impuesto satisfecho en el país de origen, pero estableciendo como límite el gravamen del Estado de residencia sobre las rentas adquiridas en el país de origen. Por tanto, al momento de su aplicación, el Estado de residencia permite al contribuyente la deducción de la menor de las siguientes cantidades:

- El impuesto efectivamente satisfecho en el país de residencia;

- Cantidad resultante de aplicar el tipo de gravamen del Estado de residencia a la renta obtenida en el país de origen, por lo que se considerará tal renta, como si se hubiera obtenido en el país de residencia.

Ejemplo: Un contribuyente en el país A, por su renta mundial, obtiene una renta en B de 1.000. En A tributa al 25% y en B al 30%.

Cuadro 4:

<u>PAÍS B</u>	<u>PAÍS A</u>
T: 30% Renta (B): 1.000 Impuesto: 300	t: 25% Renta (B): 1.000 Impuesto: 250 Deducción: (250) A pagar: 0

Fuente: www.eclac.cl/ilpes/noticias/paginas/2/11542/jmvallejo.pdf

En este caso, el residente en A tributa por su renta obtenida tanto en B (por 300) como en su país de residencia. En este último tiene derecho a deducirse el impuesto satisfecho en B, con el límite de lo que le correspondería pagar en A. Al ser mayor la cantidad pagada en B que la que correspondería pagar en A, solo se puede deducir 250.

Dentro del método de imputación ordinaria, y según el sistema seguido en el cómputo de las rentas para el cálculo de aquel límite, se distinguen, a su vez, las siguientes variantes (Volman, 2005):

- *Cómputo del crédito global (over all limitation): consiste en un límite global establecido para todas las rentas de fuente extranjera. Por un lado se considera el total de tributos pagados en el exterior. Ese valor se lo compara con el impuesto calculado sobre las rentas obtenidas en el exterior.*

- Cómputo del crédito por tipo de renta (*separate baskets*): el límite se calcula en forma separada según cuál sea el tipo de renta originada en el exterior, con el objeto de evitar la mezcla de distintos tipos de ingresos que tuvieran un sistema de imposición muy diferentes, de manera tal que llegaran a alterar el importe del crédito.
- Cómputo del crédito país por país (*country per country*): implica comparar el impuesto pagado en el extranjero por cada país, con la suma que resulte de incorporar a la base imponible del Estado de la residencia, la base imponible del país de la fuente correspondiente.

Ahora bien, existen otras modalidades que se han venido adoptando respecto del método de imputación, a saber:

b.3. Método del impuesto no pagado o *tax sparing*, que busca ayudar a los países subdesarrollados. Esta modalidad fue propuesta por primera vez en 1954 por Estados Unidos, en la reunión de Ministros de Hacienda que tuvo lugar en Río de Janeiro. Esta cláusula se pacta principalmente entre un país desarrollado y un país en vía de desarrollo. Permite que el contribuyente que obtenga rentas en el exterior materia de exención en el país de la fuente, deduzca no sólo los impuestos efectivamente pagados en el país receptor de la inversión sino también el que se debió pagar y no se pagó, ya sea por la existencia de medidas de política económica o por la exención o reducción que dicho país en vía de desarrollo establece con la finalidad de promover la inversión extranjera. Este sistema también es conocido con el nombre de crédito amplio, siendo una variable importante del *tax credit* (Montaño Galarza, 2005).

Ejemplo: Un contribuyente en el país A, por su renta mundial, obtiene una renta en B de 1.000. En B tributa al 30%, pero esa renta tiene una bonificación del 50%.

Cuadro 5:

PAÍS B	PAÍS A
T: 30% Renta (B): 1.000 Bonificación: (50%)	t: 30% Renta (B): 1.000 Impuesto: 300

Impuesto: 150	Deducción: (300)
	A pagar: 0

Fuente: www.eclac.cl/ilpes/noticias/paginas/2/11542/jmvallejo.pdf

En este caso, la deducción a la que se tiene derecho en A es la del impuesto que le hubiese correspondido satisfacer en B en ausencia de beneficio fiscal.

b.4. Matching credit o *credit for notional tax*, según el cual (Vallejo Chamorro y Gutiérrez Lousa, 2001) el país de residencia concede un crédito fiscal por una cantidad alzada o por un porcentaje más alto que el tipo tributario efectivo que hubiera gravado la renta en el país de su origen (o del tipo que el Convenio de Doble Imposición establezca como límite de gravamen).

b.5. Imputación del impuesto subyacente o *underlying tax credit* (Díaz de Bernal, 2002), conforme al cual el Estado de residencia de la sociedad matriz, permite a esta última deducir la parte del impuesto soportado por retención en el país de la fuente como el impuesto soportado por la filial al distribuir los beneficios, con el límite de lo que corresponda pagar en el país de residencia por esta renta.

Ejemplo: Una sociedad matriz residente en A posee el 100% de una filial residente en B, de la que recibe dividendos con retención en el país de la fuente.

Cuadro 6:

<u>PAÍS B</u>	<u>PAÍS A</u>																								
<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%;">FILIAL</td><td style="width: 50%;">DIVIDENDOS</td></tr> <tr> <td>T: 30%</td><td>t retención en fuente: 10%</td></tr> <tr> <td>Beneficio: 1.000</td><td>Dividendos: 700</td></tr> <tr> <td>Impuesto: 300</td><td>Retención: 70</td></tr> <tr> <td>BDI: 700</td><td>Dividendo neto: 630</td></tr> </table>	FILIAL	DIVIDENDOS	T: 30%	t retención en fuente: 10%	Beneficio: 1.000	Dividendos: 700	Impuesto: 300	Retención: 70	BDI: 700	Dividendo neto: 630	<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%;">MATRIZ</td><td style="width: 50%;"></td></tr> <tr> <td>t: 35%</td><td></td></tr> <tr> <td>Renta: 1.000</td><td></td></tr> <tr> <td>Impuesto: 350</td><td></td></tr> <tr> <td>Deducción: (máximo 350)</td><td></td></tr> <tr> <td>(300+70)</td><td></td></tr> <tr> <td>A pagar: 0</td><td></td></tr> </table>	MATRIZ		t: 35%		Renta: 1.000		Impuesto: 350		Deducción: (máximo 350)		(300+70)		A pagar: 0	
FILIAL	DIVIDENDOS																								
T: 30%	t retención en fuente: 10%																								
Beneficio: 1.000	Dividendos: 700																								
Impuesto: 300	Retención: 70																								
BDI: 700	Dividendo neto: 630																								
MATRIZ																									
t: 35%																									
Renta: 1.000																									
Impuesto: 350																									
Deducción: (máximo 350)																									
(300+70)																									
A pagar: 0																									

Fuente: www.eclac.cl/ilpes/noticias/paginas/2/11542/jmvallejo.pdf

En este caso, si bien la misma renta ha sido objeto de gravamen en dos momentos diferentes (cuando se obtiene el Beneficio por la filial, y cuando el Beneficio Después de Impuestos se reparte como dividendos), cuando se grava esa misma renta en A se permite deducir los impuestos soportados (tanto el pago de impuestos por la filial, como la retención sobre dividendos) con el máximo de lo que correspondería pagar en A por esa renta.

b.6. Dedución total: Es una variante del método de la imputación, ya que el Estado de la residencia otorga como crédito de impuesto no el efectivamente pagado en el país de la fuente, sino el valor que surge de aplicar sus propias tasas sobre la renta de fuente nacional y extranjera. Se asimila al método de la exención, sin embargo la diferencia fundamental consiste en que pueden computarse las pérdidas en el país de la residencia y también los beneficios otorgados por promociones fiscales, exenciones, etc.

D. CONSECUENCIAS Y EFECTOS DE LOS MÉTODOS DE IMPUTACIÓN

En el método de imputación los contribuyentes que solamente obtienen rentas en el Estado de residencia soportan una carga fiscal igual o inferior a los contribuyentes que, siendo también residentes, obtienen rentas en el extranjero.

El primer efecto que produce esta circunstancia es que el Estado de residencia interfiere en las políticas fiscales de los países en los que se originan las rentas, pues cualquier exención o reducción en los impuestos exigidos en los mismos pueden quedar anuladas ya que el residente satisface sobre su renta total un impuesto que es al menos igual al aplicable sobre la renta total en el Estado de residencia. El segundo de los efectos es que se minimiza la deducción de impuestos que se produce al eliminar la doble imposición internacional, pues en ningún caso la disminución de impuestos en el país de residencia excede del impuesto exigido en el extranjero, como ocurre en el método de exención.

Finalmente, el tercero de los efectos es el que hace referencia a la neutralidad fiscal en la exportación de capitales. Esta se alcanza en el método de imputación integral, que es la que garantiza la igualdad de la carga tributaria sea cual sea el origen geográfico de las rentas. Sin embargo, este efecto no se cumple necesariamente en el método de imputación ordinaria, que lo único que garantiza es que la inversión en el país en ningún caso quede sometida a una

fiscalidad superior a la que grava la inversión extranjera. Por tanto, esta última variante del método de imputación no incentiva la inversión en el extranjero sino que en determinados casos la desincentiva, por lo que tiene efectos negativos para la más eficiente localización del capital.

E. OTROS MÉTODOS PARA ATENUAR LA DOBLE IMPOSICIÓN

Método de la deducción simple

Conforme a este método, tal como explica Díaz de Bernal (2002), el Estado de residencia permite que el monto del impuesto pagado por el contribuyente respecto de las rentas obtenidas en el exterior, sea tomado como un costo o gasto deducible. Por tanto, el Estado de residencia toma en consideración el monto total de las rentas obtenidas en el exterior por sus obligados tributarios, incluyendo como gasto deducible el monto del impuesto pagado en la fuente por las rentas obtenidas en el exterior o rentas exentas.

Método del diferimiento de impuesto o tax deferral

Esta modalidad se refiere a que el país de la residencia postergue la aplicación del impuesto hasta que se realice la remisión de utilidades desde el país de la fuente. No constituye en realidad, un método para evitar la doble imposición, ya que sólo difiere el cómputo de la renta obtenida en el país de origen de la renta, hasta que el país de la residencia la reciba en forma de dividendos (Volman, 2005).

Método de la reducción del impuesto o tax reduction

Según este mecanismo (Montaño Galarza, 2005), el Estado de la residencia del sujeto obligado no reconoce ningún impuesto pagado en el extranjero; somete a tributación las rentas originadas en el extranjero (país de la fuente) más las del propio país, pero aplica una tasa impositiva reducida respecto de la alícuota del país del inversionista.

3. MEDIDAS BILATERALES O MULTILATERALES

Estos métodos para evitar la doble imposición internacional son los que han tenido un desarrollo mayor, y han logrado resultados más efectivos, desde que distintos organismos o conferencias internacionales han promovido estudios sobre la necesidad de que cada Estado disponga de una suficiente red de convenios, y que además fueran redactados según criterios homogéneos, constituyendo la vía más efectiva para evitar la doble tributación.

Desde que en el año 1920 la Sociedad de las Naciones¹ comenzara sus trabajos al respecto, creándose en su seno la Comisión Económica y Financiera, han sido numerosos los comités de expertos y proyectos que han ido fomentando la concientización internacional sobre estos temas, habiéndose llegado a un punto en que la eliminación de la doble imposición internacional se ha convertido en uno de los temas claves desarrollados en organizaciones tan diversas como la O.N.U., O.C.D.E., Unión Europea, Organización de Estados Americanos o el Pacto Andino; e instituciones no gubernamentales del estilo del *Institut de Droit International*, la *International Fiscal Association* o la Cámara de Comercio Internacional.

Los convenios de doble imposición persiguen disminuir la incidencia de la carga fiscal que puede originarse en cada una de las etapas de materialización de una inversión extranjera. Es natural que las empresas consideren escoger Estados receptores de inversión donde existan convenios que ayuden a evitar o disminuir el problema de la doble imposición internacional. Tal circunstancia es, lógicamente, un factor de mejora del clima de inversión del Estado, en tanto considera el nivel micro de ponderación de costos que realizan las empresas buscando aliviarlos o racionalizarlos.

Adicionalmente, los convenios de doble imposición no modifican el tratamiento común otorgado por la ley interna de un Estado. Sin embargo, fijan límites a algunos aspectos de la participación de la recaudación del impuesto entre ambos Estados -por ejemplo, pueden establecer tasas límites de retención en el Estado de la fuente para dividendos, intereses y regalías, reconociendo el derecho del Estado de residencia de gravar también dichas rentas, pero otorgando un mecanismo para neutralizar el pago efectuado en el Estado de la fuente

¹ La creación de la Sociedad de Naciones dió lugar a la primera organización interestatal de carácter político general que funcionaría permanentemente con el objetivo de intervenir y regular los problemas que se suscitaran a nivel internacional. Su Pacto fue aprobado el 28 de junio de 1919 en la Conferencia de Paz de París y entró en vigor el 10 de enero de 1920.

evitando así la doble tributación-. De igual forma, un tratado de este tipo no puede crear una obligación tributaria inexistente en la ley interna.

Aunque los Estados gozan de plena libertad a la hora de elegir el método a aplicar cuando surge la doble imposición, la inmensa mayoría de ellos, se basan en el modelo de convenio de la O.C.D.E., el cual limita el número de métodos utilizables basados en cada principio directivo, permitiéndose a los Estados miembros optar por el método de exención con progresividad y el método de imputación ordinaria.

Los mecanismos concretos que se siguen en los distintos convenios internacionales, pueden dividirse en dos grandes grupos, el método de exención y el método de imputación. En cualquier caso, las posibilidades son tantas como variantes deseen introducir los Estados en el momento de alcanzar los convenios, quedando a la elección de éstos, las reglas específicas de cómo deberá efectuarse la exención, o los criterios para el cálculo de la deducción. Estos se pueden utilizar, para introducir cláusulas encaminadas a mejorar las relaciones fiscales entre los Estados contratantes, orientadas a fomentar las inversiones en Estados en vías de desarrollo, permitiendo una deducción en la cuota del impuesto exigible en el Estado de la residencia; o para fomentar la cooperación entre dos o más Estados en la lucha contra el fraude y la evasión fiscal.

Pese a la pluralidad de métodos existentes en la corrección de la doble imposición, en la realidad práctica éstos se pueden reducir a los métodos de exención y de imputación, con sus diversas modalidades de aplicación, que resultan ser los más comúnmente utilizados, y cuya superioridad técnica se evidencia a partir de su inclusión en el modelo de convenio O.C.D.E. y en la convención modelo de la O.N.U., dando opción a los Estados contratantes para elegir entre uno u otro.

Es importante diferenciar, según Torres Silva (2011), según los tratados o convenios sean bilaterales o multilaterales, ya que estos últimos “implicarían normas originadas por un poder supranacional”. Los convenios multilaterales respecto a los bilaterales, pueden resolver problemas que en ocasiones quedan sin respuesta adecuada en el estrecho marco de los convenios entre dos Estados; no obstante ello, ambos tipos de normas de Derecho Internacional responden a una misma fuente y participan de idénticos objetivos.

A. LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN

Para entender el alcance de los denominados Convenios de Doble Imposición (CDI) es necesario enmarcarlos en la categoría general de Tratados Internacionales a la que pertenecen. Al respecto, López Bassols (2002:22) define al tratado como: “un acuerdo internacional celebrado por escrito entre Estados y regido por el derecho internacional ya conste en un instrumento único, o en dos o más instrumentos conexos y cualquiera que sea su denominación particular”.

Por su parte Montaño (1999), citado por Vallejo Aristizábal y Maldonado López (2006), manifiesta que: “Los tratados son acuerdos suscriptos entre los diferentes Estados o entre los sujetos del derecho internacional, que están encaminados o que tienen por función regular su recíproco proceder. En principio las normas de los tratados solamente vinculan a los signatarios o a los que se adhieran a ellos”.

En este contexto resulta imprescindible remitirse a la norma marco en materia de acuerdos internacionales que es la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, suscripta el 23 de Mayo de 1969, que entró en vigor el 27 de enero de 1980.

La Convención dispone que los tratados deben expresarse en forma escrita, independientemente de que estén contenidos en un solo instrumento o en una serie sucesiva de instrumentos, o cualquiera que sea el nombre que se le haya dado.

Para que exista un tratado, se necesita que el acuerdo sea celebrado, en primer lugar, entre sujetos de Derecho Internacional. Así no pueden considerarse tratados los acuerdos entre Estados y personas particulares o jurídicas que pertenecen a diferentes Estados, o entre estos y organismos multilaterales.

Como lo menciona López Bassols (2002:24), el tratado conlleva elementos esenciales que son:

- a) *La expresión de una voluntad: no necesariamente deben ser simultáneas, un tratado puede resultar de una declaración unilateral de una de las partes seguida de la*

aceptación de la otra parte; o de la continuación de actos unilaterales como el intercambio de notas diplomáticas.

b) La concurrencia de voluntad de por lo menos dos partes: las declaraciones unilaterales de un Estado solo son obligatorias para el estado que las emite, mientras no concurra la voluntad del otro Estado. En los tratados multilaterales no se exige de un número definido de Estados partes.

c) Las partes de un tratado deben ser sujetos de Derecho Internacional: sólo los Estados y las organizaciones internacionales que gozan de personalidad jurídica internacional pueden ser partes de un tratado.

d) La intención de producir efectos legales: esa intención es la que permite distinguir al tratado en sentido escrito, de otros actos que los Estados realizan que no tienen como propósito vincular a sus autores, y que solo comprometen a sus dirigentes políticos pero no a los Estados miembros.

e) Que esté regido por el Derecho Internacional: este es un elemento esencial del tratado. Si bien existen acuerdos entre Estados que se refieren a transacciones comerciales que son regidos por el derecho interno, solo aquellos que están regidos por el Derecho Internacional serán considerados como tratados.

B. BREVE HISTORIA DE LOS CONVENIOS

Los dos modelos de convenio más utilizados en la actualidad son el elaborado por la Organización de Naciones Unidas (O.N.U.) y el elaborado por la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (O.C.D.E.). Ambos modelos reconocen a los Estados suscriptores el derecho de gravar tanto en el país donde se ubica la fuente generadora de la renta como en el país donde se encuentre la residencia del sujeto que la obtuvo. Sin embargo, en el modelo O.C.D.E. se pone mayor énfasis al criterio de residencia a diferencia del de la O.N.U. que se inclina por el de la fuente.

Aparte de estos dos convenios se puede mencionar el Modelo de la Comunidad Andina y el Modelo de Convenio de los Estados Unidos, que tienen importante relevancia a nivel internacional.

Vallejo Aristizábal y Maldonado López (2006) aseguran que la historia de los convenios para combatir la doble imposición se remonta a 1899, cuando el Imperio Austro-Húngaro y Prusia firman un Tratado Fiscal que regula el problema de la doble tributación. En 1922, Italia suscribió un convenio con las nacientes naciones desmembradas del imperio Austro-Húngaro. Sin embargo es en el seno de la Liga de las Naciones que se empieza a abordar con mayor profundidad la problemática de la doble imposición y los mecanismos para combatirla. En 1921 la Sociedad de las Naciones a través de su Comité de Asuntos Económicos, encarga un estudio efectuado por cuatro importantes expertos: Bruinis de Holanda, Einaudi de Italia, Seligman de Estados Unidos y Stamp de Gran Bretaña, que concluye en 1923. Para 1927 se habían formulado modelos de convenio tanto para impuestos directos como para impuestos sucesorios, dichos convenios fueron aprobados en 1928 por representantes de 28 países. En el modelo de impuestos directos se consideró el criterio de la fuente para los llamados impuestos reales, y el criterio de residencia para los llamados impuestos personales, considerando como método adecuado para evitar la doble imposición, el método de deducción simple.

Los estudios y discusiones en esta materia continuaron y dieron lugar a los modelos de convenio de México de 1943 y de Londres en 1946.

Más adelante, los autores antes nombrados, explican que durante la Segunda Guerra Mundial, con el fracaso de la Sociedad de las Naciones, el trabajo sobre tributación se trasladó a la Organización Europea de Cooperación Económica (O.E.C.E.), la misma que se convirtió posteriormente en la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (O.C.D.E.).

En 1956 el Comité Fiscal de la O.C.D.E. trabajó en busca de establecer un proyecto de convenio uniforme que resolviera eficazmente los problemas de doble imposición entre los países miembros. En 1963 el comité presentó el informe titulado 'Proyecto de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio' (MOCDE) que a su vez fue recomendado a los países miembros.

A partir de 1971, el Comité de Asuntos Fiscales, abordó la revisión del Proyecto de Convenio O.C.D.E. de 1963, que concluyó en 1977 con la publicación del nuevo Convenio Modelo y Comentarios.

En 1991, el Comité de Asuntos Fiscales reconoció que la revisión del Convenio Modelo y los Comentarios se había convertido en un proceso continuo, por lo que se adoptó el concepto de un Convenio Modelo ‘dinámico’ que permite actualizaciones y modificaciones periódicas y puntuales, sin esperar a una revisión completa, publicándose en ese mismo año una nueva versión. Así mismo, el Comité decidió abrir el proceso de revisión a las sugerencias y comentarios que pudieran realizar los Estados no miembros, otras organizaciones internacionales y otras partes interesadas, incorporando muchas de las recomendaciones recogidas en los informes elaborados con anterioridad, publicadas en 2003 (Torres Silva, 2011). En el año 2008 nuevamente se abrió el proceso de revisión y actualmente la versión vigente del Convenio Modelo de la O.C.D.E. data del año 2010, donde se integran definitivamente las modificaciones tanto del modelo, como de su texto interpretativo.

Por su parte, en 1974 la Organización de las Naciones Unidas publicó una guía para la celebración de los convenios entre países desarrollados y países en desarrollo, reconociendo que el MOCDE resultaba un instrumento válido entre países desarrollados específicamente.

En 1979 se publicó el ‘manual’ para la negociación de convenios tributarios entre países desarrollados y en vías de desarrollo, que iba acompañado por el Modelo de Convenio (MONU) de 1980, que buscaba un mayor equilibrio entre los criterios de residencia y de la fuente.

Con respecto al Modelo de Convenio de la Comunidad Andina o Pacto Andino, su origen se remonta al 26 de mayo de 1969, cuando los representantes de Colombia, Ecuador, Perú, Bolivia y Chile, suscriben el Acuerdo de Cartagena; Venezuela se incorporó en 1973. Los artículos 3, 22 a) y b), 30 c), 51 y 54 del Acuerdo de Cartagena, contienen el marco que permite la suscripción de ‘decisiones’, que constituyen disposiciones supranacionales de carácter vinculante para los países miembros. En 1972, se expide la Decisión 40, la cual fue finalmente ratificada por los países integrantes (salvo Chile que ya no era miembro) y entró en vigencia en 1981. En el Anexo I de la Decisión, se incluye el Convenio de Doble Tributación entre los países miembros y en su Anexo II se introduce el modelo de convenio entre uno de los países

miembros y otro país fuera de la Comunidad. El mismo recoge el principio general de gravamen en la fuente de donde proviene la renta.

En cuanto al modelo de convenio de Estados Unidos, el mismo fue desarrollado por el Departamento del Tesoro del gobierno. Inicialmente su uso estaba destinado a negociadores de Estados Unidos y por tanto no era publicado. Luego de la Segunda Guerra Mundial, el modelo que extraoficialmente se utilizaba como base era el del tratado entre Estados Unidos y el Reino Unido de 1945. Sin embargo no fue hasta 1976 que el Departamento del Tesoro publicó el primer modelo de convención oficial de Estados Unidos, el cual se asemejaba en varios aspectos al modelo de convención de la O.C.D.E. Éste fue modificado en 1981 añadiendo una cláusula específicamente destinada a evitar el ‘treaty shopping’. Posteriormente el modelo fue actualizado en 1996 y finalmente en 2006, intensificando las limitaciones de los beneficios para evitar el abuso de los tratados.

C. DEFINICIÓN DE LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN

“Los convenios para evitar la doble imposición constituyen acuerdos bilaterales que se aplican con preferencia a las disposiciones de la legislación interna, modificando el régimen general de no residentes, bien determinando supuestos de no sujeción en virtud del reparto de soberanía tributaria entre los Estados firmantes, o bien reduciendo los tipos impositivos aplicables para determinadas rentas” (texto de Arespacochaga citado por Herrán Ocampo, 2000).

El objetivo principal de los convenios de doble imposición es establecer reglas de reparto de los impuestos que afecta, delimitando la potestad tributaria de cada Estado para una renta determinada o un elemento patrimonial concreto. El mecanismo esencial de los convenios consiste en atribuir a cada Estado contratante el derecho a gravar determinadas categorías de rentas o elementos patrimoniales, con carácter preferente sobre otro Estado o con exclusión del derecho de éste a someterlas a imposición.

De acuerdo con lo anterior, los convenios de doble imposición no se inmiscuyen en la normatividad interna del Estado que pretenda aplicarlo sino únicamente está destinado a dar paso a la norma nacional o impedir su aplicación. Por lo tanto, cuando se atribuye a uno de los

Estados la facultad de gravar una renta o elemento patrimonial que según su legislación no está sometida a imposición, de esa atribución convencional no nace el derecho a gravarla. Los convenios no son, pues, fuente de soberanía fiscal, es decir, no pretenden alterar la legislación propia de cada país, sino limitarla relacionándola con la del otro Estado interviniente.

Precisamente, como menciona Herrán Ocampo (2000), por la existencia de una colisión entre normas de diferentes ordenamientos jurídicos, se hace necesario establecer en qué legislación debe subsumirse el hecho concreto que da lugar al ejercicio de la potestad tributaria.

D. INTERPRETACIÓN DE LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN

Los convenios relativos a la doble imposición, constituyen una especie dentro del género de los tratados internacionales, y deben interpretarse de acuerdo con los criterios fijados por la Convención de Viena para el derecho de los tratados del 23 de mayo de 1969, en sus artículos sobre interpretación de los acuerdos internacionales.

La interpretación de los tratados es una operación intelectual que consiste en determinar el sentido del tratado, precisar su alcance y establecer sus puntos oscuros o ambiguos. De conformidad con los art. 31 y 32 de la Convención de Viena, en la interpretación de un tratado deben tenerse en cuenta estos factores:

- La buena fe.
- El sentido corriente de los términos del tratado.
- El contexto, objeto y fin del tratado.
- La interpretación auténtica explícita del tratado.
- El recurso a los trabajos preparatorios.
- La búsqueda del efecto útil del tratado.

Además debe tomarse en consideración:

- Los acuerdos en que las partes interpreten auténticamente el tratado.
- La interpretación por conducta ulterior de las partes.
- Toda otra norma pertinente de derecho internacional aplicable en las relaciones entre las partes.

Hay que tener presente que el contexto del tratado incluye el texto, el preámbulo y los anexos. Prevalece en derecho de los tratados el método textual complementado con el teleológico o funcional, y ello indica que se otorga valor primordial al texto del tratado, y al objeto y fin de este en su conjunto. El tratado debe ser interpretado de buena fe, teniendo en cuenta el sentido corriente, el contexto, y considerando su objeto y fin (Herrán Ocampo, 2000).

El artículo 32 de la Convención enuncia como simples medios de interpretación complementarios los trabajos preparatorios de un tratado y las circunstancias de su celebración. Estos medios de interpretación tienen carácter complementario y, por lo tanto, no son autónomos ni integrados en la regla general del art. 31 y únicamente podrán ser utilizados con el fin de:

- Conformar el sentido resultante de la aplicación de la regla general de interpretación.
- Determinar el sentido cuando la interpretación efectuada de conformidad con la regla general deje el sentido ambiguo u oscuro, o conduzca a un resultado manifiestamente absurdo o irrazonable.

E. FINALIDAD DE LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN

Como ya se ha mencionado, en que los tratados para evitar la doble tributación determinan un reparto de las diversas materias imponibles, estableciendo específicamente respecto a cada renta, cuál de los Estados tiene la facultad, bien de forma exclusiva, prioritaria o compartida, de ejercer el derecho previsto en el ordenamiento interno de gravar un

enriquecimiento dado, pudiendo el convenio establecer límites a determinada imposición, con miras a evitar la doble imposición y facilitar la movilización de bienes y capitales entre los Estados.

En este sentido, el principio general es que los convenios tributarios limitan los poderes de tributación de los Estados evitando que una misma renta sea objeto de doble o múltiple imposición.

Estos principios son explicados por el autor José María Tovillas (1996:91) de la siguiente manera:

Mediante acuerdo internacional, los Estados pueden expresar su voluntad de limitar su propia soberanía tributaria mediante un reparto de la potestad tributaria de gravamen sobre cada categoría de rentas y de bienes. Dicha voluntad, expresada a través de un convenio de doble imposición, obliga a los dos Estados firmantes a respetar el contenido de las disposiciones y otorga el derecho a los particulares de reclamar la aplicación de las cláusulas. La limitación de la potestad tributaria de los Estados destinada a evitar la doble imposición jurídica internacional vendrá articulada a través de dos mecanismos. Por un lado, se evita la superposición de las soberanías tributarias, se elimina el conflicto positivo de soberanías tributarias de los dos Estados contratantes mediante el acuerdo de éstos de conceder la capacidad de gravamen exclusiva de unas determinadas categorías de rentas o de bienes a uno de ellos exclusivamente. Correlativamente el otro Estado renuncia a gravar esas categorías de rentas o bienes.

Por lo tanto se puede establecer que los convenios de doble imposición buscan a través de la asignación de rentas entre los dos Estados contratantes y de mecanismos específicos para evitar la doble imposición, facilitar el intercambio de bienes y de tecnología entre los países. Mediante los tratados se busca dotar de beneficios o ventajas a los contribuyentes, pero en ningún caso tienen por objetivo el aumento de las cargas tributarias.

CAPÍTULO IV

MODELOS DE CONVENIOS

1. LA FUNCIÓN DE LOS MODELOS DE CONVENIOS

“Según el Diccionario de la Real Academia Española, modelo es un arquetipo o punto de referencia para imitarlo o reproducirlo. También se refiere a todo esquema teórico, ...de un sistema o de una realidad compleja, ...que se elabora para facilitar la comprensión y el estudio de su comportamiento” (García Prats, 2009).

Los modelos de convenio surgieron como mecanismos complementarios a los convenios bilaterales como contribución de las organizaciones internacionales para su elaboración, ante la necesidad de fijar una estructura y un contenido homogéneo y coherente al tratamiento de los conflictos tributarios derivados de la imposición simultánea sobre la renta transnacional. García Prats indica que no son, propiamente, una norma jurídica ni tienen como misión incorporarse al acervo del derecho internacional. Todo lo contrario, es decir, se opta por la elaboración de modelos de convenio a nivel internacional como un mecanismo flexible que permite su adaptación, durante el correspondiente proceso de negociación, a los sistemas tributarios de cada Estado firmante y a los intereses respectivos de dichos Estados.

Los modelos de convenio, por lo tanto, tienen como misión fundamental servir de guía durante el proceso de negociación de los convenios fiscales internacionales, ofreciendo una estructura y criterios de reparto de la competencia tributaria y de su comprensión elaborados como fruto del consenso de los países intervenientes. Con la evolución y desarrollo de los mismos, los modelos de convenio y, sobre todo, los comentarios que los acompañan se han convertido en una guía que permite determinar el sentido de los términos y reglas fijadas en tales modelos en el momento de aplicación e interpretación de los tratados de doble imposición.

Esto último ha sido objeto de especial atención en las últimas décadas, razón por la cual las diferentes organizaciones internacionales, y fundamentalmente la O.C.D.E., han dedicado grandes esfuerzos al desarrollo de pautas, criterios y explicaciones sobre el sentido específico que debe darse a las diferentes reglas contenidas en el modelo de convenio. Dicho desarrollo ha quedado ubicado en los comentarios a dicho modelo, que desde 1992 -en el caso del Modelo de la O.C.D.E.- y desde 2001 -en el caso de la O.N.U.- tiene carácter actualizable.

No debiera, sin embargo, simplificarse en exceso el contenido, la función, el cometido, la finalidad y la naturaleza jurídica de los comentarios. Los propios comentarios al modelo de convenio guardan silencio total al respecto, lo que dificulta su adecuación en las diferentes categorías jurídicas que desde el derecho internacional y los derechos nacionales se formulan para facilitar la interpretación y aplicación de las normas tributarias.

En líneas generales, los comentarios al modelo de convenio constituyen una herramienta útil para determinar, en ocasiones, el significado que debe otorgársele a los conceptos utilizados por el modelo y por consiguiente, por los propios y singulares convenios internacionales. Sin embargo, en particular contienen apreciaciones y contenidos de muy variada finalidad y contenido, tales como ejemplos, aclaraciones, manifestaciones de la divergencia existente a nivel internacional sobre la aplicación de una regla, la aceptación de la misma, su significado o sus efectos, así como el establecimiento de las diferentes posiciones interpretativas; incorporan también criterios de política fiscal, opciones de política legislativa, o pareceres de la administración tributaria de algunos países o de la propia O.C.D.E., de manera que resulta difícil otorgarles una función única y simple.

Para concluir, cabe recalcar nuevamente lo dicho por García Prats, en cuanto a que “en ningún caso, los comentarios contienen mandatos interpretativos ni preceptos o criterios normativos vigentes. Tanto los comentarios como los modelos de convenio no constituyen norma jurídica ni a nivel interno ni desde el plano internacional”.

2. MODELO DE LA O.C.D.E. (MOCDE)

Desde su creación en 1963, los convenios se basan, prácticamente en su totalidad, en el modelo de la O.C.D.E.

Los países miembros de esta organización han seguido en gran medida dicho modelo al concluir o revisar sus convenios bilaterales, aunque la gran excepción ha sido Estados Unidos. Sin embargo, su impacto se ha extendido más allá del ámbito de la O.C.D.E., al utilizarse como documento básico de referencia en las negociaciones entre países miembros y no miembros, e incluso entre países no miembros (González de Peña y Henríquez Gutiérrez, 2011).

El modelo de la O.C.D.E. describe en primer término su ámbito de aplicación (capítulo I), y define algunos términos y expresiones (capítulo II). La parte principal consiste en los capítulos III al V, que establecen en qué medida cada uno de los Estados contratantes están autorizados para gravar la renta y el patrimonio y cómo ha de eliminarse la doble imposición jurídica internacional. A continuación se enuncian ciertas Disposiciones Especiales (capítulo VI) y finalmente se introducen una serie de Disposiciones Finales (capítulo VII).

Para González de Peña y Henríquez Gutiérrez (2011), el gran nivel de aceptación de las disposiciones del modelo y su incorporación a la mayoría de los convenios bilaterales ha contribuido a convertir los comentarios a las disposiciones del modelo en una guía ampliamente aceptada, no sin ciertos reparos, para la interpretación y aplicación de las disposiciones de los convenios existentes.

Este modelo se basa principalmente en el principio de la residencia, en contraposición al de la tributación en el país de la fuente de la renta. Esto se explica fundamentalmente en el hecho de que la O.C.D.E. en sus inicios era conformada exclusivamente por países exportadores de capital.

Hoy en día el panorama no ha variado mayormente, aunque progresivamente se han ido incorporando países que no son exportadores de capital por excelencia.

Dicho principio otorga, en la práctica, un derecho ilimitado al país de residencia del contribuyente para gravar sus rentas y al mismo tiempo, limitar o eliminar el derecho que tiene

el país fuente para gravar estas rentas. En el caso que el país de la fuente pueda gravar ciertas rentas, el país de residencia deberá adoptar medidas para aliviar la doble tributación, tales como el otorgar un crédito o establecer una exención.

3. MODELO DE LA O.N.U. (MONU)

El ‘Modelo de Convención de Doble Tributación de las Naciones Unidas entre Países Desarrollados y en Vías de Desarrollo’ o modelo O.N.U. fue publicado por primera vez en 1980 y fue actualizado por última vez en 2001 (González de Peña y Henríquez Gutiérrez, 2011).

Tal como su nombre lo dice, este es un modelo especialmente diseñado para ser acordado entre países desarrollados y países en vías de desarrollo. En consecuencia, se pone énfasis en la tributación basada en la fuente, en desmedro de la tributación en el país de residencia.

Siguiendo con González de Peña y Henríquez Gutiérrez (2011), “por medio de este modelo, la O.N.U. busca promover un flujo de inversión extranjera a los países en vías de desarrollo, además de equilibrar las relaciones entre los países desarrollados y subdesarrollados, debido a que los desarrollados imponen sus condiciones a los países en vías de desarrollo, aprovechándose del interés que éstos pueden tener en atraer capital”.

4. MODELO DEL PACTO ANDINO (MCAN)

Los países andinos (Bolivia, Ecuador, Perú, Colombia y Venezuela)² acordaron en el seno de la Comisión del Acuerdo de Cartagena de 1971 la Decisión 40 contentativa de un acuerdo multilateral para evitar la doble tributación entre los países de la subregión y un Modelo Tipo para la negociación con países fuera del ámbito andino.

² En un primer momento Chile formó parte del grupo original y Venezuela se incorporó posteriormente.

La característica fundamental del modelo es la defensa absoluta del principio de la fuente, como manifestación de una política totalmente contraria a la esbozada por el Modelo de la O.C.D.E., asimismo, constituye el único Convenio Tipo de carácter multilateral que existe actualmente en el mundo.

Las principales características de este modelo son las siguientes (Herrán Ocampo, 2000):

- *Intereses: adopta con carácter exclusivo el criterio de la fuente.*
- *Dividendos y participaciones: adopta con carácter exclusivo el criterio de la fuente.*
- *Regalías o cánones: adopta con carácter exclusivo el criterio de la fuente.*
- *Beneficios empresariales: criterio principal el de la fuente y criterio accesorio el del establecimiento permanente, relacionado con el criterio de la fuente pero no sujeto al mismo.*
- *Rendimientos inmobiliarios: aplica criterio de la fuente.*
- *Ganancias de capital: criterio general el de la fuente y como criterio excepcional el del lugar de registro de los bienes.*
- *Actividades de transportes: criterio del domicilio.*
- *Servicios personales: consagra como criterio general el de la fuente y como criterio excepcional el de la residencia para funciones fiscales.*
- *Servicios profesionales y asistencia técnica: adopta con carácter exclusivo el principio de la fuente.*
- *Imposición sobre el patrimonio: criterio general el de la fuente.*

Sin embargo, este modelo no dio los resultados que los países andinos esperaban al no ser aceptados como un mecanismo válido para la negociación de un convenio de doble imposición con un país fuera de la subregión. Solamente dos convenios pudieron ser negociados sobre la base de este Modelo (Argentina-Chile y Argentina-Bolivia). La red de convenios desarrollada por los países de la región (Ecuador, Bolivia, Venezuela) sigue los lineamientos del Modelo O.C.D.E. y del Modelo O.N.U.

Por ello se ha planteado por parte de los países miembros del Pacto Andino, la necesidad de una revisión de este modelo tipo a la luz de los cambios de las políticas tributarias experimentadas en las últimas décadas y de la propia política de negociación de convenios tributarios por parte de los integrantes de la hoy Comunidad Andina sobre la base de otros modelos de convenios.

5. PRINCIPALES DIFERENCIAS DE LOS MODELOS DE CONVENIOS

El convenio modelo de la O.C.D.E. presenta varios conceptos importantes. Entre ellos, que los países se comprometen recíprocamente a no gravar a residentes del otro país que no ejerzan un nivel mínimo de actividad dentro de sus fronteras.

La fijación de este mínimo depende del tipo de actividad; así por ejemplo (Vallejo Artistizábal y Maldonado López, 2006), una empresa no paga impuestos si no tiene un ‘establecimiento permanente’, concepto que queda definido en el convenio. Existen requisitos mínimos para los casos de prestación de servicios personales, y reglas que permiten establecer si una persona es residente de un país u otro.

El modelo de la O.N.U., pone más énfasis en los derechos de los países de donde proviene la renta, restringe más las circunstancias en las que empresas de otro país pueden operar sin pagar impuestos en el país de donde proviene la renta, y deja abierta la posibilidad de tener tasas de retención más altas sobre intereses, dividendos y regalías.

El modelo de convenio de la Comunidad Andina dispone que independientemente de la nacionalidad o domicilio de las personas, las rentas de cualquier naturaleza que éstas

obtuvieren, sólo serán gravables en el país miembro en el que tales rentas tengan su fuente productora, salvo los casos de excepción en él previstos. Estos casos de excepción se refieren a las utilidades o beneficios de las empresas de transporte, a determinadas ganancias de capital y a rentas provenientes de algunos servicios personales, supuestos en los que se usa el criterio del domicilio.

Este criterio es recogido por la Decisión 578, que contiene el régimen para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal entre los países miembros de la Comunidad Andina, expedida el 4 de mayo de 2004, publicada en la Gaceta Oficial 1063 de la Comunidad.

Vale señalar que al interior de la Comunidad Andina, ningún país miembro ha podido celebrar convenios con terceros países utilizando ese modelo tipo. Por ejemplo, en los casos de Bolivia, Venezuela y Ecuador, se han tomado como base principalmente los Modelos de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (O.C.D.E.) y en algún caso el de la Organización de las Naciones Unidas (O.N.U.).

Con relación al Modelo de Estados Unidos, éste al igual que el modelo O.C.D.E., pone mayor énfasis en los criterios de residencia o domicilio, por sobre el criterio de fuente. Contiene disposiciones respecto de los establecimientos permanentes, muy similares a las del MOCDE. Incorpora las cláusulas del ‘beneficiario efectivo’ de los privilegios otorgados por los acuerdos, a efecto de evitar las prácticas de los ‘treaty shopping’, finalmente no admite cláusulas de ‘tax sparing’.

6. ESTRUCTURA DE LOS CONVENIOS

Como se ha señalado, los modelos más utilizados en su orden son: el MOCDE y el MONU. En el caso del MOCDE, éste contiene una parte normativa o formal y una parte de comentarios que ayuda a entender la intención y el alcance de las cláusulas que lo conforman.

En términos generales la estructura en cualquier modelo es semejante:

A. ÁMBITO DE APLICACIÓN

Ámbito de aplicación subjetivo: la residencia

El criterio de vinculación utilizado por los convenios es el de residencia, es decir, se aplica a los residentes de uno o de ambos Estados contratantes. En todo caso, los convenios remiten a la legislación interna de cada Estado los criterios para determinar la residencia.

En el Modelo de Convenio de la O.C.D.E., se establecen los siguientes criterios sucesivos para la resolución de aquella situación en la que, en virtud de la normativa interna de cada Estado, una persona física sea considerada residente por los dos Estados.

- a) La vivienda permanente.
- b) El centro de sus intereses vitales.
- c) Donde viva habitualmente.
- d) La nacionalidad.
- e) El común acuerdo entre los Estados contratantes.

En el caso del modelo O.N.U., los criterios coinciden mayoritariamente, aunque se excluye el de nacionalidad.

Para las personas jurídicas, el criterio previsto en ambos modelos (O.C.D.E. y O.N.U.) es el de la dirección efectiva.

Ámbito de aplicación objetivo: los impuestos comprendidos

Por regla general los convenios de doble imposición se aplican a los impuestos sobre la renta, tanto de personas físicas como jurídicas. De igual manera, por regla general, se aplican también a los impuestos sobre el patrimonio, sin hacerse extensivos a los impuestos indirectos.

Los convenios definen con carácter general estos impuestos, aunque es común que contengan una enumeración de los impuestos comprendidos en cada Estado, e incluso se habla de impuestos de naturaleza similar, además de la previsión de la aplicación del convenio a aquellos impuestos que en el futuro puedan sustituir a los enunciados.

Esto es importante, pues implicaría que un cambio sustancial en la legislación en materia de impuestos directos debería ser comunicado al otro Estado para evitar confusiones en la aplicación de los convenios, sobre todo, cuando se han hecho enumeraciones de los impuestos comprendidos.

B. DEFINICIONES GENERALES

Es importante considerar que pueden presentarse definiciones distintas en las legislaciones internas de los países que suscriben el convenio, que podrían generar problemas de aplicación del mismo, por lo que esta cláusula es sumamente importante, pues establece definiciones de términos y expresiones que se utilizan en el convenio, tales como ‘persona’, ‘sociedad’, ‘autoridad competente’, ‘residencia’, ‘establecimiento permanente’ u otros (Vallejo Artistizábal y Maldonado López, 2006).

Tanto el Modelo de Convenio de la O.C.D.E. como el de la O.N.U. contienen en artículos independientes, debido a su importancia, las definiciones de ‘residente’ y la de ‘establecimiento permanente’. En concreto, ambos modelos dedican sus artículos 4 y 5 a estas definiciones.

El MOCDE introdujo la noción de ‘establecimiento permanente’ que fue recogida por el MONU y que hoy es parte integrante de todos los convenios de doble imposición cuyo alcance resulta trascendental, ya que de ella va a depender el reparto por parte de los Estados contratantes de los beneficios empresariales.

 *Persona*

La definición del término persona debe interpretarse en un sentido muy amplio. La definición menciona expresamente a las personas físicas, las sociedades y las agrupaciones de personas. Comprende además cualquier otra entidad que, aun cuando no esté constituida como persona jurídica, sea tratada como persona jurídica a efectos impositivos (Gaón Lima, 2006).

 *Sociedad*

El término sociedad comprende, en primer lugar, a las personas jurídicas. El término se extiende, además, a todas aquellas otras unidades imponibles consideradas como personas jurídicas por la legislación fiscal del Estado contratante donde se hayan constituido (Gaón Lima, 2006).

 *Autoridad competente*

La definición de la expresión autoridad competente tiene en cuenta el hecho de que en algunos países la aplicación de los convenios de doble imposición no es competencia exclusiva de las autoridades fiscales superiores, sino que algunas materias se reservan, o pueden ser delegadas, a otras autoridades. La definición adoptada permite que cada Estado contratante designe una o más autoridades competentes (Gaón Lima, 2006).

 *Nacional*

La definición del término nacional se limita a establecer que el mismo es aplicable a las personas físicas que tengan la nacionalidad de un Estado contratante.

Para determinar lo que ha de entenderse por nacionales de un Estado contratante en el caso de las personas físicas habrá que referirse a las normas particulares de cada Estado sobre la adquisición o pérdida de la nacionalidad.

En lo referente a las personas jurídicas, las sociedades de personas o las asociaciones constituidas conforme a la legislación vigente en un Estado contratante tienen la consideración de nacionales.

 *Criterio general*

Se remite a las disposiciones aplicables del derecho interno de un Estado contratante, se trate o no de legislación fiscal. Sin embargo, cuando un término o expresión se defina de forma diferente por las distintas ramas jurídicas de un Estado contratante, el sentido que le atribuye la legislación relativa a los impuestos comprendidos en el ámbito del convenio prevalecerá sobre cualquier otro, incluyendo los que resulten de otras leyes fiscales. Se plantea la cuestión, sin embargo, de determinar cuál es la legislación aplicable para interpretar los términos no definidos en el convenio, la legislación vigente en el momento de la firma del convenio o la legislación vigente en el momento de su aplicación, es decir, cuando se exige el impuesto. Según Gaón Lima (2006), se ha concluido que ha de prevalecer esta última.

No obstante, se especifica que esto es aplicable solamente si el contexto no requiere una interpretación diferente. El contexto está constituido, en particular, por la intención de los Estados contratantes en el momento de la firma del convenio así como por el significado que la legislación del otro Estado contratante atribuye al término de que se trate (referencia implícita al principio de reciprocidad en que se basa el convenio). Por consiguiente, los términos permiten a las autoridades competentes cierta flexibilidad.

 *Residencia*

El concepto de residente de un Estado contratante tiene diversas funciones y es de importancia en tres casos:

- a) Para determinar el ámbito subjetivo de aplicación de un convenio;
- b) Para resolver los casos en que la doble imposición se produzca como consecuencia de la doble residencia;

c) Para resolver los casos en que la doble imposición resulte del gravamen en el Estado de residencia y en el Estado de la fuente.

En general, las legislaciones internas de los diversos Estados establecen la sujeción mundial al impuesto, o sujeción plena, basándose en la existencia de un vínculo personal entre el contribuyente y el país considerado Estado de residencia.

Esta sujeción impositiva no afecta solamente a las personas domiciliadas en un Estado, se extiende además, por ejemplo, a las personas que residen permanentemente, o en ocasiones sólo durante cierto período de tiempo, en el territorio del Estado.

La definición de la expresión residente de un Estado contratante a los efectos del convenio se remite al concepto de residencia adoptado por la legislación interna. Se mencionan como criterios determinantes de la residencia fiscal: el domicilio, la residencia, la sede de dirección o cualquier otro criterio análogo. En lo que se refiere a las personas físicas, la definición pretende cubrir las diversas formas de vinculación personal a un Estado que utilizan las legislaciones fiscales internas como determinantes de la sujeción plena a imposición.

Comprende también el caso de las personas asimiladas a los residentes por la legislación fiscal de un Estado y sometidas, por ello, plenamente a imposición en ese Estado (por ejemplo, los diplomáticos y otras personas al servicio del Estado).

Sin embargo, hay que considerar que una persona no se considera ‘residente de un Estado contratante’ en el sentido del convenio si, aun cuando no esté domiciliada en ese Estado, se considera residente con arreglo a la legislación interna pero se somete a una imposición limitada sobre las rentas obtenidas en dicho Estado o el patrimonio situado en el mismo. Esta situación se produce en ciertos Estados en relación con personas físicas, particularmente en el caso de diplomáticos y empleados consulares extranjeros que prestan servicios en su territorio.

Para resolver el conflicto cuando una misma persona sea residente de ambos Estados contratantes, se establecen reglas especiales que den preferencia al vínculo con un Estado frente al vínculo con el otro. En la medida de lo posible, el criterio de preferencia debe de ser tal que no permita dudas, de forma que la persona de que se trate cumpla las condiciones

requeridas solamente en un Estado y, al mismo tiempo, debe reflejar una vinculación de tal naturaleza que justifique la atribución del derecho de gravamen al Estado en cuestión.

Con referencia a las personas físicas el siguiente ejemplo (Gaón Lima, 2006) permitirá comprender mejor la situación:

Una persona física tiene una vivienda permanente en el Estado A donde viven su mujer y sus hijos. Ha permanecido más de seis meses en el Estado B y, conforme al derecho interno de este último, se somete a imposición como residente del mismo por razón de la duración de su estadía en ese Estado. De esa forma, ambos Estados reclaman su derecho a someter a imposición plena a tal persona. El convenio debe resolver el conflicto. Se da preferencia al Estado contratante en que la persona física disponga de una vivienda permanente, es decir, la persona física la habrá amueblado y reservado para su uso permanente, a diferencia de la estancia en un determinado lugar en condiciones tales que sea evidente que la misma se pretende de corta duración. Si la persona física tiene una vivienda permanente en ambos Estados contratantes, se da preferencia al Estado con el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas, lo que ha de entenderse como el centro de sus intereses vitales. Cuando sea imposible determinar la residencia con arreglo a esta regla, se establecen como criterios subsidiarios, en primer lugar, la presencia habitual y, en segundo lugar, la nacionalidad. Si una persona física es nacional de ambos Estados o de ninguno de ellos, la cuestión deberá resolverse de común acuerdo entre los Estados en cuestión.

Con referencia a las sociedades y otras agrupaciones de personas, independientemente de que tengan o no personalidad jurídica, en la práctica será poco frecuente que queden sujetas a imposición como residentes en más de un Estado, pero puede presentarse el caso cuando un Estado atiende al lugar de registro y el otro al de la sede de dirección efectiva. En consecuencia, también en el caso de sociedades y entidades han de establecerse reglas especiales de preferencia.

No parece adecuado dar importancia a un criterio puramente formal como es la inscripción en un registro, por tanto y según la tesis de Gaón Lima (2006), se tiene en cuenta el lugar desde donde la sociedad o entidad se dirige efectivamente, es decir se ha optado por la

'sede de dirección efectiva' como criterio de preferencia para las personas distintas de las personas físicas.

Establecimiento permanente

El concepto de establecimiento permanente se utiliza principalmente para determinar el derecho de un Estado contratante a gravar los beneficios de una empresa del otro Estado contratante. Un Estado contratante no puede gravar los beneficios de una empresa del otro Estado salvo que ésta realice su actividad por medio de un establecimiento permanente situado en aquél.

La definición de establecimiento permanente es fundamental para definir la competencia para tributar los beneficios de las actividades empresariales, entre los países partícipes en una convención para evitar la doble tributación internacional.

Reiteradamente, se ha afirmado que aquel concepto tiene un carácter restrictivo para la aplicación plena del principio de tributación en el país de la fuente, toda vez que no basta el desarrollo de una actividad generadora de beneficios en su territorio, sino que además por este concepto se exige que tal actividad presente un cierto grado de permanencia. Desde otro punto de vista, también se podría afirmar que limita la tributación basada en el principio de residencia, puesto que reconoce competencia al país de la fuente para tributar, aunque con ciertas condiciones, beneficios obtenidos por empresas residentes de un determinado país.

Podría concluirse, que el concepto de establecimiento representa un puente entre las pretensiones fiscales del país de la fuente y del país de la residencia.

Se define la expresión 'establecimiento permanente' como un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad. Así pues, las condiciones contenidas en esta definición son las siguientes (Gaón Lima, 2006):

- *Existencia de un 'lugar de negocios', esto es, de instalaciones como, por ejemplo, un local o, en determinados casos, maquinaria o equipo;*

- *Debe de ser ‘fijo’, esto es, un lugar determinado y con cierto grado de permanencia;*
- *Realización de las actividades de la empresa, esto significa, normalmente, que personal de la empresa realiza las actividades en el Estado en que está situado el lugar fijo.*

La expresión ‘lugar de negocios’ cubre cualquier local, instalación o medios materiales, utilizados para la realización de las actividades de la empresa, sirvan o no exclusivamente a ese fin. Un lugar de negocios puede existir incluso cuando no se disponga ni se necesite local alguno para la realización de las actividades de la empresa, y ésta simplemente dispone de cierto espacio. No importa que la empresa sea propietaria o arrendataria del local, instalación o medios, o disponga por otra causa de ellos. Así, el lugar de negocios puede estar constituido por un espacio dentro de un mercado o por determinado emplazamiento utilizado de manera permanente en un depósito aduanero (por ejemplo, para el almacenamiento de mercancías sujetas a derechos aduaneros).

El lugar de negocios también puede encontrarse en las instalaciones de otra empresa. Este sería el caso, por ejemplo, de una empresa extranjera que tuviera permanentemente a su disposición determinados locales, o parte de ellos, pertenecientes a otra empresa.

Según la definición, el lugar de negocios debe ser ‘fijo’. En consecuencia, normalmente existirá una vinculación entre el lugar de negocios y un punto geográfico determinado. Es suficiente que el equipo permanezca en un lugar determinado pero tiene que tener cierto grado de permanencia. Si el lugar de negocios no se ha establecido para fines puramente temporales, puede constituir un establecimiento permanente incluso aunque de hecho exista solamente durante un período muy corto de tiempo debido a la especial naturaleza de la actividad o porque, a causa de circunstancias particulares (por ejemplo, la muerte del contribuyente o el fracaso de la inversión), se haya liquidado prematuramente. Cuando un lugar de negocios que en principio debía tener corta duración se mantiene durante un período que impide su consideración como temporal, se convierte en un lugar fijo de negocios y, en consecuencia y retroactivamente, en un establecimiento permanente.

Se establece una lista no exhaustiva de ejemplos que pueden considerarse constitutivos de establecimiento permanente.

Se enumeran algunas actividades empresariales que se consideran excepciones a la definición general y que no constituyen establecimiento permanente aunque la actividad se realice a través de un lugar fijo de negocios. Todas estas actividades tienen como característica común su carácter preparatorio o auxiliar:

- a) Se refiere al caso de una empresa que utiliza instalaciones para almacenar, exponer o entregar sus propios bienes o mercancías.
- b) Se refiere a las existencias de mercancías en sí mismas y establece que el mantenimiento de existencias no se considerará establecimiento permanente si tiene por objeto el almacenamiento, la exposición o la entrega de las mercancías.
- c) Se refiere al mantenimiento de existencias de bienes o mercancías de una empresa para ser transformadas por una segunda empresa en nombre o por cuenta de la empresa mencionada en primer lugar.
- d) La referencia a la captación de información comprende el caso de la oficina de un periódico, que no es sino uno de los muchos 'tentáculos' de la oficina central; exonerar a las oficinas de este tipo supone, simplemente, extender la noción de 'mera compra'.
- e) Un lugar fijo de negocios mediante el cual la empresa realiza únicamente una actividad de carácter preparatorio o auxiliar no constituye establecimiento permanente.

Es difícil a menudo distinguir entre las actividades que tienen carácter preparatorio o auxiliar y aquellas que no lo tienen. El criterio decisivo consiste en determinar si las actividades del lugar fijo de negocios constituyen en sí mismas una parte esencial y significativa de las actividades del conjunto de la empresa.

Convendrá estudiar separadamente cada caso. Un lugar fijo de negocios cuyo objeto general sea idéntico al objeto general del conjunto de la empresa no realiza una actividad preparatoria o auxiliar. Así, por ejemplo, cuando una empresa tenga por objeto prestar asistencia en la ejecución de contratos de patente, un lugar fijo de negocios de la empresa que realice esa actividad no podrá beneficiarse de las disposiciones de la letra e). Un lugar fijo de negocios cuya función sea la gestión de la empresa, o incluso solamente de parte de la misma,

no se considera que realiza una actividad preparatoria o auxiliar pues tales actividades ejecutivas exceden esa consideración.

El hecho de que un lugar fijo de negocios realice una combinación de las actividades mencionadas en las letras a) a e) no significa por sí solo que existe un establecimiento permanente.

Generalmente se acepta que una empresa tiene un establecimiento permanente en un Estado si hay una persona en ese Estado que actúa para la empresa en determinadas condiciones, aunque la empresa no disponga de un lugar fijo de negocios en ese Estado.

Las personas cuyas actividades pueden constituir un establecimiento permanente de la empresa son los ‘agentes dependientes’, esto es, las personas, empleadas o no, que no sean agentes independientes y dichas personas pueden ser sociedades o personas físicas. Esta disposición se basa en la hipótesis de que solamente las personas facultadas para concluir contratos pueden constituir un establecimiento permanente de la empresa de la que dependen.

En tal caso, la persona tiene suficiente autoridad para vincular a la empresa en las actividades empresariales en el Estado considerado. El empleo del término ‘establecimiento permanente’ en este contexto supone, naturalmente, que esa persona utiliza su autoridad repetidamente y no sólo en casos aislados.

Una persona autorizada para negociar todos los elementos y detalles de un contrato que obligue a la empresa puede considerarse que ejerce su autoridad ‘en ese Estado’, incluso si el contrato se firma por otra persona en el Estado en que la empresa esté situada.

Una empresa de un Estado contratante que realice operaciones empresariales por medio de un corredor, un comisionista general o cualquier otro agente independiente, no puede someterse a imposición en el otro Estado contratante por razón de tales operaciones si el agente actúa en el ejercicio normal de su actividad ya que es por sí mismo una empresa separada. No constituirá establecimiento permanente de la empresa por cuya cuenta actúe, si:

a) es independiente de la empresa, jurídica y económicamente, y

b) actúa en el ejercicio normal de su actividad

Si las actividades empresariales que la persona realiza para la empresa están sometidas a instrucciones detalladas o a un control global, esta persona no puede considerarse independiente de la empresa. No puede decirse que una persona actúa en el ejercicio normal de su actividad si, en sustitución de la empresa, realiza actos que económicamente entran más en la esfera de la empresa que en la de sus propias actividades empresariales. Si, por ejemplo, un comisionista no se limita a vender los bienes o mercancías de la empresa en nombre propio, sino que además actúa habitualmente respecto de la empresa como agente permanente con poderes para concluir contratos.

Se admite generalmente que el hecho de la existencia de una filial no constituye por sí solo a esa filial en establecimiento permanente de la matriz. Ello se deriva del principio según el cual a efectos fiscales tal filial constituye una entidad jurídica independiente. El hecho de que la actividad de la filial se dirija por la sociedad matriz no bastará para considerar a la filial como un establecimiento permanente de la sociedad matriz.

Una filial constituirá, sin embargo, establecimiento permanente de la sociedad matriz si tiene poderes, y los ejerce habitualmente, para concluir contratos en nombre de la sociedad matriz.

Las consecuencias serán las mismas que en el caso de cualquier otra sociedad independiente. Las mismas reglas serán aplicables a las actividades que una filial realice para cualquier otra filial de la misma sociedad.

C. DISTRIBUCIÓN DE LA POTESTAD TRIBUTARIA ENTRE LOS ESTADOS

Para determinadas categorías de renta y de patrimonio se atribuye un derecho exclusivo de imposición a uno de los Estados contratantes. El otro Estado contratante no puede gravar dichas categorías, evitándose de esta manera la doble imposición. En general, el derecho exclusivo de imposición se otorga al Estado de residencia. En este sentido el MONU y el MCAN no coinciden con los criterios del MOCDE, y de hecho en la Comunidad Andina, como se señaló prima el criterio de fuente.

En el caso de otras categorías de renta y de patrimonio el derecho de imposición no es exclusivo. Algunas rentas cuya imposición es compartida entre los dos Estados se limita el impuesto al país de la fuente (dividendos e intereses, tanto en los modelos O.C.D.E. como O.N.U.).

En la medida en que las disposiciones anteriores confieran al Estado de la fuente un derecho de imposición, ya sea pleno o limitado, el Estado de residencia deberá permitir una desgravación con el fin de evitar la doble imposición.

En los Modelos de Convenio tanto de la O.C.D.E. como de la O.N.U., se clasifican las rentas y el patrimonio en tres categorías según el régimen aplicable en el Estado de la fuente (Vallejo Artistizábal y Maldonado López, 2006):

1. “Rentas y elementos patrimoniales que pueden gravarse sin ninguna limitación en el Estado de la fuente.
2. Rentas que pueden someterse a una imposición limitada en el Estado de la fuente.
3. Rentas y elementos patrimoniales que no pueden someterse a imposición en el Estado de la fuente”.

Comenzando por el criterio de gravamen en la fuente, las categorías de renta y patrimonio que pueden gravarse sin ninguna limitación en el Estado de la fuente son las siguientes:

- Rendimientos de bienes inmuebles situados en dicho Estado, ganancias de capital derivadas de la enajenación de dichos bienes, y patrimonio que representan. (Art. 6 de ambos modelos)
- Rentas provenientes de la explotación de recursos naturales. (Art. 6 de ambos modelos)
- Beneficios de los establecimientos permanentes situados en dicho Estado, ganancias de capital derivadas de la enajenación de un establecimiento

permanente, y patrimonio representado por los bienes muebles que formen parte de dicho establecimiento permanente. Aquí, el modelo O.N.U. limita las posibilidades de deducción en el cálculo del beneficio del establecimiento permanente al no considerar deducibles los pagos a afiliadas. (Art. 7 y 13 de ambos modelos)

- Rendimientos de las actividades de artistas y deportistas realizadas en dicho Estado, independientemente de que tales rentas se atribuyan al artista o deportista o a otra persona. (Art. 17 de ambos modelos)
- Rendimientos de los servicios personales independientes imputables a una base fija situada en dicho Estado. Para esta categoría de renta, recogida en el art. 14 del Modelo O.N.U. establece para algún caso el gravamen limitado; este régimen, que antes venía recogido en ambos modelos, desde la modificación del modelo O.C.D.E. en el 2000 ya solo aparece en el de la O.N.U.
- Participaciones de consejeros pagadas por una sociedad residente en dicho Estado. (Art. 16 de ambos modelos)
- Remuneraciones por razón de un empleo en el sector privado, realizado en dicho Estado, salvo cuando el empleado permanezca allí durante un periodo que no exceda de ciento ochenta y tres días en cualquier periodo de doce meses, que comience o termine en el periodo impositivo relevante y se cumplan determinadas condiciones; y remuneraciones de un empleo a bordo de un buque o aeronave explotado en tráfico internacional, o a bordo de una embarcación, si la sede de dirección efectiva de la empresa está situada en dicho Estado. (Art. 15 de ambos modelos)
- Remuneraciones y pensiones pagadas por razón de un empleo en el sector público bajo determinadas condiciones. (Art. 19 de ambos modelos)
- Pagos recibidos por estudiantes y aprendices. (Art. 20 de ambos modelos).

Por otro lado, las siguientes categorías de renta pueden someterse a una imposición limitada en el Estado de la fuente:

- Dividendos: en el caso de que la participación que generan los dividendos no esté efectivamente vinculada a un establecimiento permanente o a una base fija situada en el Estado de la fuente, ese Estado debe limitar su gravamen al 5% del importe bruto de los dividendos, cuando el beneficiario efectivo sea una sociedad que detente directamente al menos el 25% del capital bruto de la sociedad que paga dividendos, y al 15% de su importe bruto en otros casos. A este respecto, el modelo O.N.U. establece las mismas condiciones, pero deja el porcentaje abierto. (Art. 10 de ambos modelos).
- Intereses: en las mismas condiciones que para los dividendos, el Estado de la fuente debe limitar su gravamen al 10% del importe bruto de los intereses, salvo en el caso de intereses que excedan del importe normal del mercado. Como en el caso de los dividendos, el modelo O.N.U. deja el porcentaje abierto. (Art. 11 de ambos modelos)

Las restantes categorías de renta o de patrimonio no pueden someterse a imposición en el Estado de la fuente; como regla general sólo pueden someterse a imposición en el Estado de residencia del contribuyente.

Esto es válido, por ejemplo, para los cánones, las ganancias derivadas de la enajenación de acciones y otros valores mobiliarios, las pensiones del sector privado, las cantidades percibidas por un estudiante para sus estudios o formación práctica, el patrimonio representado por acciones y otros valores mobiliarios.

Los beneficios procedentes de la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional, o de embarcaciones dedicadas al transporte por aguas interiores, las ganancias derivadas de la enajenación de dichos buques, embarcaciones o aeronaves, y el patrimonio representado por dichos buques, embarcaciones o aeronaves, sólo pueden someterse a imposición en el Estado en el que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.

Los beneficios empresariales y las rentas derivadas de la prestación de servicios personales independientes, no imputables a un establecimiento permanente en el Estado de la fuente, sólo pueden someterse a imposición en el Estado de la residencia.

D. MÉTODOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN

Los métodos previstos para evitar la doble imposición en los modelos O.C.D.E. y O.N.U. son el método de imputación y el de exención, que aparecen recogidos en los art. 23 A y 23 B de ambos modelos.

Si un residente de un Estado contratante obtiene rentas o posee elementos patrimoniales, que pueden someterse a imposición, de forma ilimitada o limitada, en el Estado de la fuente, el Estado de la residencia estará obligado a eliminar la doble imposición mediante alguno de los siguientes métodos:

Método de exención: las rentas o los elementos patrimoniales que pueden someterse a imposición en el Estado de la fuente están exentos en el Estado de residencia. Para ello se admiten dos alternativas:

- Exención simple: cuando las rentas o el patrimonio, obtenidos en el Estado de la fuente, no se tienen en cuenta en ningún momento en la base imponible del perceptor.
- Exención con progresividad: cuando dichas rentas o patrimonio solamente se computan al objeto de determinar el tipo impositivo que se aplicará a las demás rentas o elementos patrimoniales del contribuyente.

Método de imputación: las rentas o el patrimonio que pueden someterse a imposición en el Estado de la fuente también se someten a gravamen en el Estado de residencia. También aquí pueden darse dos modalidades:

- Imputación total o integral: cuando se deduce la totalidad del impuesto satisfecho en el Estado de la fuente.

- Imputación parcial o limitada: cuando la deducción por el impuesto satisfecho en el extranjero tiene un máximo que es el importe que por dichos rendimientos correspondería pagar en el Estado de residencia, si se hubiesen obtenido en dicho territorio.

E. DISPOSICIONES ESPECIALES

Los convenios contienen ciertas disposiciones especiales, siendo las más importantes las referidas a los aspectos siguientes:

- No discriminación: Aparece en el art. 24 de los modelos O.C.D.E. y O.N.U. Se reconoce el principio de no discriminación entre los nacionales de uno y otro Estado contratante, siempre que se encuentren en las mismas circunstancias.

El principio general establece que los nacionales de un Estado contratante no serán sometidos en el otro Estado contratante a ningún impuesto u obligación relativa al mismo, que no se exijan o que sean más gravosos que aquellos a los que estén o puedan estar sometidos los nacionales de ese otro Estado que se encuentren en las mismas condiciones.

Los establecimientos permanentes que una empresa de un Estado contratante tenga en el otro Estado contratante, no serán sometidos a imposición de forma menos favorable que las empresas de ese otro Estado que realicen las mismas actividades.

El principio de no discriminación como particularidad se suele referir a la totalidad de los impuestos en vigor de los Estados contratantes y no sólo a los comprendidos en el ámbito del convenio. Otro aspecto que se debe resaltar de este principio es que está referido a la nacionalidad y no a la residencia.

- El procedimiento amistoso: aparece en el art. 25 de los modelos O.C.D.E. y O.N.U. Se establece un cauce a través del cual los Estados contratantes ‘harán lo posible’ para resolver las dificultades o las dudas que plantea la interpretación o aplicación del convenio.

El procedimiento puede iniciarse a instancia de cualquier contribuyente que considere que las medidas adoptadas por uno o por Estados contratantes implican o pueden implicar una imposición que no esté de acuerdo con el convenio. La autoridad competente, si no puede por sí misma encontrar una solución satisfactoria, hará lo posible para resolver la cuestión mediante un procedimiento amistoso con la autoridad competente del otro Estado contratante.

Las autoridades competentes de los Estados contratantes también podrán acudir a este procedimiento amistoso para resolver las dificultades o dudas que plantea la interpretación o aplicación del convenio, o para tratar de eliminar la doble imposición en los casos no previstos en el convenio.

- Intercambio de información: aparece en el art. 26 de los modelos O.C.D.E. y O.N.U. Se articulan los mecanismos para proceder al intercambio de información entre los Estados contratantes para aplicar lo dispuesto en el convenio o en el derecho interno de éstos.

Se establece la obligación de mantener el secreto sobre la información recibida, y se delimitan los fines para los que la información puede ser utilizada.

F. DISPOSICIONES FINALES

Entrada en vigor y denuncia: el convenio entrará en vigor una vez que ha sido ratificado, y los instrumentos de ratificación hayan sido respectivamente intercambiados.

El texto recoge la fecha a partir de la cual entran en vigor sus disposiciones, que suele fijarse en el comienzo del siguiente periodo impositivo.

Los convenios tienen, en principio, vigencia indefinida y permanecen en vigor en tanto no se denuncien por uno de los Estados contratantes, transcurrido un periodo mínimo desde su entrada en vigor que suele ser de 5 años.

7. OTROS MODELOS DE LOS CONVENIOS

A. MODELO DE ESTADOS UNIDOS

La última versión del modelo de convenio de los Estados Unidos fue creada en 2006, y ha sido utilizado principalmente por este país en la celebración de sus tratados de doble tributación. Su contenido guarda relación tanto con la regulación impositiva interna de Estados Unidos como con sus objetivos fiscales.

En este caso, nos encontramos frente a un modelo de convenio muy similar al establecido por el de la O.C.D.E. Por tanto, este es un modelo que promueve que las rentas sean gravadas en el país de residencia, favoreciéndose así, los intereses fiscales de Estados Unidos (González de Peña y Henríquez Gutiérrez, 2011).

B. MODELO DE LA ALADI

El llamado Modelo de la ALADI³ se basa en las conclusiones (también conocidas como criterios de la ALADI) de las deliberaciones llevadas a cabo en las diversas reuniones técnicas celebradas por expertos en doble tributación en Montevideo (abril de 1973, mayo de 1974 y agosto de 1974), así como de la 5° y 6° reunión de directores de tributación interna (Quito, julio de 1973 y Montevideo, septiembre de 1975). También en este caso se trata de un modelo que pretendió servir de apoyo a la negociación de acuerdos bilaterales para evitar la doble tributación de los países miembros de la ALALC⁴ (Herrán Ocampo, 2000).

No obstante que sus disposiciones presentan un mayor desarrollo que las correspondientes al Modelo del Pacto Andino, según Herrán Ocampo, tampoco tuvo ninguna influencia o aplicación como base de los convenios celebrados entre los diversos países miembros. Con posterioridad a la publicación de los llamados ‘criterios’, Argentina y Brasil así como Brasil y Ecuador, celebraron acuerdos bilaterales para evitar la doble tributación apoyándose fundamentalmente en el Modelo de la O.C.D.E.

³ Asociación Latinoamericana de Integración.

⁴ Asociación Latinoamericana de Libre Comercio.

El grupo de expertos tuvo como uno de sus objetivos principales el de procurar romper con la rigidez que caracterizaba tanto el Modelo de la O.C.D.E. por un lado, como el Modelo del Pacto Andino, por el otro. No obstante, partieron del Modelo del Pacto Andino, ratificando el principio de la fuente para permitir, con carácter de exclusividad, gravar las rentas obtenidas en los respectivos territorios, con independencia de la nacionalidad o del domicilio de los beneficiarios. Así el artículo 4 del Modelo de la ALADI (1994) expresa:

A efectos de la aplicación de sus impuestos a la renta y salvo en los casos de excepción previstos en este Convenio, el ejercicio de la potestad tributaria corresponderá al Estado contratante en cuyo territorio se encuentre ubicada la fuente productora de las rentas, cualesquiera sea la nacionalidad o domicilio de las personas que la obtienen o de las otras partes que intervengan en las operaciones y el lugar de celebración de los contratos.

Las únicas excepciones previstas en el Modelo ALADI al principio del gravamen en la fuente de forma exclusiva fueron las siguientes:

- Las rentas obtenidas por empresas de transporte.
- Los salarios pagados a tripulaciones de navío, aeronaves y otros vehículos utilizados en el tráfico internacional.
- Los salarios de quienes se desempeñen en la misión oficial.

Dada la poca receptividad a los criterios de la ALALC, la Secretaría General de la ALADI emitió el 6 de junio de 1994 un nuevo modelo de convenio para evitar la doble tributación de los impuestos a la renta y el patrimonio entre los países la ALADI. El nuevo modelo sigue en general el Modelo de la O.C.D.E., tomando elementos del Modelo O.N.U.

CAPÍTULO V

ASPECTOS DE DOBLE IMPOSICIÓN EN EL SISTEMA ARGENTINO

1. CRITERIO DE VINCULACIÓN ADOPTADO POR LA ARGENTINA

Nuestra legislación ha adoptado a lo largo del tiempo distintos criterios de vinculación. Hasta el año 1992 se utilizó el criterio de la fuente o territorialidad; pero luego, con el dictado de la ley 24.073, publicada en el boletín oficial el 13 de abril de 1992, se introdujo un cambio de enorme significación en nuestra historia tributaria que instauró el criterio de renta mundial en la legislación del impuesto a las ganancias.

El antiguo artículo 1º de la ley mencionada señalaba que quedaban sujetas al gravamen todas las ganancias derivadas de fuente argentina, obtenidas por personas de existencia visible o ideal, cualquiera sea su nacionalidad, domicilio o residencia.

La caracterización del nexo territorial estaba plasmada en el artículo 5º, donde establecía que, “en general y sin perjuicio de las disposiciones especiales de los otros artículos, son ganancias de fuente argentina aquellas que provienen de bienes situados, colocados o utilizados económicoamente en la república, de la realización en el territorio de la Nación de cualquier acto o actividad susceptible de producir beneficios, o de hechos ocurridos dentro del límite de la misma”. Este artículo restaba importancia a la nacionalidad, domicilio o residencia del titular que obtenía la renta, del mismo modo que quitaba significación al lugar de celebración de los contratos.

A partir de la sanción de la Ley 24.073 se reemplaza el artículo 1º, el cual quedó redactado de la siguiente manera:

- En su primer párrafo enuncia que "todas las ganancias obtenidas por personas de existencia visible o ideal quedan sujetas al gravamen de emergencia que establece la ley",
- En un segundo párrafo destaca que "los sujetos a que se refiere el párrafo anterior residentes en el país, tributan sobre la totalidad de sus ganancias obtenidas en el país o en el exterior, pudiendo computar como pago a cuenta del impuesto de esta ley las sumas efectivamente abonadas por gravámenes análogos, sobre sus actividades en el extranjero, hasta el límite del incremento de la obligación fiscal originado por la incorporación de la ganancia obtenida en el exterior";
- Finalmente, el tercer párrafo señala que "los no residentes tributan exclusivamente sobre sus ganancias de fuente argentina, conforme lo previsto en el Título V".

Como se puede observar hasta 1992 la renta de fuente extranjera estaba fuera del objeto del impuesto y el método que se utilizaba era el de la exención pues solo gravaba las rentas de fuente argentina; en cambio ya en la actualidad, se sigue un criterio mixto:

- Por un lado se gravan las ganancias de fuente argentina y extranjera obtenidas por los sujetos que la ley considera residentes fiscales, y
- Por el otro lado, los no residentes sólo tributan por las ganancias de fuente argentina establecidas en el artículo 5º, obteniéndose como resultado un mayor alcance en cuanto a la materia imponible y por ende una mayor recaudación.

En el siguiente cuadro se puede apreciar con claridad el criterio de vinculación que rige hoy en día en el sistema impositivo argentino:

Cuadro 7: Criterio de vinculación aplicable en Argentina

GANANCIAS QUE ALCANZA Y GRAVA EL ESTADO ARGENTINO	RESIDENTES EN EL PAÍS <i>(Criterio de Renta Mundial)</i>	Ganancias del país
	NO RESIDENTES EN EL PAÍS <i>(Criterio de Territorialidad)</i>	Ganancias del exterior (con cómputo del pago a cuenta por gravámenes análogos abonados en el exterior)
		Ganancias de fuente argentina

Fuente: Elaboración propia

Este criterio de renta mundial debió esperar seis años para poder aplicarse adecuadamente, debido a la falta de reglamentación que fue introducida recién en el año 1998 cuando se estableció, entre otros, el concepto de residente, de fuente extranjera y del método de crédito por impuesto análogo.

2. CRITERIO DE RESIDENCIA ADOPTADO POR LA ARGENTINA

La Ley del Impuesto a las Ganancias (1997) establece que se considera residente argentino a los fines fiscales a las siguientes personas (art. 119):

- a) A los sujetos de nacionalidad argentina, nativas o naturalizadas, excepto las que hayan perdido la condición de residentes.

- b) A las personas de nacionalidad extranjera que hayan obtenido su residencia permanente en el país o que, sin haberla obtenido, hayan permanecido en el mismo durante un período de doce meses.

Asimismo, dispone que la adquisición de la condición de residente causará efecto a partir de la iniciación del mes inmediato subsiguiente a aquel en el que se hubiera obtenido la residencia permanente en el país o en el que se hubiera cumplido el plazo establecido para que se configure la adquisición de la condición de residente (art. 119, 2º párr.).

En lo que respecta a las personas de existencia ideal o jurídicas y a otros patrimonios, la normativa entiende como residentes a (art. 119):

- *Las sucesiones indivisas en las que el causante, a la fecha de fallecimiento, revistiera la condición de residente en el país.*
- *Las sujetos comprendidos en el inciso a) del artículo 69 de la ley, es decir, las sociedades regulares de cualquier tipo jurídico, las asociaciones civiles y fundaciones, todas ellas constituidas en el país; las entidades y organismos pertenecientes al Estado alcanzadas por el impuesto, los fideicomisos constituidos en el país, excepto aquellos en los que el fiduciante posea la calidad de beneficiario y los fondos comunes de inversión constituidos en el país, no comprendidos en el primer párrafo del artículo 1º de la ley 24.083 y sus modificaciones.*
- *Los establecimientos comerciales, industriales, agropecuarios, mineros o de cualquier otro tipo, organizados en forma de empresa estable, pertenecientes a asociaciones, sociedades o empresas, cualquiera sea su naturaleza, constituidas en el extranjero o a personas físicas residentes en el exterior. Se trata, en general, de sucursales que operan en nuestro país de empresas constituidas en el exterior.*
- *Las sociedades y empresas o explotaciones unipersonales, constituidas o ubicadas en el país.*

En cuanto a la pérdida de la condición de residente de las personas de existencia visible, la citada ley establece que la misma se perderá en alguna de estas dos situaciones (art. 120):

- a) Cuando se adquiera la condición de residente permanente en un Estado extranjero, según las disposiciones que rijan en el mismo en materia de migraciones.
- b) Cuando el sujeto permanezca en forma continuada en el exterior durante un período de doce meses, caso en el que las presencias temporales en el país no interrumpirán la continuidad de la permanencia.

La pérdida de la condición de residente causará efecto a partir del primer día del mes inmediato posterior a aquél en el que se hubiera producido cualquiera de las dos situaciones antes descriptas (art. 120, último parr.).

No obstante lo previsto en el párrafo anterior, con respecto a los representantes oficiales del Estado nacional, provincial o municipal que ejercen funciones en el exterior y los sujetos que permanezcan en el exterior sin la intención de permanecer en forma habitual, en ambos casos no perderán su condición de residencia (art. 121).

Otro punto tratado por la citada ley es el problema de la doble residencia. A estos efectos la Argentina adopta el criterio establecido por el Modelo de Convenio de la O.C.D.E., solucionándolo mediante las disposiciones de su artículo 125 que enumera por orden de importancia decreciente, algunos criterios subsidiarios que se aplicarán en serie cuando una persona física sea considerada residente en dos Estados y la aplicación de los principios generales no permitan delimitar tal situación (UBA, 2002). La ley menciona que cuando suceda esto será considerado residente argentino en virtud de que:

- a) Mantengan su vivienda permanente en la República Argentina;
- b) Su centro de intereses vitales se ubique en el territorio nacional;
- c) Habitén en forma habitual en la República Argentina, condición que se considerará cumplida si permanecieran en ella durante más tiempo que en el Estado extranjero que les otorgó la residencia permanente o que los considera residentes a los efectos tributarios, durante el período que a tal efecto fije la reglamentación;
- d) Sean de nacionalidad argentina.

La vivienda permanente es el lugar donde la persona física tiene la propiedad o posesión de ella, arreglada y reservada para su uso permanente (casa, departamento comprado o alquilado). Hay que tener en cuenta que no se considera residencia permanente si el sujeto reside allí por cuestiones laborales, académicas o recreativas.

Si la persona tiene una vivienda permanente en ambos Estados, se concede preferencia a aquél con los que las relaciones personales y económicas de ésta sean estrechas, entendiendo como centro de sus intereses vitales (donde está su familia, sus negocios, sus actividades políticas, culturales y sociales, etc.).

En los casos en que la residencia no pueda determinarse en base a las normas anteriores se recurre en primer lugar a la residencia habitual y luego a la nacionalidad.

El dictamen 14/2000 de la Dirección de Asesoría Legal, dependiente de la AFIP, explica lo que debe entenderse como vivienda permanente o centro de intereses vitales. Al respecto, expresa lo siguiente:

Sobre el particular estima que "vivienda permanente" podría definirse como el "...recinto apto para morada que, en forma continuada, se mantiene efectivamente afectado o, de lo contrario, disponible, para la finalidad principal de morada habitación, aún cuando también se lo destine accesoriamente al desarrollo de actividades productivas y con prescindencia del título jurídico bajo el cual se lo afecta o se lo tiene a disposición".

Por otra parte, considera que puede entenderse como "centro de intereses vitales" de una persona física, al "...lugar sito en un territorio nacional en el cual aquella mantenga relaciones personales y económicas más estrechas, las que deben ser consideradas en forma conjunta, salvo que ofrecieran soluciones contradictorias, en cuyo caso deberá otorgarse preeminencia a las primeras".

Otro aspecto importante, es el contemplado por el artículo 126 donde la Ley del Impuesto a las Ganancias enuncia taxativamente a los sujetos que a pesar de encontrarse dentro del concepto de residentes, no serán considerados residentes argentinos, ellos son:

- a) Los miembros de misiones diplomáticas y consulares de países extranjeros en la Argentina.
- b) Los representantes y agentes que actúen en Organismos Internacionales de los que la Nación sea parte y desarrollem sus actividades en el país.
- c) Las personas de existencia visible de nacionalidad extranjera cuya presencia en el país resulte determinada por razones de índole laboral debidamente acreditadas, que requieran su permanencia en la Argentina por un período que no supere los cinco años, así como los familiares que no revistan la condición de residentes en el país que los acompañen.
- d) Las personas de existencia visible de nacionalidad extranjera, que ingresen al país con la finalidad de cursar estudios secundarios, terciarios, universitarios o de posgrado, en establecimientos oficiales o reconocidos oficialmente, o la de realizar trabajos de investigación recibiendo como única retribución becas o asignaciones similares, en tanto mantengan la autorización temporaria otorgada a tales efectos.

3. RENTAS DE FUENTE ARGENTINA Y RENTAS DE FUENTE EXTRANJERA

A. FUENTE ARGENTINA

El concepto de ganancias de fuente argentina se encuentra definido en el artículo 5º de la Ley de Impuesto a las Ganancias (1997). Dentro de las mismas, se incluyen aquellas rentas que provienen de bienes situados, colocados o utilizados económicamente en la República, de la realización en el territorio de la Nación de cualquier acto o actividad susceptible de producir beneficios, o de hechos ocurridos dentro del límite de la misma. A los efectos de su caracterización, no se deberá tener en cuenta la nacionalidad, el domicilio o la residencia del titular o de las partes que intervengan en las operaciones, ni el lugar de celebración de los contratos.

Esta definición de rentas de fuente argentina se debe complementar con el artículo 9 del decreto reglamentario (1998), el cual enumera determinadas ganancias que serán consideradas como de fuente argentina. Quedan así comprendidas las siguientes categorías de rentas:

- ✓ *Los alquileres y arrendamientos provenientes de inmuebles situados en el territorio nacional y cualquier especie de contraprestación que se reciba por la constitución a favor de terceros de derechos reales de usufructo, uso, habitación o anticresis, sobre inmuebles situados en el país.*
- ✓ *Los intereses provenientes de depósitos bancarios efectuados en el país.*
- ✓ *Los intereses de títulos públicos, cédulas, bonos, letras de tesorería u otros títulos valores emitidos por la Nación, las Provincias, las Municipalidades o la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.*
- ✓ *Los dividendos distribuidos por sociedades constituidas en el país.*
- ✓ *El alquiler de cosas muebles situadas o utilizadas económicaamente en el país.*
- ✓ *Las regalías producidas por cosas situadas o derechos utilizados económicaamente en la República Argentina.*
- ✓ *Las rentas vitalicias abonadas por entidades constituidas en el país y las demás ganancias que, revistiendo características similares, provengan de capitales, cosas o derechos situados, colocados o utilizados económicamente en el país.*
- ✓ *Las generadas por el desarrollo en el país de actividades civiles, agropecuarias, mineras, forestales, extractivas, comerciales e industriales; los sueldos, salarios, honorarios y cualquier otra retribución que se perciba por el desempeño de actividades personales o por la prestación de servicios dentro del territorio de la República Argentina.*
- ✓ *Toda otra ganancia no contemplada en los puntos precedentes que haya sido generada por bienes materiales o inmateriales y por derechos situados, colocados o utilizados*

económicamente en el país o que tenga su origen en hechos o actividades de cualquier índole, producidos o desarrollados en la República Argentina.

- ✓ Se consideran ganancias de fuente argentina las generadas por créditos garantizados con derechos reales que afecten a bienes situados en el exterior, cuando los respectivos capitales deban considerarse colocados o utilizados económicamente en el país.

B. FUENTE EXTRANJERA

El artículo 127 de la ley instituye que se considerarán ganancias de fuente extranjera las comprendidas en el artículo 2 de la misma, que provengan de bienes situados, colocados o utilizados económicamente en el exterior, de la realización en el extranjero de cualquier acto o actividad susceptible de producir un beneficio o de hechos ocurridos fuera del territorio nacional, excepto los tipificados expresamente como de fuente argentina y las originadas por la venta en el exterior de bienes exportados en forma definitiva del país para ser enajenados en el extranjero.

Son también de fuente extranjera las ganancias que obtengan los establecimientos estables del exterior y que pertenezcan a residentes del país. No obstante hay casos en que estos establecimientos deben considerarse de fuente argentina y por lo tanto tributarán como no residentes. Están expresamente determinados por la ley.

4. MEDIDAS ADOPTADAS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL

A. MEDIDAS UNILATERALES

La Argentina ha establecido en su ordenamiento interno, en la propia Ley del Impuesto a las Ganancias (1997), una medida unilateral para evitar la doble imposición internacional.

Esta medida es llamada ‘crédito por impuesto análogo’, o figura del *foreign tax credit*, y significa que cuando un residente argentino (quien debe tributar por las rentas obtenidas en el país y en el exterior), pague también impuestos análogos en el extranjero, puede computar esta suma como pago a cuenta del impuesto argentino (UBA, 2002).

Este método es solo aplicable para los residentes argentinos que obtengan rentas de fuente extranjera, ya que, como ya se ha expuesto, un no residente tributa sólo por las ganancias de fuente argentina. El concepto de impuesto análogo es el impuesto extranjero, comúnmente llamado impuesto a la renta, que grava las ganancias (rentas, rendimientos y demás enriquecimientos) obtenidas en el extranjero.

La definición de impuesto análogo se encuentra recogida en el art. 169 del Capítulo IX de la ley, el cual indica lo siguiente:

Se consideran impuestos análogos al de esta ley, los que impongan las ganancias comprendidas en el artículo 2º, en tanto graven la renta neta o acuerden deducciones que permitan la recuperación de los costos y gastos significativos computables para determinarla. Quedan comprendidas en la expresión impuestos análogos, las retenciones que, con carácter de pago único y definitivo, practiquen los países de origen de la ganancia en cabeza de los beneficiarios residentes en el país, siempre que se trate de impuestos que encuadren en la referida expresión, de acuerdo con lo que al respecto se considera en este artículo.

El cómputo de este impuesto análogo se hará hasta el límite del incremento de la obligación fiscal originado por la incorporación de la ganancia obtenida en el exterior (art. 1, 2º párr.). Esto significa que si la alícuota del impuesto aplicado en el extranjero fuere superior a la tasa efectiva resultante de la declaración jurada confeccionada por la persona residente en la Argentina, existiría, como consecuencia de esa limitación, un remanente del impuesto pagado en el extranjero que no podría ser considerado como pago a cuenta del impuesto argentino.

Asimismo, es requisito indispensable para el cómputo del impuesto extranjero que haya sido efectivamente pagado y se encuentre respaldado por los respectivos comprobantes. La norma establece que se considerarán efectivamente pagados cuando hayan sido ingresados a los fiscos de los países que los aplican (art. 170, 1º párr.).

En síntesis podemos decir que para que proceda el crédito por impuesto análogo para los sujetos residentes en el país, se deben cumplir las siguientes condiciones:

- Que sea por rentas de fuente extranjera para la legislación argentina.
- Que el impuesto sea análogo (renta neta).
- Efectivo ingreso.
- Sólo hasta el incremento de la obligación fiscal.

El monto del impuesto abonado en el exterior será convertido al tipo de cambio comprador conforme la cotización del Banco de la Nación Argentina al cierre del día en que se produzca su pago (art. 170, 2º párr.), “pero el mismo nunca podrá generar saldo a favor en el referido impuesto argentino” (UBA, 2002)

En cuanto a los fines de la determinación del impuesto, se podrá deducir de las ganancias de fuente extranjera los gastos incurridos en el exterior para obtener dicha renta, hasta el límite que los gastos no superen la renta bruta de fuente extranjera.

Por su parte, el artículo 167, dispone que el impuesto atribuible a la ganancia neta de fuente extranjera se establecerá en la siguiente forma:

- a) *Las personas físicas y sucesiones indivisas residentes en el país, determinarán el gravamen correspondiente a su ganancia neta sujeta a impuesto de fuente argentina y el que corresponda al importe que resulte de sumar a la misma la ganancia neta de fuente extranjera, aplicando la escala contenida en el artículo 90. La diferencia que surja de restar el primero del segundo será el impuesto atribuible a las ganancias de fuente extranjera.*
- b) *Los residentes comprendidos en los incisos d) y f) del artículo 119 (entre los que se cuentan las sociedades constituidas en nuestro país), calcularán el impuesto correspondiente a su ganancia neta de fuente extranjera aplicando la tasa del 35%.*

Del impuesto atribuible a las ganancias de fuente extranjera que resulte por aplicación de los incisos precedentes, se deducirá, en primer término, el crédito por impuesto análogo.

Es así que el artículo 168 determina que del impuesto correspondiente a las ganancias de fuente extranjera, los residentes en el país deducirán, hasta el límite determinado por el monto de ese impuesto, un crédito por los gravámenes nacionales análogos efectivamente pagados en los países en los que se obtuvieren tales ganancias, calculado según lo establecido anteriormente.

Por medio del artículo 178 se establece que si los impuestos análogos computables no pudieran compensarse en el año fiscal al que resultan imputables por exceder el impuesto de la ley correspondiente a la ganancia neta de fuente extranjera imputable a ese año, el importe no compensado podrá deducirse del impuesto atribuible a las ganancias netas de aquella fuente obtenidas en los cinco años fiscales inmediatos siguientes. Transcurrido el último de esos años, el saldo no deducido no podrá ser objeto de compensación.

En el ejemplo que se transcribe a continuación (Estevez, Novero, Perlati y Spertino, 2011) se puede observar cómo se aplica la figura del 'tax credit', para el caso de una persona física:

- Ganancia de fuente argentina: \$ 60.000
- Ganancia de fuente extranjera: \$ 30.000
- Impuesto a las Ganancias pagado en el exterior: \$ 6.000

Para poder determinar el incremento en el gravamen que se debe pagar en nuestro país como consecuencia de adicionar el beneficio obtenido en el extranjero se deben realizar en papeles de trabajo dos liquidaciones, una calculando el impuesto a las ganancias teniendo en cuenta ambas rentas (de fuente argentina y extranjera) y otra calculando el gravamen con la ganancia de fuente argentina solamente.

Cuadro 8: Ejemplo de aplicación del crédito por impuesto análogo en Argentina

Liquidación 1	Liquidación 2
Ganancia de fuente argentina + extranjera : \$ 90.000	Ganancia de fuente argentina: \$ 60.000
Impuesto determinado (supuesto) = \$ 15.500	Impuesto determinado (supuesto) = \$ 10.500

Fuente: ESTÉVEZ, Jorge; NOVERO, Patricia; PERLATI, Sebastián y SPERTINO, Gabriela (2011). “*Impuesto a las Ganancias. Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta. Impuesto a la Transferencia de Inmuebles*”. Disponible en www.upb.edu.ar/.../432011ME-Impuesto-a-las-Ganancias.-Impuesto-a-la-G...

La diferencia entre el impuesto calculado con ambas rentas (\$ 15.500) y la calculada solo con la renta de fuente argentina (\$ 10.500) constituye el incremento de la obligación tributaria en el país como consecuencia de incorporar la ganancia de fuente extranjera (\$ 5.000).

De los \$ 6.000 pagados en el extranjero de impuesto análogo, solo podremos computar \$ 5.000 como pago a cuenta del impuesto a las ganancias.

Siguiendo con el ejemplo:

Ganancia de fuente argentina + extranjera:	\$ 90.000

Impuesto a las ganancias determinado:	\$ 15.500
Pago a cuenta por impuesto análogo abonado en el exterior:	(\$ 5.000)

Importe a ingresar:	\$ 10.500

B. MEDIDAS BILATERALES

De acuerdo al artículo 75 inciso 22 de la Constitución Nacional corresponde al Congreso aprobar o desechar tratados concluidos con las demás naciones. Una vez suscriptos, dichos tratados forman parte de la ley suprema de la nación según lo establece el artículo 31. Esto significa que los tratados priman sobre la legislación interna del país pues tienen jerarquía superior a las leyes (UBA, 2002).

Como puede observarse, los convenios para evitar la doble imposición suscriptos por la nación tienen primacía ante un conflicto con una norma interna contraria por lo que la Argentina no puede aplicar una norma nacional que transgreda un tratado.

Idéntica disposición esta preceptuada en el artículo 106 de la Ley de Procedimiento Tributario (1998), diciendo:

Las exenciones o desgravaciones totales o parciales de tributos, otorgadas o que se otorguen, no producirán efectos en la medida que pudiera resultar una transferencia de ingresos a Fiscos extranjeros, sin perjuicio de lo que al respecto establezcan expresamente las leyes de los distintos gravámenes. Lo dispuesto en el párrafo anterior no será de aplicación cuando afecte acuerdos internacionales suscriptos por la Nación en materia de doble imposición.

También el artículo 21 de la Ley del Impuesto a las Ganancias (1997) ratifica lo antedicho estableciendo que:

Las exenciones o desgravaciones totales o parciales que afecten al gravamen de esta ley, incluidas o no en la misma, no producirán efectos en la medida en que de ello pudiera resultar una transferencia de ingresos a Fiscos extranjeros. Lo dispuesto precedentemente no será de aplicación [...] cuando afecte acuerdos internacionales suscriptos por la Nación en materia de doble imposición...

Entonces, para que un convenio se encuentre vigente es necesario que haya sido aprobado por vía legal, es decir que exista una ley que lo reconozca. Sin perjuicio de ello, el artículo 115 de la Ley de Procedimiento Tributario, establece que el Poder Ejecutivo tiene

facultades, cuando lo considere pertinente, para disponer la aplicación provisoria de los convenios firmados con otros países a fin de evitar los efectos de la doble imposición internacional, hasta que los mismos entren en vigor. Hasta la fecha, esta facultad no ha sido ejercida por el Poder Ejecutivo respecto de los convenios suscriptos por el país.

Dejando de lado el ámbito legislativo, desde un punto de vista jurisprudencial en la República Argentina también para la materia tributaria prevalecen los tratados frente a la legislación interna.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación, aunque de modo paulatino, ha venido reafirmando -en la actualidad ya constituye su jurisprudencia consolidada- la preeminencia de los tratados internacionales por encima de las leyes de fuente interna (Atchabahian, 2003).

A ese respecto, resultan concluyentes los dichos del alto tribunal en el precedente ‘Cafés La Virginia SA’, dado el 13 de octubre de 1994 (Fallos, 317:1282), al declarar que:

Los tratados deben ser interpretados de buena fe -art. 31, inc. 1º de la Convención de Viena sobre Derecho de los Tratados, aprobada por ley 19.865, ratificada el 5 de diciembre de 1972 y en vigor desde el 27 de enero de 1980- y desde esta pauta hermenéutica esencial no es coherente sostener que el tratado sólo consagra un compromiso ético pero no jurídico, una expresión de buena voluntad de los países signatarios para tratar de aplicar ventajas, favores, franquicias, etc. Por el contrario, el tratado habla de los derechos y obligaciones que se establecen en los acuerdos de alcance general, de procedimientos de negociación y de revisión periódica -que no tendrían sentido si los compromisos asumidos fuesen sólo éticos- y de cláusulas de salvaguarda y de denuncia, lo cual desvirtúa la tesis de la compatibilidad entre el marco vinculante del tratado y la modificación unilateral de los beneficios negociados (consid. 6º);

La aplicación por los órganos del Estado argentino de una norma interna que trasgrede un tratado -además de constituir el incumplimiento de una obligación internacional- vulnera el principio de la supremacía de los tratados internacionales sobre las leyes internas (consid. 8º);

El art. 27 de la Convención de Viena sobre Derecho de los Tratados impone a los órganos del Estado argentino -una vez resguardados los principios de derecho público constitucionales- asegurar primacía a los tratados ante un conflicto con una norma interna contraria, pues esa prioridad de rango integra el orden jurídico argentino y es invocable con sustento en el art. 31 de la carta magna (consid. 9º);

El legislador no tiene atribución para modificar un tratado por una ley y si bien podría dictar una ley que prescribiese disposiciones contrarias a un tratado o que hiciese imposible su cumplimiento, ese acto del órgano legislativo comportaría una transgresión al principio de la jerarquía de las normas (art. 31, Const. Nacional) y sería un acto constitucionalmente inválido" (consid. 10, párr. 2º), y

Habida cuenta de que el legislador no puede delegar una facultad que no tiene, desde el punto de vista de la legitimidad de una delegación siempre está presente -lo diga la norma delegante en forma expresa, o no- esa directiva de que ni una ley ni otra norma de rango inferior puede violar un tratado internacional (consid. 10, párr. 3º).

Con el fin de mitigar la doble imposición internacional, promover la captación de inversiones, y combatir la evasión impositiva mediante normas que estipulen el intercambio de informaciones entre las administraciones tributarias de los países signatarios, la República Argentina ha suscripto hasta el momento 20 convenios bilaterales (incluido el de Estados Unidos que nunca entró en vigencia) con los siguientes países:

- | | |
|-------------|------------------|
| ■ Alemania | ■ Estados Unidos |
| ■ Australia | ■ Finlandia |
| ■ Austria | ■ Francia |
| ■ Bélgica | ■ Italia |
| ■ Bolivia | ■ Noruega |
| ■ Brasil | ■ Países Bajos |
| ■ Canadá | ■ Reino Unido |
| ■ Chile | ■ Rusia |

- | | |
|-------------|----------|
| ■ Dinamarca | ■ Suecia |
| ■ España | ■ Suiza |

El criterio que prevalece en los citados convenios es el de la residencia y una de las pautas que tiene mayor difusión, es la referida a los días de permanencia dentro del país, o fuera de él según los casos. En dichos convenios se delimita los impuestos comprendidos, mayormente el impuesto a la renta y al capital (nuestro impuesto a los bienes personales), zona geográfica en la que se aplica, entrada en vigor y cese y las personas que pueden beneficiarse de él.

Dentro de los convenios suscriptos por la Argentina podemos identificar dos grupos (Marchini, 2013):

- El primero, son los convenios con Chile y Bolivia que adoptaron el Modelo del Pacto Andino,
- El segundo son los convenios con el resto de los países que adoptaron el Modelo de la O.C.D.E.

El primer grupo ha dado prevalencia al principio jurisdiccional de la fuente, mientras que el segundo sustenta el principio del domicilio o nacionalidad o de la residencia para gravar la renta y los capitales.

El tratamiento diferencial radica principalmente en las rentas provenientes de la prestación de servicios personales. Los convenios con Bolivia y con Chile prevén, en cuanto al impuesto a la renta, que cualquiera sea la naturaleza de las rentas, ganancias o beneficios (incluso las derivadas de bienes inmuebles) que las personas obtuvieren, el tributo se aplicará sólo en el país donde tales rentas, ganancias o beneficios tuvieren su fuente productora (salvo las excepciones previstas en el propio convenio), independientemente de la nacionalidad o el domicilio de las personas y del lugar de celebración de los contratos (UBA, 2002).

Con respecto al Impuesto a los Bienes Personales, los bienes serán gravados en el país donde ellos se sitúen.

Por lo tanto las rentas obtenidas en Bolivia o en Chile por residentes argentinos, no serán susceptibles de imposición en la República Argentina, igual el caso contrario.

Mientras que la normativa de los otros convenios, cuyos países utilizan criterios subjetivos para gravar la renta, conceden la mayoría de las veces un derecho prioritario para hacer tributar a las rentas en el país de la fuente, pero compartiendo la totalidad del tributo con el país del domicilio o el de la residencia del beneficiario de las rentas.

En lo que respecta a los bienes inmuebles, en general, se establece que esas rentas obtenidas por un residente de un Estado contratante, derivadas de bienes inmuebles situados en el otro Estado contratante, pueden ser gravadas por este último.

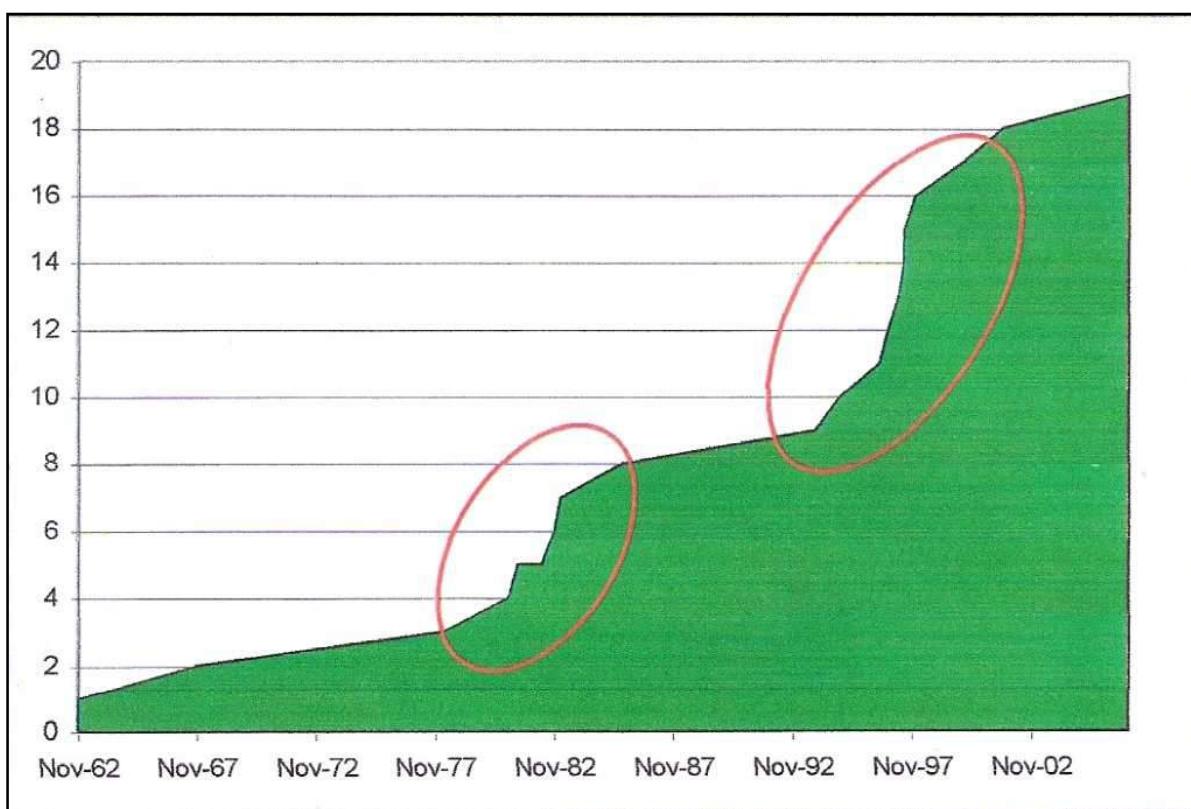
Asimismo, se establecen métodos para eliminar o atenuar la doble imposición internacional, y así ordenan para cada Estado contratante qué rentas procedentes del otro Estado contratante deben considerarse incluidas (o excluidas, en su caso, lo que implica eximirlos del tributo en el primer Estado contratante, sin perjuicio de estar facultado para tomarlas en cuenta a fin de determinar la alícuota aplicable) al tiempo de calcular la respectiva base de imposición sobre la cual aplicar la alícuota del impuesto a la renta.

5. EVOLUCIÓN DE LOS TRATADOS INTERNACIONALES SUSCRIBTOS POR ARGENTINA

Según López Magide (2011), “desde el primer tratado suscripto por Argentina con Suecia en 1962 hasta los más recientes, los modelos de convenio han evolucionado, y con ellos también lo han hecho los convenios que ha ido suscribiendo la Argentina”.

Desde un punto de vista temporal, los convenios suscriptos de forma acumulada fueron creciendo de la siguiente manera:

Gráfico 1: Convenios suscriptos por Argentina de forma acumulada en el tiempo



Fuente: LÓPEZ MAGIDE, Hernán Pablo (2011). “Tratados de doble imposición. Tratados de doble imposición en Argentina: análisis comparativo”. (Tesis de grado, Universidad de San Andrés). Buenos Aires.

Disponible en <http://190.220.3.38:8080/jspui/handle/10908/645>

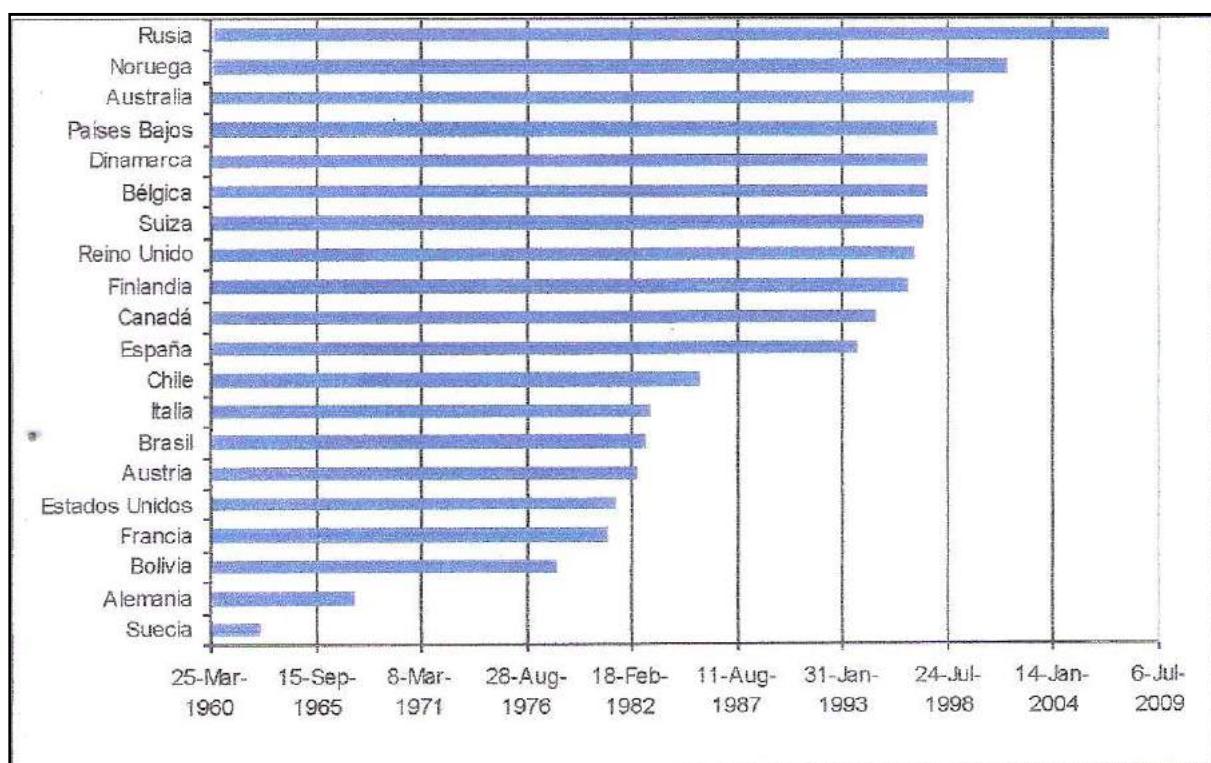
Tal como lo muestra el gráfico (López Magide, 2011), ha habido dos épocas relevantes en las cuales la red de tratados internacionales de doble imposición de Argentina se ha ampliado:

- La primera se puede observar a fines de la década del setenta y durante los primeros años de la década del ochenta.
- El otro período a destacar ha sido durante la segunda mitad de la década del noventa en el cual se observa un incremento considerable en la cantidad de convenios.

Este segundo periodo se caracteriza por ser más homogéneo en cuanto a la forma y contenido de los mismos, y que, con excepción de Rusia, todos los demás países con los que se suscribieron convenios desde 1992 son Estados miembros de la O.C.D.E.

Ambos períodos se dan tras cambios importantes en el modelo de convenio de la O.C.D.E., en primer lugar en 1977, y luego en 1992.

Gráfico 2: Tratados suscriptos por Argentina en orden cronológico y por país



Fuente: LÓPEZ MAGIDE, Hernán Pablo (2011). "Tratados de doble imposición. Tratados de doble imposición en Argentina: análisis comparativo". (Tesis de grado, Universidad de San Andrés). Buenos Aires.

Disponible en <http://190.220.3.38:8080/jspui/handle/10908/645>

De los tratados listados, los dos primeros fueron renegociados en fechas posteriores y actualmente se encuentran en vigencia las versiones de 1979 y 1997 de los tratados con Alemania y Suecia respectivamente. El tratado con Alemania particularmente, fue suscripto en 1966 y estuvo en vigencia hasta el 31 de diciembre de 1973. Posteriormente un nuevo tratado fue suscripto y aprobado por ley en 1979. La versión de 1966 tenía como impuestos materia del tratado a los impuestos a los réditos y al capital de las empresas.

6. TRATADOS DE DOBLE IMPOSICIÓN CON PAÍSES SUDAMERICANOS

La Argentina ha celebrado convenios con los países sudamericanos de Bolivia, Brasil y Chile. Todos ellos son de 1985 o anteriores a dicho año, aunque posteriormente algunos han sufrido modificaciones, como el protocolo del tratado con Chile que fue modificado en el 2003. Este grupo de convenios se diferencia claramente del resto al no tener límites en la imposición del país de la fuente. Sin embargo, pueden encontrarse diferencias sustanciales entre ellos.

En el caso de Bolivia, el criterio de vinculación de las rentas para definir la jurisdicción tributaria es el de la territorialidad de la fuente. En cuanto a los dividendos, los mismos sólo son gravables en el Estado donde estuviere domiciliada la empresa que los distribuye, lo cual está también contemplado en el tratado con Chile. El tratado con Brasil se diferencia debido a que en algunos casos permite que sean gravados en ambos Estados. En relación a los intereses, tanto en el convenio con Bolivia como con Chile éstos sólo serán gravables en el Estado contratante en cuyo territorio se hubiere utilizado el crédito. En tanto el tratado con Brasil dispone que los intereses pueden ser gravados en los dos Estados. Sin embargo, al igual que en muchos de los convenios, los intereses de la deuda pública de bonos u obligaciones emitidos por el gobierno de uno de los Estados contratantes sólo pueden ser gravados por éste. Las regalías únicamente serán gravables por el Estado en el cual se utilice la patente, marca o tecnología en cuestión en el caso del tratado con Bolivia, o donde se encuentre ubicada la fuente productora según el tratado con Chile. El tratado con Brasil permite que puedan ser gravadas por ambos Estados.

Conforme con la investigación de López Magide (2011), si bien el tratado con Brasil no pareciera atenuar efectivamente la doble imposición por lo hasta aquí descripto, el mismo contiene un artículo explicando los métodos para evitarla. En dicho artículo se establece la forma del 'tax credit', o crédito fiscal, por los impuestos análogos efectivamente pagados por un residente en el otro Estado contratante, hasta el límite del incremento de la obligación fiscal. Y los dividendos pagados por una sociedad residente en Argentina a una sociedad residente en Brasil que tenga más del 10% del capital, y que puedan someterse a imposición en Argentina, serán eximidos del impuesto en Brasil. Adicionalmente, cuando un residente de Argentina obtenga rentas que, de acuerdo con las disposiciones del convenio, pueden someterse a imposición en Brasil, Argentina no las someterá a imposición, a menos que dichas rentas se consideren procedentes de Argentina.

En los tratados con Chile y Bolivia se puede ver la influencia del mencionado Pacto Andino y su modelo de convenio para tratados internacionales de doble imposición, ya que en ambos casos se concede la prioridad al país de la fuente. Esto los distingue de la mayoría de los tratados en la materia. El tratado entre Argentina y Bolivia es uno de los pocos que efectivamente adoptó el modelo de convenio entre un país miembro y uno que no lo es, siendo que los países en general optaron mayormente por el modelo de convenio de la O.C.D.E. para suscribir los tratados.

En el cuadro 9 se puede visualizar mejor el tratamiento previsto para los dividendos, intereses y regalías, comúnmente denominadas ‘rentas pasivas’, en los tratados analizados en esta sección.

7. TRATADOS DE DOBLE IMPOSICIÓN CON ESTADOS MIEMBROS DE LA O.C.D.E.

De los países con los cuales Argentina ha suscripto tratados, sólo Rusia, Bolivia y Brasil no son miembros de la O.C.D.E. Chile fue recientemente aceptado como miembro de la O.C.D.E., Rusia es actualmente uno de los candidatos a ingresar, y Brasil es uno de los países interesados o con mayor compromiso. Los mencionados Estados miembros de la O.C.D.E., con excepción de Estados Unidos que utiliza su propio modelo de convenio, utilizan el modelo de dicha organización como base para la negociación de sus tratados. No obstante, los tratados pueden distanciarse del modelo de convenio en mayor o menor medida según el momento en que fueron suscriptos y lo convenido por las partes.

En este contexto, de acuerdo con López Magide (2011), se pueden observar mayores fluctuaciones en los convenios de mayor antigüedad, mostrando los tratados más recientes mayor homogeneidad desde el punto de vista de las alícuotas de imposición limitadas en el país de la fuente. Así, los tratados con Alemania y Austria de 1979 y 1982 respectivamente tienen como alícuota tope de imposición a los dividendos en el país de la fuente un 15%. Igual porcentaje es el tope para las regalías, y la única diferencia en la alícuota máxima permitida en el país de la fuente es para los intereses. En el convenio con Alemania dicho límite se fija en el 10% para los créditos originados en la venta de equipos industriales, comerciales o científicos, y

para todo crédito concedido por una entidad bancaria, y en el 15% para los demás casos. Por su parte, en el tratado con Austria se fija en el 12,5% para todos los casos, un punto medio entre las dos alícuotas que contempla el de Alemania.

Aproximadamente en el mismo espacio temporal en que se aprobaron los tratados con Alemania y Austria se encuentran los tratados con Francia e Italia. El tope establecido para la imposición de los dividendos en el país de la fuente en éstos, al igual que en los dos anteriores, es del 15%. La diferencia principal en estos dos convenios, comparados con los anteriormente analizados, radica en una mayor posibilidad de imposición en el país de la fuente sobre los intereses, estableciendo una alícuota tope de imposición de hasta el 20%. No obstante, excluye de esta imposición a aquellos préstamos otorgados por establecimientos públicos, que en el caso de Argentina incluyen al Banco Central de la República Argentina, al Banco Nacional de Desarrollo y el Banco de la Nación Argentina. Este tipo de cláusulas que dan tratamiento diferencial cuando involucra a entidades bancarias que operan bajo un organismo de control oficial en cada Estado, o con los establecimientos públicos, suelen ser habituales en los tratados de doble imposición, sobre todo en los que ha suscripto la Argentina. Con respecto al límite a la imposición de las regalías en el país de la fuente, en el convenio con Francia es del 18% del monto bruto mientras que en el convenio con Italia se establecen dos tratamientos distintos siendo el tope del 18% uno de ellos. Se otorga un tratamiento preferencial que reduce la imposición máxima al 10% en el país de la fuente para aquellas regalías pagadas por el uso o la concesión de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas. En todos los demás casos el límite a la imposición según el tratado con Italia es el 18% del monto bruto.

El grupo de tratados de doble imposición más homogéneo y amplio de acuerdo a los parámetros establecidos, es el constituido por los suscriptos con España, Canadá, Finlandia, Reino Unido, Suecia, Bélgica, Dinamarca, Países Bajos, Australia, Suiza, y Noruega. Todos ellos fueron celebrados entre 1993 y 2001. Estos países son todos miembros de la O.C.D.E. y lo eran al momento de firmar el tratado y, con excepción de Australia, son todos países europeos.

Con respecto a los dividendos, la distinción que se hace para establecer el límite a la imposición en el país de la fuente es con respecto a la participación en el capital de la sociedad. En este tipo de rentas suele tomarse al país de residencia de la sociedad que paga los dividendos como país de la fuente. En caso en que el beneficiario efectivo sea una sociedad

que posea al menos el 25% del capital de la sociedad pagadora se permite como tope a la imposición en el Estado donde se encuentra esta última el 10%. En todos los demás casos en estos tratados la alícuota será del 15% del importe bruto de los dividendos. La alícuota máxima sobre los intereses en el país de la fuente varía entre el 12% y el 12,5% por lo general, encontrando sólo en el convenio firmado con Finlandia una alícuota superior del 15%.

Un dato importante es que todos estos tratados fueron suscriptos con posterioridad al cambio de criterio de vinculación en la ley de impuesto a las ganancias, a partir del cual se sustituyó el criterio de la fuente por el criterio de la renta mundial.

A continuación se muestran los topes establecidos para la imposición en el país de la fuente sobre los dividendos, intereses y regalías.

Cuadro 9: Alícuotas del impuesto a la renta en el país de la fuente por tratado

PAÍS	DIVIDENDOS alícuota (%)	INTERESES alícuota (%)	REGALIAS alícuota (%)	Fecha	Miembro de la OECD
Suecia	10 y 15	12,5	3, 5, 10 y 15	23-Nov-1962	SI
Alemania	15	10 y 15	15	19-Oct-1987	SI
Bolivia	Sin tope	Sin tope	Sin tope	14-Apr-1978	NO
Francia	15	20	18	19-Dec-1980	SI
Estados Unidos	20	Sin tope	Sin tope	7-May-1981	SI
Austria	15	12,5	15	18-May-1982	SI
Brasil	Sin tope	Sin tope	Sin tope	12-Nov-1982	NO
Italia	15	20	10 y 18	21-Feb-1983	SI
Chile	Sin tope	Sin tope	Sin tope	24-Sep-1985	SI
España	10 y 15	12,5	3, 5, 10 y 15	12-Nov-1993	SI
Canadá	10 y 15	12,5	3, 5, 10 y 15	9-Nov-1994	SI
Finlandia	10 y 15	15	3, 5, 10 y 15	5-Jul-1996	SI
Reino Unido	10 y 15	12	3, 5, 10 y 15	6-Nov-1996	SI
Bélgica	10 y 15	12	3, 5, 10 y 15	11-Jul-1997	SI
Dinamarca	10 y 15	12	3, 5, 10 y 15	17-Jul-1997	SI
Países Bajos	10 y 15	12	3, 5, 10 y 15	9-Jan-1998	SI
Australia	10 y 15	12	10 y 15	30-Dec-1999	SI
Suiza	10 y 15	12	3, 5, 10 y 15	23-Nov-2000	SI
Noruega	10 y 15	12,5	3, 5, 10 y 15	10-Sep-2001	SI
Rusia	10 y 15	15	15	3-Jan-2007	NO

Fuente: LÓPEZ MAGIDE, Hernán Pablo (2011). “Tratados de doble imposición. Tratados de doble imposición en Argentina: análisis comparativo”. (Tesis de grado, Universidad de San Andrés). Buenos Aires.

Disponible en <http://190.220.3.38:8080/jspui/handle/10908/645>

8. DENUNCIAS DE ACUERDOS DE DOBLE IMPOSICIÓN

En marzo del 2011, el gobierno argentino decidió crear la ‘Comisión Evaluadora y Revisora de Convenios para Evitar la Doble Imposición’, con el fin de analizar y evaluar los acuerdos internacionales vigentes o previstos celebrar, para evitar la doble tributación, realizando un ‘seguimiento periódico de las implicancias tributarias de los mismos y proponiendo su denuncia, renegociación o mantenimiento, según se estime conveniente’. Argentina denunció los acuerdos con Austria (26/06/2008), Suiza (16/01/2012), Chile y España (29/06/2012) con la intención de poder finalizar la vigencia de los mismos, por considerar que generaban maniobras para eludir impuestos a las ganancias y un costo fiscal significativo por impuestos devengados y no cobrados (Marchini, 2013).

Uno de los principales efectos de la denuncia es la eliminación de la exención del Impuesto sobre los Bienes Personales. Este tributo comienza a gravarse con la tasa aplicable general del 0,5% anual.

De acuerdo a la investigación de Marchini (2013), la Argentina en su denuncia del acuerdo con Chile, alegó maniobras de elusión fiscal e hizo referencia a la utilización de ‘sociedades plataforma’, incluidas a partir de un acuerdo entre los gobiernos de Eduardo Duhalde (Argentina) y Ricardo Lagos (Chile) en 2002, que llevaron a que las empresas beneficiadas no pagaran impuestos en ninguno de los dos países porque eran consideradas no residentes. Esta condición pasó a ser denominada irónicamente como ‘doble no tributación’.

En cuanto a la denuncia de los acuerdos con Austria, España y Suiza, el argumento más señalado fue el de *treaty-shopping*. Es decir, la elusión fiscal a través de la creación de empresas en uno de los Estados firmantes a fin de obtener beneficios impositivos.

CONCLUSIÓN

El análisis de los aspectos tributarios que se han abordado en el transcurso de esta investigación, llevan a afirmar que los convenios internacionales demuestran ser una de las soluciones más efectivas para atenuar la doble imposición, y aún cuando las medidas unilaterales son de suma utilidad, son más eficientes si son complementadas con una amplia red de tratados de doble imposición.

Con las medidas unilaterales, sólo el Estado que toma la medida renuncia en algún punto a su potestad tributaria reduciendo su recaudación fiscal. En cambio, en los tratados bilaterales para evitar la doble imposición ambas partes renuncian parcialmente a su potestad tributaria. Es a través de una combinación de medidas unilaterales y bilaterales que se logra una mayor armonización atenuando la doble imposición en las personas o contribuyentes sometidos al poder tributario de ambos Estados.

Si bien muchos países han modificado sus sistemas impositivos volcándose al criterio de vinculación de la residencia a lo largo de las últimas décadas, aún siguen existiendo países que utilizan el criterio de territorialidad de la fuente. Argentina es uno de los que ha seguido este camino, migrando de tributos que utilizaban como criterio de vinculación el de territorialidad hacia un sistema tributario que vincula las rentas y el patrimonio por el criterio de residencia. No obstante, la doble imposición sigue presentándose, ya sea porque hay Estados que aún utilizan el criterio de territorialidad de la fuente, o porque a pesar de utilizar el criterio de residencia muchos siguen gravando las rentas o patrimonios de extranjeros que tengan su fuente o se encuentren en este otro Estado. Aún cuando los criterios de vinculación sean iguales, el hecho de que haya diferentes definiciones o interpretaciones de las leyes hace que se superponga la potestad tributaria y una persona se vea en consecuencia sujeta a doble imposición.

La misma evolución se ha visto en los tratados de doble imposición celebrados por nuestro país, ya que sólo en el tratado con Bolivia y con Chile se concede prioridad al país de la

fuente. Estos tratados fueron de los primeros que Argentina ha suscripto y en ellos todavía se puede observar la influencia derivada del modelo de convención del Pacto Andino. Éste se vio superado por el creciente uso y la popularidad del modelo de convención de la O.C.D.E., que con el correr de los años se ha consolidado como el utilizado por Argentina consistentemente con la tendencia mundial.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMBITE IGLESIAS, Ana María y LÓPEZ ARRABE, Carlos (2014). “*Doble imposición internacional en una economía globalizada. Problemática en la empresa española*”. Agencia Estatal de Administración Tributaria. Cuadernos de Formación. Colaboración 1/14. Volumen 17/2014. Recuperado de <http://www.ief.es/contadorDocumentos.aspx?URLDocumento=.../2014...> [julio, 2014]

ANÓNIMO (2002). “Residente argentino que posee rentas de fuente extranjera. Se deben analizar los convenios para evitar la doble imposición existentes con Austria y Alemania...” Recuperado de <http://www.econ.uba.ar/www/seminario/q307/Convenios%20de%20doble%20imposicion%20internacional%20Def..doc> [abril, 2014]

ASOCIACIÓN LATINOAMERICANA DE INTEGRACIÓN (ALADI) (1994). “*Modelo de Convenio para Evitar la Doble Tributación de los Impuestos a la Renta y el Patrimonio entre los Países de la ALADI*”. Montevideo

ATCHABAHIAN, Adolfo (2003). “*Derecho Tributario Internacional*”. En Horacio A. García Belsunce (drtor.), *Tratado de Tributación. Derecho Tributario* (págs. 519-571). Tomo I, volumen 2, Buenos Aires: Ed. Astrea

CÓDIGO CIVIL ARGENTINO COMETADO Y ANOTADO (2011). 3^a ed., Buenos Aires: Ed. La Ley

CONSTITUCIÓN DE LA NACIÓN ARGENTINA (2003). República Argentina, 1^a ed., Buenos Aires: Ed. Producciones Mawis

CONVENCIÓN DE VIENA SOBRE DERECHO DE LOS TRATADOS (1972). Ley N° 19.865. República Argentina. Recuperado de <http://infoleg.mecon.gov.ar/infolegInternet/anexos/215000-219999/217116/norma.htm> [mayo, 2014]

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA NACIÓN (13 de octubre de 1994). Fallos 317:1282, “Cafés La Virginia SA”, Recuperado de <http://www.csjn.gov.ar/> [mayo, 2014]

DE AYALA, Pérez J. y DE AYALA, M. Pérez Becerril (2002). “*Fundamentos de Derecho Tributario*”, 5^a ed., Madrid: Ed. Edersa

- DE BERNAL, Marlene Díaz (2002). “La Doble Tributación”. Recuperado de <http://www.impuestospanama.com/doctrinas/Monografia La Doble Tributacion.doc> [junio, 2014]
- DE BUJANDA, Sainz F. (1993). “Lecciones de Derecho Financiero”. Facultad de Derecho, 10^a ed., Madrid: Ed. Universidad Complutense
- DECRETO REGLAMENTARIO DE LA LEY DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS N° 1344 (1998). República Argentina
- DICÁSOLO, Daniel Hernán (2012). “Derecho Tributario Internacional. La potestad tributaria de un país”. Recuperado el 12 de junio de 2014 de <http://ijeditores.com/articulos.php?idarticulo=61779&print=1>
- DIRECCIÓN DE ASESORÍA LEGAL (AFIP) (2000). Dictamen D.A.L. 14/2000. “Dirección General Impositiva. Dirección de Asesoría Legal. Impuesto a las ganancias. Personas físicas. Doble residencia. Vivienda permanente y centro de intereses vitales. Conceptos”. Buenos Aires
- ESTÉVEZ, Jorge; NOVERO, Patricia; PERLATI, Sebastián y SPERTINO, Gabriela (2011). “Impuesto a las Ganancias. Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta. Impuesto a la Transferencia de Inmuebles”. Guía de Trabajos Prácticos. Serie de Materiales de Enseñanza. Córdoba: Universidad Blas Pascal. Recuperado de <http://www.upb.edu.ar/.../432011ME-Impuesto-a-las-Ganancias.-Impuesto-a-la-G...> [junio, 2014]
- FIGUEROA, Antonio H. (2004). “Los principios jurisdiccionales en el impuesto a la renta. La doble tributación internacional. El pasado y la necesidad de cambios”. Buenos Aires: Ed. La Ley
- GAÓN LIMA, Yadira Anabel (2006). “Influencia de los Convenios firmados por el Ecuador para evitar la Doble Tributación en el manejo contable y tributario de las operaciones internacionales”. (Tesis de maestría, Universidad Tecnológica Equinoccial). Quito. Recuperado de http://repositorio.ute.edu.ec/bitstream/123456789/10620/1/29515_1.pdf [junio, 2014]
- GARCÍA PRATS, Francisco Alfredo (2009). “Los Modelos de Convenio, sus Principios Rectores y su Influencia sobre los Convenios de Doble Imposición”. Universidad de Valencia. Crónica Tributaria. Recuperado de <http://www.ief.es/contadorDocumentos.aspx?> [julio, 2014]
- GONZÁLEZ DE PEÑA, Eugenio y HENRÍQUEZ GUTIÉRREZ, Sergio Pablo (2011). “Los Convenios para evitar la Doble Tributación Internacional: Hacia un Concepto de Beneficiario Efectivo”. (Tesis de grado, Universidad de Chile). Santiago. Recuperado de <http://www.tesis.uchile.cl/bitstream/.../de-González%20de%20Peña %20E.pdf?> [mayo, 2014]

HERRÁN OCAMPO, Catalina (2000). “*La doble tributación internacional, principios y realidades de los convenios*”. (Tesis de grado, Universidad Tecnológica Javeriana). Bogotá. Recuperado de <http://www.javeriana.edu.co/biblos/tesis/derecho/dere2/Tesis14.pdf> [abril, 2014]

LEY NACIONAL N° 11.683. “*Procedimiento Tributario*”. República Argentina, texto ordenado en 1998 y modificaciones

LEY NACIONAL N° 20.628. “*Impuesto a las Ganancias*”. República Argentina, texto ordenado en 1997 y modificaciones

LEY NACIONAL N° 21.780 (1978). “*Convenio entre la República Argentina y la República de Bolivia*”. República Argentina

LÓPEZ BASSOLS, Hermilo (2001). “*Derecho Internacional Público Contemporáneo e Instituciones Básicas*”. México: Ed. Porrúa, 466 páginas

LÓPEZ FREYLE, Isaac (1962). “*Principios de derecho tributario*”, 2^a ed., Bogotá: Ed. Lerner, 806 páginas

LÓPEZ MAGIDE, Hernán Pablo (2011). “*Tratados de doble imposición. Tratados de doble imposición en Argentina: análisis comparativo*”. (Tesis de grado, Universidad de San Andrés). Buenos Aires. Recuperado de <http://190.220.3.38:8080/jspui/handle/10908/645> [mayo, 2014]

MACIEL GUERREÑO, Rodney (2007). “*Tratados internacionales para evitar la doble imposición internacional: ¿Conveniencias o sacrificios fiscales para el Paraguay?*” [En línea]. Recuperado de <http://www.rmg.com.py> [mayo, 2014]

MARCHINI, Jorge (2013). “*Argentina y los Acuerdos para evitar la Doble Tributación*”. En Esteban Serrani [y otros], “*Acuerdos para evitar la Doble Tributación en América Latina: Análisis de los vínculos entre los impuestos, el comercio y las finanzas responsables*” (pág. 43-62). Recuperado de <http://cedla.org/blog/grupopoliticafiscal/wp-content/uploads/2013/09/libroAEDT-castellano.pdf> [marzo, 2014]

MONTAÑO GALARZA, Cesar (2005). “*El Problema de la Doble Imposición Internacional y Posibles Soluciones*”. Recuperado de <http://www.google.com.ar/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=0CB0QFjAA&url=http%3A%2F%2Fapi.ning.com%2Ffiles%2FNXjY> [mayo, 2014]

ORGANIZACIÓN DE LAS NACIONES UNIDAS (ONU) (2011), “*Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo*”, Departamento de Asuntos Económicos y Sociales, Nueva York

ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICO (OCDE) (2010), “*Modelo de convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio*”, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid

PÉREZ INCLAN, Carlos (2007). “*Una aproximación al problema de la doble imposición internacional*”. Recuperado de <http://www.unjc.co.cu/Publicaciones/rcd30art.htm> [mayo, 2014]

QUIÑÓNEZ MÁRQUEZ, Rafael Arafat y DE LA CRUZ, Wladimir Abel Borbor (2008). “*La Doble Imposición Internacional Aplicado A Un Caso Práctico De La Compañía International Water Services Residente En Rumania Y Ecuador*”. (Tesis de grado, Facultad de Ciencias Humanísticas y Económicas). Guayaquil. Recuperado de <http://www.dspace.espol.edu.ec/bitstream/123456789/5915/1/D-39117.pdf> [junio, 2014]

TORRES SILVA, Yosvani Ariel (2011). “*Retos y perspectivas jurídicas para eliminar la doble imposición tributaria en el ordenamiento jurídico cubano*”. (Trabajo de Diploma, Universidad de Hocuín). Cuba. Recuperado de <http://www.monografias.com/trabajos89/doble-imposicion-tributaria/doble-imposicion-tributaria.shtml> [abril, 2014]

TOVILLAS, José María (1996). “*Estudio del modelo de convenio sobre renta y patrimonio de la OCDE de 1992*”, Madrid: Ed. Marcial Pons, 254 páginas

VALLEJO ARISTIZÁBAL, Sandro y MALDONADO LÓPEZ, Galo (2006). “*Los Convenios para evitar la Doble Imposición*”. Recuperado el 16 de mayo de 2014 de http://cef.sri.gob.ec/virtualcef/file.php/43/fiscalidadphp/f1_1/f1_1archivos/pdf/F1.2.pdf

VALLEJO CHAMORRO, José María y GUTIÉRREZ LOUSA, Manuel (2001). “*Los Convenios para evitar la Doble Imposición: Análisis de sus ventajas e inconvenientes*”. Recuperado de <http://www.eclac.cl/ilpes/noticias/paginas/2/11542/jmvallejo.pdf> [junio, 2014]

VOLMAN, Mario (2005). “*Régimen tributario*”. Buenos Aires: Ed. La Ley, 785 páginas

Declaración Jurada Resolución 212/99-CD

“El autor de este trabajo declara que fue elaborado sin utilizar ningún otro material que no haya dado a conocer en las referencias, que nunca fue presentado para su evaluación en carreras universitarias y que no transgredió o afecta derecho de terceros”

Apellido y Nombre

Pedernera, Juan José 25.425

Nº Registro

Mendoza, 23 de julio de 2014

Firma

