



**Título:** Tratados de doble imposición

**Subtítulo:** Tratados de doble imposición en Argentina: análisis  
comparativo

**Alumno:** Hernán Pablo López Magide

**Legajo:** 14097

**Mentor:** Dr. Juan Carlos Vicchi

**Trabajo de Graduación**

**Departamento de Administración:**

**Contador Público**

## Índice

1. <b>Introducción</b> .....	<b>2</b>
2. <b>Objetivos y metodología de estudio</b> .....	<b>3</b>
3. <b>Marco teórico</b> .....	<b>4</b>
4. <b>Historia de los tratados Internacionales de doble imposición</b> .....	<b>10</b>
5. <b>Legislación Argentina en materia de tratados de doble imposición</b> .....	<b>15</b>
5.1. Impuesto a las Ganancias.....	18
5.2. Impuesto a los beneficios eventuales .....	22
5.3. Impuesto sobre el patrimonio neto.....	23
5.4. Impuesto sobre los capitales.....	23
5.5. Impuesto sobre los activos.....	24
5.6. Impuesto sobre los bienes personales no incorporados al proceso económico .....	25
5.7. Impuesto sobre los bienes personales.....	25
5.8. Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta.....	27
6. <b>Tratados Internacionales de doble imposición suscritos por Argentina</b> .....	<b>28</b>
6.1. Métodos para atenuar la doble imposición en los tratados.....	29
6.2. Comparación desde el punto de vista del criterio de la fuente y los topes de las alícuotas.....	32
6.2.1. Tratados Internacionales de doble imposición con países Sudamericanos .....	33
6.2.2. Convenio entre Estados Unidos y Argentina para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal.....	35
6.2.3. Tratados de doble imposición con Estados miembros de la OECD .....	36
6.2.4. Tratado de doble imposición con Rusia .....	38
6.3. Comparación de los convenios por los impuestos comprendidos.....	39
6.3.1. Los impuestos Patrimoniales.....	40
7. <b>Conclusiones</b> .....	<b>45</b>
8. <b>Bibliografía:</b> .....	<b>49</b>
8.1. Fuentes Legales:.....	51

## Introducción

El presente trabajo será un estudio comparativo sobre la red de tratados de doble imposición Internacional que tiene la Argentina.

El comercio ha cambiado profundamente durante las últimas décadas debido a la globalización. A partir de las innovaciones tecnológicas en las telecomunicaciones y las reducciones en los costos de traslado de la mercadería, entre otras variables, se ha abierto la posibilidad de comerciar diversos productos y servicios con otros países. Tal como explican Chamorro y Guitierrez Lousa, “el ámbito de la fiscalidad no ha sido ajeno a este proceso, y como consecuencia de estos cambios nos enfrentamos fundamentalmente a dos problemas: la deslocalización de bases imponibles y la competencia fiscal nociva derivada de la misma, y la doble imposición” (Chamorro, Gutiérrez Lousa 2002). “Tradicionalmente, las legislaciones fiscales de los países se han venido diseñando sobre el supuesto de que las economías eran cerradas; es decir, que los intercambios económicos y, sobre todo, las inversiones empresariales se realizaban dentro del país. El fenómeno de internacionalización de los flujos financieros ha planteado un nuevo escenario de inversiones financieras internacionales (inversiones de residentes en el exterior, e inversiones de no residentes en el interior de dichas economías) que plantea situaciones cuya regulación no estaba prevista en las legislaciones nacionales” (Chamorro, Gutiérrez Lousa 2002). Además, como afirma Adonnino, es una realidad que la economía muchas veces condiciona la adopción y la obtención de las normas tributarias a la realidad económica (Adonnino, 1997).

A medida que la globalización se fue desarrollando, los países vieron la necesidad de adaptar sus legislaciones para permitir y facilitar los intercambios. Algunos países aplicaron unilateralmente mecanismos para atenuar la doble imposición, pero tuvieron presente no descuidar sus intereses fiscales. Para facilitar el libre comercio se fueron creando bloques regionales como el NAFTA, el MERCOSUR, y la UNIÓN EUROPEA. Aún cuando algunos de estos bloques ayudan a resolver los problemas impositivos del comercio internacional, todavía quedan fuera los países que no integran estos bloques. Como alternativa para atenuar la doble imposición, los países han ido suscribiendo tratados internacionales con otras naciones. El objetivo de los tratados no se limita únicamente a atenuar la doble imposición; éstos también se utilizan para favorecer inversiones entre países. Es importante que los estados tomen medidas respecto a la doble imposición porque, como dice Vicchi, “la doble imposición atenta contra la eficiencia económica, contra la óptima asignación de los recursos productivos, y

precisamente en un mundo crecientemente competitivo lo que se busca es mejorar esa eficiencia, acrecentarla e indirectamente aumentar el bienestar de todos los agentes económicos” (Vicchi, 1997).

## Objetivos y metodología de estudio

**Los objetivos generales** del trabajo son:

- 1) Analizar el marco general que lleva a la creación de los tratados internacionales de doble imposición y sus principales características.
- 2) Estudiar la evolución y el uso de los tratados de doble imposición, así como de los modelos de convenios.
- 3) Estudiar la red de tratados de doble imposición que actualmente mantiene la Argentina con otros países.
- 4) Analizar las diferencias en dichos tratados, los problemas de aplicación que surgen, y las soluciones posibles mediante un estudio comparativo de los tratados argentinos vigentes.
- 5) Estudiar la influencia y los aportes de la evolución de los modelos de convención sobre los tratados que con el tiempo ha suscripto Argentina.

Para poder comprender y llegar a una conclusión con respecto a los objetivos del trabajo proponemos la siguiente metodología de estudio:

En primer lugar analizaremos **qué es la doble imposición** en sus dos formas: la económica y la jurídica. Para poder comprender la doble imposición jurídica, introduciremos los **criterios de vinculación** de la materia imponible. También describiremos algunas **soluciones para atenuar la doble imposición** y qué espacio ocupan los tratados dentro del abanico de soluciones.

En segundo lugar **nos explayaremos sobre la historia de los tratados de doble imposición, los distintos tratados Modelo** y su evolución hasta hoy.

En tercera instancia, para adentrarnos en los tratados de doble imposición que ha suscripto Argentina, veremos **los principales impuestos argentinos que han sido materia de los convenios**. Para su mejor comprensión daremos una descripción de la evolución del sistema tributario argentino en materia de impuestos a la renta y al patrimonio.

Una vez analizados los impuestos sobre los que tienen aplicación los tratados de doble imposición internacional y su evolución, haremos un estudio comparativo de los tratados que ha suscripto Argentina. En primera instancia los analizaremos de acuerdo al criterio de vinculación (residencia o fuente), y según los topes máximos fijados para los distintos tipos de renta en el Estado que accede a limitar su imposición. En segundo lugar veremos qué tipo de impuestos son materia de aplicación en cada tratado.

## Marco teórico

Para comenzar resulta de central importancia definir qué se entiende por doble imposición. La definición de **doble imposición internacional** que ofrece el Comité de Asuntos Fiscales de la OECD señala que es “el resultado de la exigencia de un impuesto similar por dos o más Estados, a un mismo contribuyente, sobre una misma materia imponible y por idéntico período de tiempo”. La doble imposición es consecuencia de la yuxtaposición de distintas soberanías fiscales (Cordon Ezquerro, 1997). Hay dos tipos de doble imposición que diferenciaremos; la doble imposición económica y la doble imposición jurídica.

Como explican Vallejo Chamorro y Gutiérrez Lousa, “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, tiempo y similitud de impuesto (imposición sobre la renta), pero falta el requisito de la identidad subjetiva propio de la doble imposición jurídica internacional” (Vallejo Chamorro, Gutiérrez Lousa 2002). Según Riveiro, “la doble imposición económica sintetiza el hecho de gravar en un mismo período de tiempo la misma renta en cabeza de titulares distintos o la imposición simultánea de los beneficios empresariales a nivel de la compañía y de los dividendos a nivel de los accionistas” (Riveiro, 2001). La integración es un concepto importante para evitar este tipo de doble imposición y supone que “una sociedad de capital y otros entes societarios deberían recibir el mismo régimen tributario. Estamos en presencia de una teoría que se fundamenta en la neutralidad de las formas adoptadas” (Riveiro, 2001). El principio de neutralidad supone que el impuesto debe dejar inalteradas las condiciones de mercado, no provocar distorsiones de la oferta, la demanda, o los precios. El concepto “económico” está dado por que si bien el sujeto jurídico sobre el cual recae el impuesto es distinto, la realidad económica muestra que la imposición recae en más de una ocasión sobre una misma persona. El ejemplo que mejor lo ilustra es el de los dividendos. Si una empresa que actúa como sociedad de capital conformada por accionistas tiene

una ganancia gravada, distribuye dividendos, y estos últimos se gravan; entonces la ganancia de los accionistas fue gravada en primera instancia a nivel de empresa, y luego a nivel de las personas físicas. Este caso no se da en la Argentina con las Sociedades incluidas en la ley 19.550 debido a mecanismos que explicaremos más adelante.

Según Cordon Ezquerro, otro caso común de doble imposición económica se produce cuando la legislación tributaria de un estado no admite como deducible en una sociedad de capital sometida a su jurisdicción fiscal un gasto que ha sido computado como ingreso en otra sociedad residente en otro Estado (Cordon Ezquerro, 1997).

Para el Comité Fiscal de la OECD (Organization for Economic Co-Operation and Development), “la **doble imposición jurídica internacional** puede definirse de forma general como el resultado de la percepción de impuestos semejantes en dos (o varios) Estados, de un mismo contribuyente, sobre la misma materia imponible y por idéntico período de tiempo” (Vallejo Chamorro, Gutiérrez Lousa 2002). Para diferenciarla de la doble imposición económica, según Riveiro “la **doble imposición jurídica** se produce cuando dos (o más) Estados gravan con el mismo impuesto el mismo concepto de renta obtenida por un mismo sujeto y en el mismo periodo. Es decir, si el país fuente y el país de residencia sujetan a impuesto los mismos dividendos que abona la filial a la casa matriz, estamos en presencia de doble gravabilidad jurídica” (Riveiro 2001). La diferencia central entre la doble imposición jurídica y la económica es que la jurídica recae siempre en una misma persona jurídica. Cabe destacar que la doble imposición, ya sea económica o jurídica, puede darse por la obtención de rentas o por la tenencia de bienes en distintos Estados.

A partir de las definiciones aceptadas de la doble imposición jurídica internacional, Cordon Ezquerro enuncia seis elementos fundamentales:

- “1. La existencia de dos soberanías fiscales independientes.
2. El gravamen de dos impuestos de idéntica naturaleza.
3. Un mismo elemento material del hecho imponible.
4. Una misma causa de imposición.
5. Identidad de sujetos pasivos.
6. Un mismo período de tiempo.”

Partiendo del tema central de este trabajo, la doble imposición, podemos ver dos aspectos principales a tener en cuenta: la red de tratados para atenuar la doble imposición suscripta entre los distintos países, y

los criterios adoptados por las legislaciones de los mismos para tratar las ganancias de fuente extranjera. **Ante la doble o múltiple imposición hay diferentes soluciones posibles** que los Estados pueden aplicar. Estas soluciones pueden ser **unilaterales, bilaterales o incluso multilaterales**. Las medidas unilaterales son aquellas que cada Estado en particular incorpora a su propio ordenamiento interno, para eliminar la doble imposición a la que pueden estar sometidos sus residentes. Esta solución puede llegar por vía de: a) delimitar el ámbito espacial de aplicación del impuesto, y b) establecer el impuesto tanto sobre los hechos imposables en el territorio nacional como en el extranjero, y posteriormente eliminar la doble imposición con técnicas de exención o de imputación (Cordon Ezquerro, 1997). Los Estados pueden conceder un crédito como medida unilateral para atenuar la doble imposición. Hay distintas formas de calcular este crédito (tax sparing credit, matching credit, etc). En general se busca que el crédito concedido sea por los impuestos efectivamente pagados en el exterior y que no exceda el incremento de la obligación fiscal. Por ejemplo, si se pagó en el exterior por el mismo hecho imponible un impuesto de \$40 con una alícuota del 40% y en el país de residencia la alícuota es del 35%, el crédito concedido será por \$35 y no por \$40. En el caso opuesto, si el impuesto pagado en el exterior es sobre una alícuota del 35%, y localmente es del 40%, el Estado local grava el 5% que surge de la diferencia entre las dos alícuotas. Una variación es la exención progresiva, donde no se grava la renta obtenida en el extranjero, pero sí se la considera para determinar la alícuota progresiva que corresponde aplicar. Otra medida para atenuar la doble imposición es que un Estado exima la renta de fuente extranjera.

Los tratados de doble imposición Internacional son medidas bilaterales o multilaterales. Según Klaus Vogel y Rainer Prokisch “los **convenios de doble imposición** son tratados de derecho internacional. Sin embargo, al limitar en cuanto al fondo el derecho fiscal de los Estados Contratantes, su aplicación se halla estrechamente vinculada con el derecho fiscal internacional [...] las disposiciones fundamentales de los convenios de doble imposición y sus reglas de distribución definen en cada caso ciertos tipos de renta y de capital, y determinan cuál de los dos Estados contratantes tiene derecho a imponer prioritariamente las rentas o bienes de capital, y por qué medios conviene evitar la doble imposición en el otro Estado” (Klaus Vogel y Rainer Prokisch, 1993). Como explica Vicchi, “los tratados internacionales para evitar la doble imposición deben ser contemplados como cuerpos legales de un rango jurídico especial, cuyo principal objetivo es el de repartir el poder tributario de los Estados Contratantes, de acuerdo con principios equitativos y razonables. Cualquier norma legal mediante la cual se distribuya el poder tributario de los Estados Contratantes implica imponer restricciones al ejercicio del mismo” (Vicchi, 1994). Además, Chamoro y Gutiérrez Lousa opinan que “el fenómeno de la doble imposición jurídica puede provenir de

diversas causas. La más importante es sin duda la existencia de principios de tributación dispares, enfrentándose en esta materia –como ya ha quedado señalado – un principio de residencia, conforme al cual los residentes de un Estado tributan por su renta mundial cualquiera que haya sido el lugar de su obtención, y el principio de territorialidad o de gravamen en la fuente cualquiera que sea la residencia de quien la hubiese obtenido” (Chamorro, Gutiérrez Lousa 2002).

Como ya mencionamos, la doble imposición jurídica se origina cuando residentes de un país tienen rentas gravadas en otros países que utilizan distintos criterios de vinculación de los tributos. Estos criterios son el de **residencia y el de fuente o territorialidad**. Si un país aplica en su legislación el criterio vincular de **residencia**, entonces ejerce su potestad tributaria sobre todos los sujetos que tengan residencia en el país, sin importar cuál sea la localización de la fuente de sus rentas. Según Vicchi, este criterio se ha “fundamentado generalmente en el deseo de preservar principios de equidad de forma de someter a los residentes en el estado que ejerce su poder tributario por el conjunto de rentas, por el conjunto de patrimonios como mejores indicadores de su capacidad contributiva” (Vicchi, 1997). En este caso los residentes pagan impuestos sobre su renta mundial.

Por otro lado, el criterio vincular de la **fuentes** o territorialidad implica que los sujetos residentes y no residentes pueden ser sujetos del impuesto, ya que sus rentas se gravan de acuerdo a la localización de la fuente. Como explica Vicchi, “a favor del criterio de imposición de acuerdo con la localización territorial de la fuente se ha argumentado que esto responde mejor a criterios económicos, que preserva mejor o tiene en cuenta en mayor medida la riqueza generada en el ámbito territorial del país, sujeto activo de la imposición (Vicchi, 1997). Ni el criterio de la fuente ni el de residencia se aplican de forma exclusiva. De hecho, ningún Estado aplica uno de estos criterios con carácter exclusivo, sino que suelen aplicar sus impuestos a los residentes sobre la base de su renta mundial, y a los no residentes sobre la base de nexos económicos más o menos fundamentados. Además del criterio de la residencia, utilizan el criterio de la fuente para gravar a los no residentes en cuanto exista dependencia económica de éstos con el territorio en cuestión (Cordon Ezquerro, 1997).

Como explican Robert Anthony y Cecile Villacres, “el propósito de la legislación Internacional en materia impositiva es el de fijar las condiciones impositivas de las transacciones fuera de las fronteras” (Robert Anthony y Cecile Villacres 2002). Estos autores plantean un interrogante que, ante la falta de respuesta, da origen a la doble imposición: “Una transacción hecha por un sujeto o compañía residente en



otro estado ¿En cuál de los dos Estados debe estar gravada?” Este es un problema central del derecho tributario internacional tanto a nivel individual como corporativo.

La evidencia en cuanto a las legislaciones adoptadas mundialmente muestra que los Estados están dispuestos a aliviar la carga impositiva, a pesar de que **para resolver el problema de la superposición de la soberanía fiscal una de las partes debe renunciar parcialmente a ésta**. Como explica Vicchi al referirse a los tratados internacionales para evitar la doble imposición, “cualquier norma legal mediante la cual se distribuya el poder tributario de los Estados Contratantes implica imponer restricciones al ejercicio de la misma” (Vicchi, 1994). En las legislaciones locales por lo general se observan medidas unilaterales para aliviar la doble imposición. Por ejemplo, en el caso de Argentina se permite tomar como pago a cuenta los impuestos análogos efectivamente pagados en el exterior hasta el incremento de la obligación fiscal.

Las legislaciones evolucionan a partir de los vacíos que hay en ellas. Sin embargo, en muchos casos se hace dificultosa la integración de los distintos sistemas. Como forma de atenuar las diferencias entre ellos entran en escena los tratados para atenuar la doble imposición y las políticas exteriores dentro del marco de la tributación.

Para que dos Estados negocien y finalmente firmen un tratado para aliviar la doble imposición, éstos deben tener algún incentivo. Entonces, ¿qué incentivos tiene cada parte para firmar un tratado internacional para aliviar la doble imposición?

Desde el punto de vista del país de residencia, el incentivo viene dado por la posibilidad de limitar el derecho del país de la fuente de gravar a sus residentes. De esta forma beneficia a los residentes de su propio Estado aliviando la carga del impuesto sobre sus inversiones en el exterior. Por otro lado, como explica Rixen, si el impuesto en la fuente fuese reducido, aquellos países que utilicen el método del crédito para evitar la doble imposición podrían gravar la parte residual del impuesto a la renta en el extranjero (Rixen, 2008). Aún cuando el país de residencia puede atenuar la doble imposición unilateralmente sin importar el gravamen en el otro estado, le es más conveniente a sus intereses fiscales limitar el gravamen en el Estado donde se encuentra la fuente.

Desde el punto de vista del país de la fuente, el incentivo puede no ser tan claro. Sin embargo, dado que

las inversiones por lo general son de ida y vuelta, un país que tenga rentas de extranjeros con la fuente en el primero, a su vez tendrá residentes con ingresos de fuente extranjera. No obstante, por lo general será más atractivo para una de las partes, aspecto que depende de la balanza comercial entre dichos países. En términos generales los incentivos a suscribir tratados de este tipo lo tienen los países exportadores de capital, ya que el criterio de vinculación comúnmente priorizado en los tratados es el de residencia. En última instancia los tratados de doble imposición son un mecanismo cooperativo para reducir recíprocamente el impuesto en uno de los Estados, generalmente donde se produce la fuente del ingreso.

El propósito principal de los países exportadores de capital en sus relaciones bilaterales es prevenir la doble imposición para no interferir o afectar las decisiones tomadas por individuos que tienen rentas en dos jurisdicciones legales, mientras que en la relación entre países importadores de capital y países exportadores de capital, el propósito del país importador es intentar atraer inversiones extranjeras (Figuroa 1998).

Además de los beneficios mencionados de los tratados para atenuar la doble imposición, hay otros beneficios normalmente buscados al suscribirlos. Uno de los principales suele ser el de lograr la cooperación y el intercambio de información sobre los contribuyentes de ambos países, reduciendo los gastos administrativos de ambas partes y aumentando la recaudación a partir de una reducción en la evasión fiscal producto del acceso a mayor información.

Hay cuatro principales tratados modelo utilizados: el de la ONU, el de la OECD, el de Estados Unidos, y el modelo que surgió a partir del Pacto Andino. A continuación señalaremos las principales características y diferencias de los mismos.

## **Historia de los tratados Internacionales de doble imposición**

Los primeros tratados de doble imposición datan de principios de 1900 en Europa. Estos pactos eran mayormente entre países limítrofes ya que las transacciones ínter fronteras eran más comunes. El tema cobró mayor importancia cuando La Liga de las Naciones nombró un grupo de economistas en 1922 para estudiar el tema. El objetivo de este grupo en un principio fue lograr un tratado multilateral al que los países miembros adhirieran. Su desarrollo, al margen de acunar la idea de un tratado multilateral, también ofrecía a aquellos países que se resistían a la idea de un tratado multilateral un modelo de tratado que pudiera ser usado como base para los convenios bilaterales que cada Estado negociase. Estos mismos países insistieron en mantener el tratado multilateral como no vinculante, lo cual daría la flexibilidad suficiente para compatibilizar sistemas impositivos contrapuestos (Picciotto, 1992). Como resultado de este trabajo surgió el denominado reporte de 1925. El comité asignado luego redactaría lo que llegó a conocerse como “Convenciones bilaterales estándar”. El modelo de convención surgido del reporte de 1925 concedía la imposición de las rentas personales al país de residencia pero, en el caso de las rentas impersonales, la prioridad se le daba al país de la fuente del ingreso. Este esquema dio buenos resultados en países que tenían esquemas diferenciados para gravar las rentas personales e impersonales, como era el caso de Francia. Sin embargo, no logró tener aplicación universal ya que era mayormente incompatible o impreciso para su aplicación en sistemas impositivos con la estructura que tenían países como Estados Unidos o el Reino Unido. En este contexto, Estados Unidos comenzó a distanciarse creando su propio modelo de convención. El posterior trabajo realizado sobre la base del reporte de 1925 derivó en los modelos de convención de 1928, 1935, 1943 (llamado modelo de México, que priorizaba los intereses de los países importadores de capital) y 1946 (llamado modelo de Londres, que priorizaba los intereses de los países exportadores de capital).

A partir de 1950 la OECD tomó mayor participación en el tema desplazando a la Liga de las Naciones (que a partir de 1946 pasaría a conocerse como las Naciones Unidas) en el rol de principal creador de modelos de convención para los tratados bilaterales de doble imposición internacional. El primer modelo de convención creado por la OECD fue el de 1963, aunque no fue publicado hasta 1977. Este primer modelo fue el resultado de una compilación de borradores redactados a partir de 1958, en cuya elaboración participaron un total de 20 países, que en su comienzo habían sido sólo 15. El modelo de convención de 1977 fue posteriormente revisado en 1992. Desde entonces se actualiza periódicamente (1994, 1995, 1997, 2000, 2003, 2008 y 2010) intentando añadir las experiencias de los países en la

negociación y contemplando de evolución de las legislaciones nacionales. Desde 1996 el proceso ha sido abierto y países no miembros pueden participar del mismo. Adicionalmente, en la última revisión en 2008 se incluyó una provisión de arbitraje vinculante obligatorio para destrabar conflictos sin resolver (Jeffrey Owens y Mary Bennet, 2008).

Dado que la mayoría de los países miembros de la OECD eran exportadores de capital, el modelo de convención de 1963 hacía hincapié en los intereses de éstos, dando jurisdicción tributaria en primer lugar al estado de residencia y limitando la imposición en el Estado de la fuente de la renta.

A medida que se fue desarrollando y actualizando el modelo de la OECD, el número de tratados fue incrementándose considerablemente. En 1958 sólo había 263 tratados en vigencia, aumentando a 333 en 1963 cuando el primer modelo de convención (MC) de la OECD fue publicado, y ascendiendo a 600 tratados para el año 1978. Posteriormente a la actualización de 1977, con una mayor apertura de los mercados de capitales y un aumento de las alícuotas de impuestos en los países industrializados, el número llegó a 1582 en el año 1998 (Rixen, 2008). La gran mayoría de los más de 2000 tratados de doble imposición internacional en la actualidad siguen el modelo convención de la OECD (Rixen, 2008), aún cuando los tratados que mantiene Estados Unidos siguen su propio modelo de convención. Según Jeffrey Owens y Mary Bennett del OECD Centre for Tax Policy and Administration, hay más de 3000 tratados tributarios en vigencia en el mundo (Jeffrey Owens y Mary Bennet, 2008).

Tal como mencionaba Rixen, el modelo de convención para evitar la doble imposición internacional sobre la renta y el patrimonio elaborado por la OECD por medio de su Comité de Asuntos Fiscales es el más utilizado y extendido. Como ya hemos mencionado, el criterio general de este modelo es el de conceder prioridad al país de residencia, con imposición limitada en el país de la fuente. Este método evidentemente perjudica a los países menos desarrollados cuya actividad se realiza a partir de capitales extranjeros.

El modelo de la ONU siguió los trabajos comenzados por su antecesora, la Liga de las Naciones, pero recién en 1968 retomó su actividad en materia de tratados de doble imposición y le llevó 12 años desarrollar el modelo de convención de 1980. Si bien estructuralmente se asemeja al modelo de convención de la OECD de 1977, que fue tomado como base, el modelo de convención de la ONU pone mayor énfasis en dar potestad tributaria al país de la fuente de la renta. Esta posición contempla más la

posición de los países en vías de desarrollo. Bajo este lineamiento, su modelo elimina parte de la definición de residente que contiene el modelo de la OECD. No incorpora el párrafo del Modelo de la OECD según el cual “no se considera residente cualquier persona que está obligada al impuesto en ese estado, con respecto únicamente a ingresos generados en ese estado o capitales ubicados en él”. También en su definición de establecimiento permanente abarca más situaciones, lo cual favorece a los países receptores de capital. En el caso de construcciones o proyectos de instalaciones, el modelo OECD sólo lo considera establecimiento permanente si dura más de 12 meses, mientras que para el modelo de la ONU basta con sólo 6 (González Cano, 1997). Las ampliaciones en la definición de establecimiento permanente del modelo de la ONU en concreto incluyeron las siguientes situaciones:

- “1. cuando una persona, que no sea representante independiente que aunque no tiene poderes para hacer contratos en nombre de la empresa, pero mantiene habitualmente en ese Estado existencias de bienes y mercaderías que utiliza para entregas regulares por cuenta de la empresa (art. 5, párrafo 5).
2. cuando en un país se recauden primas de seguros (excluidos reaseguros) o si se asegura contra riesgos situados en él, por medio de una persona que no sea representante independiente (párrafo 6).
3. el caso de actividades realizadas por un corredor, comisionista o representante independiente que según el modelo OECD no se consideran establecimiento permanente, pero que el Modelo ONU limita, al señalar que cuando ese representante realice todas o casi todas sus actividades en nombre de tal empresa, no será considerado representante independiente y se considerará establecimiento permanente.” (González Cano, 1997)

El modelo de la ONU fue actualizado recientemente, y su versión fue publicada en 2001. Ante la imposibilidad de lograr un acuerdo impositivo multilateral, deja libradas las alícuotas de imposición a la negociación de los Estados contratantes. En contraposición se encuentran los modelos elaborados por EE.UU y OCDE que fijan un nivel de imposición limitado al Estado de la fuente con alícuotas máximas entre el 5% y el 15%.

En cuanto al modelo de convención 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 OECD. 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.

Por su parte, el acuerdo de Cartagena o Pacto Andino, originalmente integrado por Bolivia, Colombia, Chile, Ecuador, Perú y Venezuela, dio lugar a su vez a un modelo de convenio para evitar la doble imposición. Mediante la decisión 40 del Pacto Andino de 1971 se aprobó el modelo de convenio de doble tributación internacional. Este modelo contenía diferentes lineamientos los que dependían de si los dos Estados firmantes integraban el acuerdo de Cartagena o si sólo uno de ellos lo hacía. Ambos lineamientos son de características similares y ponen énfasis en conceder la tributación exclusiva al país de la fuente, tanto en el impuesto a la renta como el impuesto al patrimonio. La mencionada decisión 40 fue finalmente ratificada por sus 5 miembros (Chile ya no era miembro) y entró en vigencia en 1981.

Este modelo se destaca principalmente por dos razones: en primer lugar porque los acuerdos multilaterales no abundan en la materia; y en segundo lugar porque es el único que aplica el criterio de la fuente a lo largo de todo el modelo (Gonzalez Cano, 1997). Tal como menciona Gonzalez Cano, el modelo del Pacto Andino fue incluso el primero en utilizarse con el principio de la fuente, en el caso del convenio entre Argentina y Bolivia comenzó a regir en 1979. Más aún, de los países contratantes sólo Bolivia y Ecuador aplicaban en sus legislaciones domésticas el criterio de la fuente, mientras que Colombia, Perú y Venezuela aplicaban el criterio de residencia.

Según Riveiro, “la existencia de convenios bilaterales se ha consolidado como el medio idóneo para dar una respuesta práctica y eficaz a la problemática que origina el poder tributario de los Estados sobre entes económicos de distintas jurisdicciones para evitar la doble imposición, así también para reducir la elusión y evasión fiscal internacionales” (Riveiro 2001). Los cuatro modelos de convención descritos anteriormente son los principales modelos de tratados de doble imposición.

Adicionalmente, la creación de mercados supranacionales (Mercosur, Unión Europea, NAFTA) ha colaborado en algunos casos al tratamiento del tema de la doble imposición. La resolución del problema de la doble imposición es un paso necesario en la creación de estos mercados en pos de alcanzar la integración económica entre los países contratantes. Tomando el ejemplo de la Unión Europea, Riveiro explica que “las libertades que la Unión Europea proclamó desde un principio como fines no negociables

– libertad de circulación de servicios, de mercaderías, de capitales – eran imposibles de alcanzar si esta armonización fiscal no se hubiera exteriorizado en su justa medida” (Riveiro 2001). La decisión de la Unión Europea con respecto al tema de la doble imposición fue suprimir la retención del impuesto a la renta en el Estado de la fuente, a efecto de facilitar los movimientos de capitales.



## Legislación Argentina en materia de tratados de doble imposición

Los tratados de doble imposición internacional suscriptos por Argentina datan, en algunos casos, de hace más de 30 años. Desde esa fecha los impuestos a la renta y al patrimonio en la Argentina han evolucionado y, mientras que algunos de estos impuestos han sufrido sólo modificaciones, otros han sido derogados y posteriormente reemplazados.

Cada uno de los tratados suscriptos tiene una enunciación explícita de los impuestos de ambos en cada uno de los estados contratantes sobre los que se va a aplicar el convenio. Sin embargo, la evolución de las legislaciones nacionales en materia impositiva está contemplada en los mismos. En esta línea los convenios esclarecen a continuación de la enumeración de los impuestos comprendidos que “el convenio se aplicará asimismo a los impuestos idénticos o substancialmente similares que se establezcan después de la fecha de su firma, además de, o en sustitución de los impuestos actuales”. Este ejemplo puntual proviene del convenio con Rusia, pero todos los demás convenios contienen la misma cláusula o alguna cuyo espíritu es el mismo.

A continuación podemos observar la lista de tratados suscriptos por Argentina y los impuestos sobre los cuales se aplican. Como ya hemos mencionado, otros impuestos posteriores también son comprendidos por su naturaleza análoga, pero los incluidos en el cuadro que se presenta a continuación son únicamente aquéllos explícitamente mencionados.

Cuadro 1: Impuestos Materia de cada Convenio

Estado contratante e impuestos comprendidos	Impuesto a las ganancias	Impuesto a los beneficios eventuales	Impuesto al capital de las empresas	Impuesto sobre el patrimonio neto	Impuesto a los beneficios de determinados juegos y concursos	Impuesto sobre los activos	Impuesto personal sobre los bienes no incorporados al proceso económico	Impuesto sobre los bienes personales	Impuesto a la Ganancia Mínima presunta	Fecha de aprobación
Bolivia	SI	SI	SI	SI	NO	NO	NO	NO	NO	25-Apr-1978
Alemania	SI	SI	SI	SI	NO	NO	NO	NO	NO	3-Jul-1979
Francia	SI	SI	SI	SI	NO	NO	NO	NO	NO	30-Dec-1980
Estados Unidos	SI	SI	SI	SI	NO	NO	NO	NO	NO	
Austria	SI	SI	SI	SI	NO	NO	NO	NO	NO	20-May-1982
Brasil	SI	SI	NO	NO	NO	NO	NO	NO	NO	17-Nov-1982
Italia	SI	SI	SI	SI	NO	NO	NO	NO	NO	24-Feb-1983
Chile	SI	SI	SI	SI	SI	NO	NO	NO	NO	1-Oct-1985
España	SI	NO	NO	NO	NO	SI	SI	NO	NO	19-Nov-1993
Canadá	SI	NO	NO	NO	NO	SI	SI	NO	NO	13-Dec-1994
Finlandia	SI	NO	NO	NO	NO	SI	SI	NO	NO	10-Jul-1996
Reino Unido	SI	NO	NO	NO	NO	SI	SI	NO	NO	4-Dec-1996
Suecia	SI	NO	NO	NO	NO	SI	SI	NO	NO	14-Apr-1997
Bélgica	SI	NO	NO	NO	NO	NO	NO	SI	NO	22-Jul-1997
Dinamarca	SI	NO	NO	NO	NO	SI	SI	NO	NO	24-Jul-1997
Países Bajos	SI	NO	NO	NO	NO	NO	NO	SI	NO	15-Jan-1998
Australia	SI	NO	NO	NO	NO	NO	NO	NO	NO	31-Dec-1999
Suiza	SI	NO	NO	NO	NO	NO	NO	SI	NO	Apl. Provisional
Noruega	SI	NO	NO	NO	NO	NO	NO	SI	NO	13-Sep-2001
Rusia	SI	NO	NO	NO	NO	NO	NO	SI	SI	3-Jan-2007

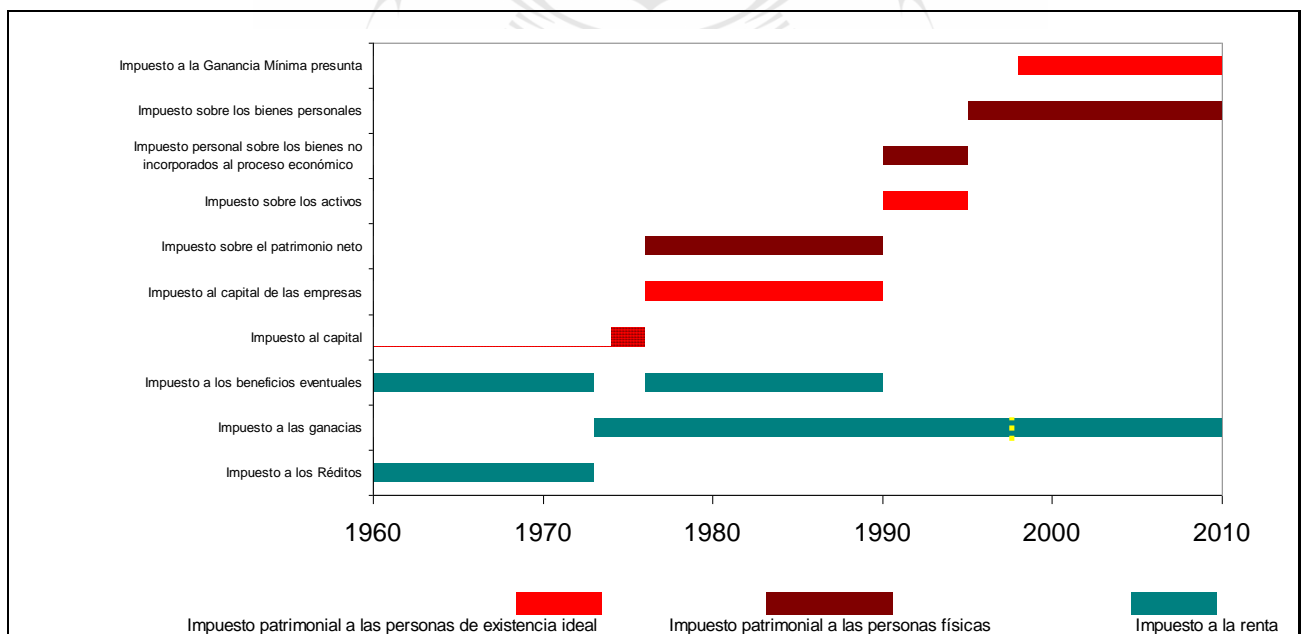
Fuente Propia



A su vez, los tratados con algunos Estados se han renegotiado y modificado. En estos casos hemos tomado la versión más reciente para analizar los impuestos materia de los mismos. Cabe destacar también que la fecha de aprobación no siempre es cercana a la fecha de suscripción del tratado. Por ejemplo, el tratado con Chile se elaboró a finales de la década del 70 pero no fue ratificado sino hasta 1985. A su vez, el convenio con Rusia que fue suscripto y aprobado por ley no se encuentra vigente, ya que aún no se ha realizado el intercambio de notas reversales previsto en el artículo 28 para su entrada en vigor. Finalmente, hemos resaltado los tratados con Estados Unidos y Austria de la lista enunciada debido a que, si bien el tratado con Estados Unidos fue suscripto, no fue aprobado por ley y no se encuentran en vigencia, y el tratado con Austria porque fue denunciado en 2008 y ya no se encuentra en vigencia.

A continuación presentamos un gráfico con la evolución histórica que incluye las fechas entre las cuales estuvieron vigentes cada uno de los principales impuestos comprendidos en los convenios de doble imposición.

Gráfico 1: Evolución temporal de los impuestos a la renta y al patrimonio en Argentina



Fuente propia

Como puede observarse, hay una correlación lógica entre las fechas en que se encontraban vigentes los impuestos y los impuestos comprendidos en cada convenio. Este tema será analizado más adelante.

Comenzaremos por analizar la naturaleza de cada uno de estos impuestos mencionados. Dicho análisis

será efectuado a través de una breve descripción de los aspectos relevantes de cada impuesto en particular.



## **Impuesto a las Ganancias**

La ley de impuesto a las ganancias ha establecido el tributo a la renta en la Argentina desde que comenzaron a suscribirse los tratados de doble imposición internacional, sucediendo como tal al anterior impuesto a los réditos. En materia de impuesto a la renta, el impuesto a las ganancias ha sido complementado durante algunos años por el impuesto a los beneficios eventuales. Si bien la ley actual del impuesto a las ganancias ha sufrido importantes modificaciones respecto de la versión vigente al momento de celebrarse los primeros convenios, nos referiremos a las más recientes ya que sobre éstas se aplican los convenios vigentes al día de la fecha.

Previamente hemos hecho referencia al origen de las situaciones donde se produce doble imposición y los criterios de vinculación del impuesto más comúnmente adoptados por las naciones. Es precisamente en la evolución de esta ley que se puede observar el cambio en el criterio de vinculación del de la territorialidad de la fuente al de residencia.

En la ley 20.628, texto ordenado en 1977, el criterio de vinculación aplicado era el de la fuente. En su artículo primero la ley definía al sujeto y al objeto del impuesto al establecer que “todas las ganancias derivadas de fuente argentina, obtenidas por personas de existencia visible o ideal, cualquiera sea su nacionalidad, domicilio o residencia, quedan sujetas al gravamen de emergencia que establece esta ley”. En su artículo 5°, el texto legal ampliaba el concepto de fuente, definiendo las ganancias de fuente argentina como “aquéllas 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 de la misma, sin tener en cuenta nacionalidad, domicilio o residencia del titular o de las partes que intervengan en las operaciones, ni el lugar de celebración de los contratos”. No obstante la aplicación del criterio de la fuente, en el mismo artículo 5° la ley también gravaba con el impuesto a las ganancias provenientes de actividades ocasionalmente realizadas en el extranjero por personas residentes en el país, permitiendo tomarse como pago a cuenta los impuestos análogos efectivamente pagados en el exterior, hasta el incremento de la obligación fiscal.

La ley de impuesto a las ganancias cambia fundamentalmente en 1992, al pasar del principio de la territorialidad de la fuente al de renta mundial. En la Ley 20.628 vigente al día de la fecha, nuestro país adopta como criterio de vinculación de este impuesto el de residencia. En el artículo 1° la ley establece: “Todas las ganancias obtenidas por personas de existencia visible o ideal quedan sujetas al gravamen de

emergencia que establece esta ley. [...] 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.” Asimismo podemos observar que nuestro país grava a los residentes por su renta mundial, permitiendo tomarse los impuestos efectivamente pagados en el exterior por gravámenes análogos como pago a cuenta.

A continuación, en el mismo artículo de la ley se establece que “los no residentes tributan exclusivamente sobre sus ganancias de fuente argentina, conforme lo previsto en el Título V”. De esta forma, los extranjeros que tengan rentas de fuente argentina también son alcanzados por el impuesto a las ganancias. Consecuentemente, los extranjeros que obtengan ganancias de fuente argentina, y cuyos países adopten como criterio de vinculación del impuesto a la renta el de residencia, se ven sujetos a una situación de doble imposición. Esto será así siempre y cuando no se les permita tomarse el impuesto a las ganancias como pago a cuenta de sus impuestos nacionales análogos. Al tratarse de un mismo sujeto, aún en términos legales, se daría un caso de doble imposición jurídica.

Con respecto al criterio de la fuente o territorialidad, la ley argentina define los criterios aplicables a partir del artículo 5º, el que expresa:

“Artículo 5º. En general, y sin perjuicio de las disposiciones especiales de los artículos siguientes, son ganancias de fuente argentina aquellas 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, sin tener en cuenta nacionalidad, domicilio o residencia del titular o de las partes que intervengan en las operaciones, ni el lugar de celebración de los contratos”

Cabe destacar que también pueden darse situaciones de doble imposición sobre un sujeto aún cuando ambos países (el de la fuente de la renta y el de residencia del sujeto) apliquen el mismo criterio de vinculación del impuesto. Si bien por definición deberían ser mutuamente excluyentes, se puede dar doble imposición por diferencias de interpretación, o diferente definición de lo que para cada país implica que un sujeto sea residente, o que una renta sea de una fuente determinada. Para atenuar y reducir estos casos el modelo de convención de la OECD define el concepto de residencia y la ley argentina adopta una

definición muy similar.

La ley define el concepto de residente en el artículo 119, que establece:

“Art. 119.- A efectos de lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 1º, se consideran residentes en el país:

- a) Las personas de existencia visible de nacionalidad argentina, nativas o naturalizadas, excepto las que hayan perdido la condición de residentes de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 120.
- b) Las personas de existencia visible de nacionalidad extranjera que hayan obtenido su residencia permanente en el país o que, sin haberla obtenido, hayan permanecido en el mismo con autorizaciones temporarias otorgadas de acuerdo con las disposiciones vigentes en materia de migraciones, durante un período de DOCE (12) meses, supuesto en el que las ausencias temporarias que se ajusten a los plazos y condiciones que al respecto establezca la reglamentación, no interrumpirán la continuidad de la permanencia.

No obstante lo dispuesto en el párrafo precedente, las personas que no hubieran obtenido la residencia permanente en el país y cuya estadía en el mismo obedezca a causas que no impliquen una intención de permanencia habitual, podrán acreditar las razones que la motivaron en el plazo forma y condiciones que establezca la reglamentación.

- c) Las sucesiones indivisas en las que el causante, a la fecha de fallecimiento, revistiera la condición de residente en el país de acuerdo con lo dispuesto en los incisos anteriores.
- d) Las sujetos comprendidos en el inciso a) del artículo 69.
- e) Las sociedades y empresas o explotaciones unipersonales, constituidas o ubicadas en el país, incluidas en el inciso b) y en el último párrafo del artículo 49, al solo efecto de la atribución de sus resultados impositivos a los dueños o socios que revistan la condición de residentes en el país, de acuerdo con lo dispuesto en los incisos precedentes.
- f) Los fideicomisos regidos por la Ley N° 24.441 y los Fondos Comunes de Inversión comprendidos en el segundo párrafo del artículo 1º de la Ley N° 24.083 y su modificatoria, a efectos del cumplimiento de las obligaciones impuestas al fiduciario y a las sociedades gerentes, respectivamente, en su carácter de administradores de patrimonio ajeno y, en el caso de fideicomisos no financieros regidas por la primera de las leyes mencionadas, a los fines de la atribución al fiduciante beneficiario, de resultados e impuesto ingresado, cuando así procediera.”

A su vez, en el artículo 26 de la ley se define a los residentes a los efectos de las deducciones previstas en el artículo 23, definición que sólo es aplicable a este aspecto.

En el artículo 125 de la ley se contempla el tema de la doble residencia, y se definen con mayor precisión las condiciones para que un sujeto sea considerado residente en un Estado y no en otro. Este aspecto es de vital importancia, y también suele tratarse en los convenios de doble imposición para evitar problemas de aplicación e interpretación. De esta forma el artículo 125 de la ley esboza una solución para los casos de doble residencia.

Artículo 125. “En los casos en que las personas de existencia visible, que habiendo obtenido la residencia permanente en un Estado extranjero, o habiendo perdido la condición de residentes en la República Argentina fueran considerados residentes por otro país a los efectos tributarios, continúen residiendo de hecho en el territorio nacional o reingresen al mismo a fin de permanecer en él, se considerará que tales personas son residentes en el país:

- a) Cuando mantengan su vivienda permanente en la República Argentina;
- b) En el supuesto de que mantengan viviendas permanentes en el país y en el Estado que les otorgó la residencia permanente o que los considera residentes a los efectos tributarios, si su centro de intereses vitales se ubica en el territorio nacional;
- c) De no poder determinarse la ubicación del centro de intereses vitales, si habitan 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) Si durante el período al que se refiere el inciso c) permanecieran igual tiempo en el país y en el Estado extranjero que les otorgó la residencia o los considera residentes a los efectos tributarios, cuando sean de nacionalidad argentina.”

Cabe destacar en este caso que la definición de residente que da la ley para dirimir cuestiones controversiales sobre si una persona es residente de un Estado o de otro, es esencialmente la misma que ofrece el modelo de convención de la OECD, con dos únicas diferencias: en caso de que aún con estos criterios no se pueda definir el país de residencia, el modelo establece que los países contratantes resolverán el caso de común acuerdo; y el modelo de la OECD no incluye el inciso c) de la ley argentina. El modelo de la ONU con respecto a este tema es igual al de la OECD, pero no contempla a la nacionalidad como criterio para determinar la residencia.

Dado que las situaciones de doble imposición se dan por aplicar un criterio de vinculación diferente, o cuando el criterio de vinculación es el mismo (residencia o fuente) pero la definición de cada Estado es

distinta con respecto a, por ejemplo, cuándo se considera a una persona residente o en dónde se halla situada la fuente, el hecho de que la ley argentina adopte la misma definición utilizada en la mayoría de los tratados de doble imposición suscriptos reduce los casos de doble imposición y los problemas de aplicación de los convenios.

### **Impuesto a los beneficios eventuales**

Esta ley estuvo vigente desde 1976 hasta que fue derogada por la ley 23.760 en diciembre de 1989. Con anterioridad también hubo otra ley de impuesto a los beneficios eventuales que complementaba al impuesto a los réditos hasta 1973, pero ninguno de los actuales tratados que mantiene Argentina tiene a este impuesto como materia de aplicación. La ley 23.760 a su vez modifica el impuesto a las ganancias y da lugar a la creación del impuesto sobre los activos.

La ley de impuesto sobre los beneficios eventuales, texto ordenado de 1977, recaía según decía su artículo primero, sobre:

- a) “Los beneficios de carácter eventual, derivados de fuente Argentina, no comprendidos en el ámbito de los impuestos a las ganancias, a determinados juegos y concursos, o a la transferencia de títulos valores que obtengan personas de existencia física o sucesiones indivisas.
- b) Los beneficios derivados de la enajenación a título oneroso de inmuebles ubicados en el país afectados a explotaciones agropecuarias con prescindencia del carácter que reviste al sujeto que la obtenga.”

Un aspecto importante a señalar es que el impuesto actuaba como complemento del impuesto a las ganancias, gravando las rentas no alcanzadas por esta otra ley. En relación a esto, cabe destacar que las exenciones concedidas por el impuesto a las ganancias también tenían validez para este impuesto. De lo contrario la intención del legislador de otorgar dichas exenciones en el impuesto a las ganancias se vería afectada por el impuesto a los beneficios eventuales.

A diferencia de la actual legislación argentina en materia tributaria, que tiene como criterio de vinculación de la renta al de residencia, Argentina anteriormente gravaba las rentas por el criterio de la fuente. Este fue uno de los principales cambios que sufrió la normativa impositiva argentina como parte de una tendencia que se dio a principios de la década del 90 en América Latina (Gonzalez Cano, 1996). En cuanto al criterio de la fuente, la ley en cuestión definía en su artículo 2° a los beneficios derivados de

fuelle argentina como “aquéllos que provienen de bienes situados, colocados o utilizados económicamente en la República [...] sin tener en cuenta nacionalidad, domicilio o residencia del titular o de las partes que intervengan en las operaciones, ni el lugar de celebración de los contratos”. El artículo 3° del decreto reglamentario texto ordenado en 1979 agrega con respecto al objeto del impuesto que “los beneficios alcanzados por el impuesto son los derivados de la transmisión, a título oneroso mediante venta, permuta, dación en pago, adjudicación por disolución de sociedades, aportes sociales y cualquier acto que cumpla la misma finalidad del dominio de:

- a) Bienes inmuebles o de las cesiones de sus respectivos boletos de compraventa.
- b) Cuotas y participaciones sociales, excepto a las sociedades de responsabilidad limitada, en comandita simple y en comandita por acciones, en la parte correspondiente al capital comanditado”.

### **Impuesto sobre el patrimonio neto**

Este impuesto se estableció a partir del periodo fiscal terminado el 31 de diciembre de 1975. El gravamen del mismo era de aplicación en todo el territorio argentino sobre el patrimonio neto al cierre de cada año, integrado total o parcialmente por bienes situados en el país. Los sujetos pasivos de dicho impuesto eran las personas físicas y las sucesiones indivisas, cualquiera fuere el lugar de su domicilio o radicación, en el país o en el extranjero. De esto se desprende que era un impuesto patrimonial, a las personas físicas principalmente, y que el criterio de vinculación era el de territorialidad y no el de residencia.

Del impuesto estaban exentos los títulos, bonos y demás títulos valores emitidos por la Nación, las Provincias o Municipios, y los depósitos en pesos y en moneda extranjera efectuados en instituciones sujetas al régimen legal de entidades financieras. Este era un impuesto que tenía alícuotas progresivas entre 0,5% y 1,5%, y un mínimo exento. Los antecedentes vinculados a este gravamen se originan en 1972, cuando fue creado el anterior impuesto al patrimonio neto mediante la Ley 20.046. Este impuesto fue derogado en 1976 y reemplazado por el impuesto sobre el patrimonio neto para las personas físicas, sucesiones indivisas, y el impuesto sobre los capitales, que gravaba el capital de las empresas. En su oportunidad el impuesto sobre el Patrimonio Neto sucesáneo de Bienes Personales, fue concebido como sustituto de impuestos sucesorios.

### **Impuesto sobre los capitales**

Este impuesto entró en vigencia a partir de 1976 y tenía su aplicación en todo el territorio de la Nación



sobre los capitales resultantes de los balances anuales. Los sujetos pasivos del impuesto, a diferencia del impuesto al patrimonio neto, eran las sociedades domiciliadas en el país. En modificaciones introducidas posteriormente se agregaron también como sujetos del impuesto a las empresas o explotaciones unipersonales ubicadas en el país, y los establecimientos estables también ubicados en el país. Se encontraban exentos de este impuesto los bienes situados en Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur. Al igual que en el impuesto al patrimonio neto, se encontraban exentos los títulos, bonos, y demás títulos valores emitidos por la Nación, las Provincias, o los Municipios, los depósitos en dinero y los depósitos en caja de ahorro. También se encontraban exentas las acciones y demás participaciones en el capital de otras sociedades sujetas a este impuesto. La definición de capital dada por la misma ley es el que resulta de la diferencia entre activos y pasivos al fin del ejercicio, de acuerdo con las normas de valuación para cada uno de ellos. En otras palabras éste era un impuesto patrimonial a las personas de existencia ideal, o sobre el patrimonio neto de las sociedades.

### **Impuesto sobre los activos**

Este impuesto entró en vigencia a partir de 1990. Una vez derogado el impuesto sobre los capitales de las empresas, éste lo reemplazaría en carácter de impuesto patrimonial sobre las personas de existencia ideal. Este impuesto gravaría todos los activos situados en el territorio argentino. Los sujetos pasivos de este impuesto serían esencialmente los mismos que en el impuesto al capital de las empresas, con el agregado que en este impuesto quedaban gravadas las personas físicas y sucesiones indivisas titulares de inmuebles rurales.

La principal diferencia con respecto al impuesto sobre el capital de las empresas es que éste gravaba todos los activos, mientras que el anterior gravaba el capital. La diferencia radica en que, como hemos mencionado anteriormente, para obtener el capital a los activos se le restan el valor de los pasivos.

En relación al tema de la doble imposición, en este texto se encuentran medidas unilaterales para evitarla. En el artículo a continuación del 11, el cual fue incorporado en 1992, se establece que “cuando los contribuyentes de este impuesto sean titulares de bienes gravados situados con carácter permanente en el exterior, por los cuales se hubieran pagado tributos de características similares al presente, que consideren como base imponible el patrimonio neto o el activo en forma global, de acuerdo con lo que al respecto establezca la reglamentación, podrán computar como pago a cuenta los importes abonados por dichos tributos hasta el incremento de la obligación fiscal originado por la incorporación de los citados bienes

del exterior”. La vigencia de este impuesto fue breve, extendiéndose desde el 1 de enero de 1990 hasta mayo de 1995.

### **Impuesto sobre los bienes personales no incorporados al proceso económico**

Este impuesto se estableció a partir del periodo fiscal terminado el 31 de diciembre de 1991 inclusive mediante la ley 23.996, y era de aplicación sobre los bienes personales no incorporados al proceso económico situados en el país y en el exterior. Resultaban sujetos pasivos del impuesto las personas físicas y sucesiones indivisas domiciliadas en el país por los bienes situados en el país y en el exterior, y las personas físicas y sucesiones indivisas domiciliadas en el extranjero por sus bienes situados en el país. El mismo era un impuesto patrimonial a las personas físicas y sucesiones indivisas mientras que en este ámbito de imposición el impuesto a los activos gravaba a las sociedades. La complementariedad en este caso estaba explícitamente mencionada en la misma ley y su decreto reglamentario que establecían que “se entenderá que se encuentran incorporados al proceso económico cuando estén comprendidos en el ámbito de aplicación del impuesto sobre los activos”. Por definición, los bienes no incorporados al proceso económico son aquellos que no se encuentran alcanzados por el impuesto sobre los activos.

### **Impuesto sobre los bienes personales**

Si bien el hecho imponible es claramente distinto, la ley de impuesto sobre los bienes personales tiene características similares al impuesto a las ganancias en cuanto a los criterios de vinculación así como también en relación a los sujetos que grava.

En el artículo 17 de la ley se definen como sujetos pasivos del impuesto sobre los bienes personales a:

- “a) Las personas físicas domiciliadas en el país y las sucesiones indivisas radicadas en el mismo, por los bienes situados en el país y en el exterior.
- b) Las personas físicas domiciliadas en el exterior y las sucesiones indivisas radicadas en el mismo, por los bienes situados en el país.
- c) Las sucesiones indivisas son contribuyentes de este gravamen por los bienes que posean al 31 de diciembre de cada año, en tanto dicha fecha quede comprendida en el lapso transcurrido entre el fallecimiento del causante y la declaratoria de herederos o aquella en que se haya declarado válido el testamento que cumpla la misma finalidad.”

De esto se desprendería que el criterio de vinculación es el domicilio. No obstante, también quedan comprendidos los no domiciliados en el país por los bienes que mantengan dentro del país, por lo que se aplica según el criterio de territorialidad. A diferencia del impuesto a las ganancias, los sujetos del impuesto en este caso son las personas físicas o de existencia visible, no siendo incluidas las personas de existencia ideal. Estas últimas tienen sus activos gravados a través del impuesto a la ganancia mínima presunta. A su vez, el artículo 25 establece que “Los sujetos de este impuesto podrán computar como pago a cuenta las sumas efectivamente pagadas en el exterior por gravámenes similares al presente que consideren como base imponible el patrimonio o los bienes en forma global. Este crédito sólo podrá computarse hasta el incremento de la obligación fiscal originado por la incorporación de los bienes situados con carácter permanente en el exterior.” Se concede crédito al impuesto unilateralmente.

A su vez, el artículo 26 se refiere a la situación en la cual se encuentran en el país bienes pertenecientes a personas jurídicas del exterior. El mismo establece que “los contribuyentes del impuesto a la ganancia mínima presunta, las sucesiones indivisas radicadas en el país y toda persona de existencia visible o ideal domiciliada en el país que tenga el condominio, posesión, uso, goce, disposición, depósito, tenencia, custodia, administración o guarda de bienes sujetos al impuesto que pertenezcan a los sujetos mencionados en el inciso b) del artículo 17, deberán ingresar con carácter de pago único y definitivo por los respectivos bienes al 31 de diciembre de cada año, el 0,75% del valor de dichos bienes, determinado con arreglo a las normas de la presente ley.” Los sujetos del inciso b) del artículo 17 a los que se refiere son “las personas físicas domiciliadas en el exterior y las sucesiones indivisas radicadas en el mismo”. No obstante, el artículo 1 s/n a continuación del 25 establece que “El gravamen correspondiente a las acciones o participaciones en el capital de las sociedades regidas por la Ley 19.550 de Sociedades Comerciales, cuyos titulares sean personas físicas y/o sucesiones indivisas domiciliadas en el país o en el exterior, y/o sociedades y/o cualquier otro tipo de persona de existencia ideal, domiciliada en el exterior, será liquidado o ingresado por las sociedades regidas por esa ley y la alícuota a aplicar será de cincuenta centésimos por ciento (0,50%) sobre el valor determinado de acuerdo con lo establecido por el inciso h) del artículo 22 de la presente norma. El impuesto así ingresado tendrá el carácter de pago único y definitivo.

A los efectos previstos en el párrafo anterior, se presume sin admitir prueba en contrario, que las acciones y/o participaciones en el capital de las sociedades regidas por la Ley 19.550 de Sociedades Comerciales, cuyos titulares sean sociedades, cualquier otro tipo de persona de existencia ideal, empresas, establecimientos estables, patrimonios de afectación o explotaciones, domiciliados, radicados o ubicados

en el exterior, pertenecen de manera indirecta a personas físicas domiciliadas en el exterior o a sucesiones indivisas allí radicadas.”

A su vez, la ley permite la deducción del importe adeudado al 31 de diciembre de cada año en concepto de créditos que hubieran sido otorgados para la compra o construcción en inmuebles destinados a casa habitación o para la realización de mejoras. El impuesto sobre los bienes personales se estableció a partir del 31 de Diciembre de 1991 con carácter de emergencia y por el término de nueve periodos fiscales. Sin embargo, su vigencia ha sido prorrogada a lo largo de los años y sigue vigente al día de la fecha.

### **Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta**

El impuesto a la ganancia mínima presunta es un impuesto a los activos existentes al cierre del ejercicio de una sociedad, asociación civil, fundación, empresa unipersonal domiciliada en el país, como también las personas físicas y sucesiones indivisas en relación a los inmuebles rurales, los fideicomisos constituidos en el país, los fondos comunes de inversión y los establecimientos estables. En otras palabras, los sujetos del impuesto son principalmente las organizaciones empresarias domiciliadas en el país y las personas físicas y sucesiones indivisas en relación a los inmuebles rurales.

Quedan gravados por este impuesto los activos tanto en la Argentina como en el exterior y, cuando el sujeto pasivo sea un no residente, deberá haber un responsable sustituto. El impuesto a las ganancias funciona como pago a cuenta del impuesto a la ganancia mínima presunta, teniendo el mismo tratamiento que anteriormente tenía el impuesto a los activos.

Están exentos de este impuesto aquellos bienes situados en Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur, todos aquéllos cuya exención surja de leyes nacionales o convenios internacionales, las acciones y demás participaciones en otras entidades sujetas al impuesto, y las cuotas partes de fondos comunes de inversión, entre otros. Al igual que el impuesto a los bienes personales, éste es un impuesto de emergencia que fue creado originalmente con una vigencia de diez años, pero se ha extendido.

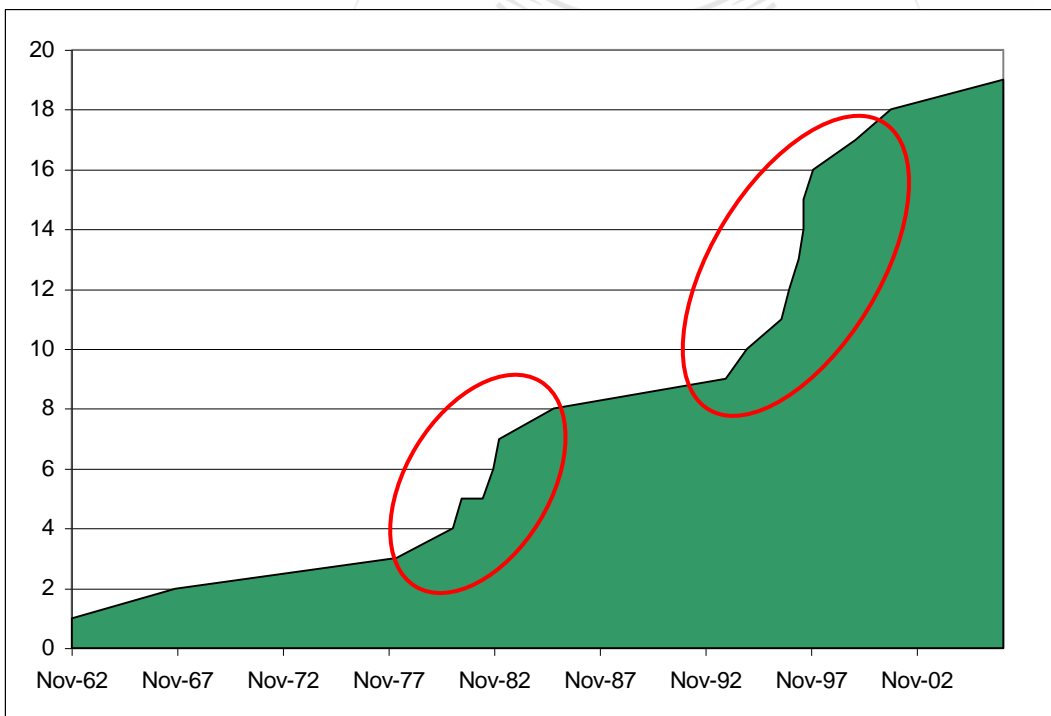
El impuesto a la ganancia mínima presunta es un impuesto a los activos y no al patrimonio neto, ya que no admite la deducción de pasivos.

## Tratados Internacionales de doble imposición suscriptos por Argentina

La República Argentina ha suscripto a la fecha 20 tratados internacionales (Incluyendo el de Austria que fue recientemente denunciado y el de Estados Unidos que nunca entró en vigencia) con los objetivos principales de evitar la doble imposición y, en años más recientes, prevenir la evasión fiscal. Como hemos dicho anteriormente, si bien los tratados mismos establecen que su objetivo es el de evitar la doble imposición, la realidad es que la doble imposición difícilmente logra evitarse con los tratados, sino que tan sólo se logra atenuar su impacto. Dichos tratados incluyen distintos impuestos sobre los cuales se busca atenuar la doble imposición.

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

Gráfico 2: número de convenios suscriptos por Argentina de forma acumulada en el tiempo

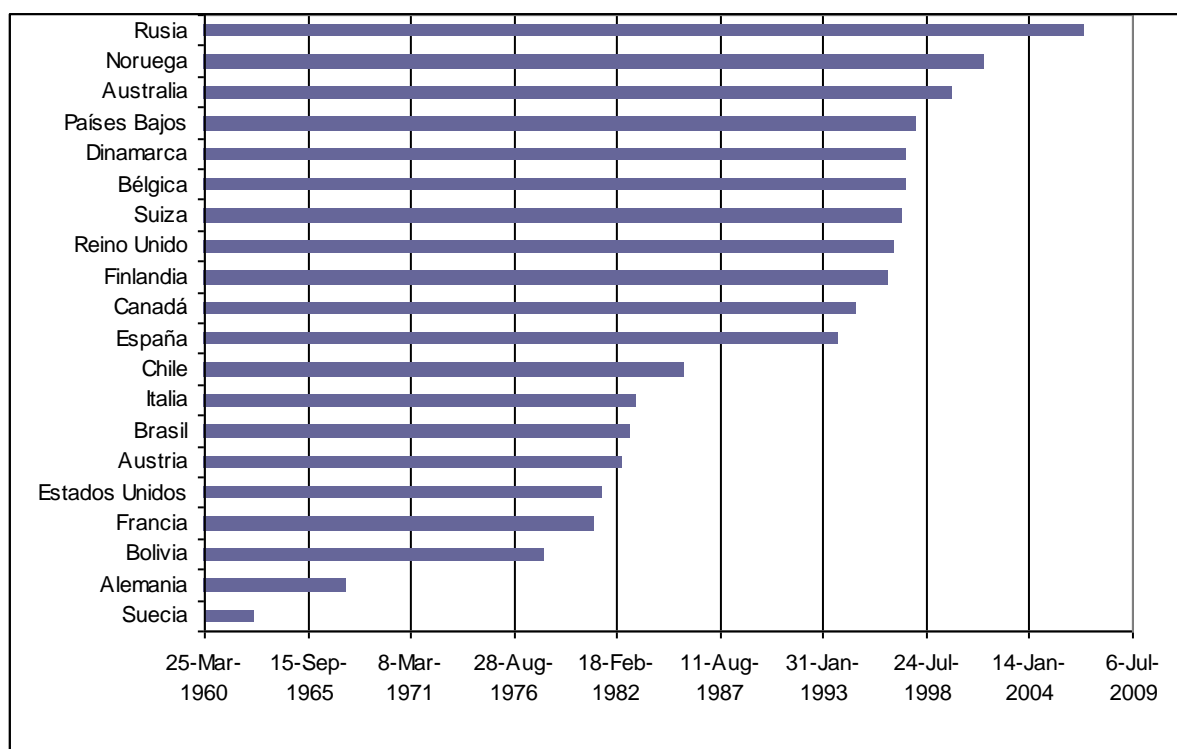


Fuente Propia

Tal como lo muestra el gráfico, 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, como veremos posteriormente, por ser más homogéneo en cuanto a la forma y contenido de los convenios, y que, con excepción de Rusia, todos los demás países con los que se suscribieron convenios desde 1992 son Estados miembros de la OECD. Ambos períodos se dan tras cambios importantes en el modelo de convención de la OECD, en primer lugar en 1977, y luego en 1992.

Gráfico 3: tratados suscriptos por Argentina en orden cronológico y por país



Fuente Propia

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.

### Métodos para atenuar la doble imposición en los tratados

Al margen de las disposiciones específicas contenidas en el articulado de cada tratado, los mismos suelen contener un artículo que trata explícitamente los mecanismos para evitar la doble imposición. El modelo

de convención de la OECD sugiere dos formas alternativas para lograr este objetivo: **el método de la exención, y el método del crédito.**

El método de la **exención**, según lo propone el modelo de convención de la OECD, establece que cuando el residente de un Estado obtenga ingresos o tenga capitales, que de acuerdo con los demás artículos del tratado puedan ser gravados por el otro Estado, entonces eximirá ese ingreso, o capitales, del pago del impuesto. En otras palabras, dichos ingresos o bienes serán excluidos de la base de imposición sobre la cual se aplica el impuesto (ARTICLES OF THE MODEL CONVENTION WITH RESPECT TO TAXES ON INCOME AND ON CAPITAL, 2005). Esto supone la renuncia de los Estados a su soberanía fiscal reduciendo su capacidad recaudatoria, lo que se justifica en términos de reciprocidad (Cordon Ezquerro, 1997). Adicionalmente, el modelo de convención establece dentro del concepto de exención que, cuando de acuerdo el convenio una renta o capital de un residente de un Estado contratante se encuentre exenta del impuesto en ese Estado, el mismo podrá de todas formas considerarlo para el cálculo del monto del impuesto teniendo en cuenta el monto exento. En casos de alícuotas progresivas, el considerar dichas rentas o capitales para el cálculo de la base imponible puede implicar una mayor alícuota para el contribuyente, aún cuando se otorgue la exención.

El método del **crédito**, según lo propone el modelo de convención de la OECD, establece que cuando el residente de un Estado obtenga ingresos, o posea capitales, que de acuerdo con los demás artículos del tratado puedan ser gravados por el otro Estado, entonces concederá un crédito por los impuestos pagados, hasta el monto del aumento de la obligación tributaria (ARTICLES OF THE MODEL CONVENTION WITH RESPECT TO TAXES ON INCOME AND ON CAPITAL, 2005).

Tras estudiar los métodos para evitar la doble imposición en los tratados suscriptos por Argentina, hemos podido observar que ambos son ampliamente utilizados y que no son mutuamente excluyentes. De hecho la mayoría de los tratados de doble imposición que ha suscripto Argentina utiliza ambos métodos. Esto no quiere decir que se exima a la renta o al patrimonio del pago del impuesto y que a su vez se le conceda un crédito. Lo que en general se plantea es que, dependiendo del tipo de patrimonio o renta, del impuesto, y de las legislaciones nacionales, en algunos casos las partes optan por utilizar el método del crédito y en otros el método de la exención.

Las diferencias más llamativas las observamos en los tratados con Chile y Bolivia. La base de éstos

deriva del modelo de convención del Pacto Andino, el cual difiere significativamente de los demás analizados. En estos casos no se observa ningún apartado que analice los métodos para evitar la doble imposición, sino que en el articulado mismo se atenúa la doble imposición concediendo la potestad tributaria a alguno de los Estados para cada tipo de renta o patrimonio.





## Comparación desde el punto de vista del criterio de la fuente y los topes de las alícuotas

Para comenzar este análisis estudiaremos el tratamiento de tres puntos que se encuentran comúnmente contemplados en los convenios en el marco del impuesto a la renta. Desde este punto de vista, lo que veremos son los topes establecidos para la imposición en el país de la fuente sobre los dividendos, intereses y regalías. Para este tipo de rentas comúnmente se establece en los convenios de doble imposición una alícuota máxima inferior a la vigente para casos generales. Podemos distinguir seis grupos distintos que en general se ven condicionados por variables como el momento histórico y el contexto económico del país contratante.

Cuadro 2: topes al impuesto en el país de la fuente por tratado

PAÍS	DIVIDENDOS alícuota (%)	INTERESES alícuota (%)	REGALÍAS 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-1967	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: Subsecretaría de Hacienda/ fuente propia

En todos los casos hemos tomado la versión vigente de cada tratado, aunque las fechas corresponden a aquellas en que los tratados fueron originalmente suscritos y no a las más reciente modificaciones. A su vez hemos agregado a la lista el tratado con Estados Unidos que si bien fue suscripto no se encuentra en vigencia, ya que no fue aprobado mediante una ley correspondiente. También cabe mencionar que el tratado con Austria fue denunciado el 22 de julio de 2008 según lo expresa la nota externa de la A.F.I.P. 06/2008, y consecuentemente sus disposiciones dejaron de tener vigencia respecto de los impuestos que se aplican por cualquier año fiscal que se inicie después del 31 de diciembre de 2008.

Los límites a la imposición sobre los dividendos, en caso de tener más de un tope, encuentran su límite

dependiendo de la participación en el capital de la sociedad. Por lo general se pacta un tope más bajo para cuando el beneficiario efectivo es una sociedad que posee directamente no menos del 25% del capital de la sociedad que pague los dividendos. El objeto es atenuar la doble imposición aún más cuando una empresa distribuye remite ganancias mediante la distribución de dividendos a su controlante o empresa con influencia significativa.

En el caso de Alemania, en el que hay más de un límite para los intereses, el que resulta de aplicación vendrá dado por la naturaleza del acreedor, o por la operación que se esté financiando con esos intereses.

Finalmente, donde hay mayores variantes con los límites es en el caso de las regalías, ya que dependen del objeto de la licencia o derecho. En la mayoría de los convenios se diferencian 4 topes:

- 1) 3% del importe bruto pagado por el uso o concesión de uso de noticias.
- 2) 5% del importe bruto pagado por el uso o concesión de uso de un derecho de autor sobre una obra literaria, dramática, musical u otra actividad artística.
- 3) 10% del importe bruto pagado por el uso, o la concesión de uso, de una patente, marca de fábrica o de comercio, diseño o modelo, plano, fórmula o procedimiento secreto, o por el uso o la concesión de uso, de un equipo industrial, comercial o científico o por la información relativa a experiencia industrial o científica.
- 4) 15% del importe bruto de las regalías en todos los demás casos.

En todos los casos los límites a la imposición son para el Estado de la fuente, ya que por lo general se da prioridad al país de residencia.

El tratamiento sugerido por el modelo convención de la OECD con respecto a estos puntos no es exactamente el adoptado en la mayoría de los tratados, pero sí podemos observar la influencia del mismo.

El modelo convención de la OECD propone los siguientes topes:

- \_ Para dividendos el 5% (si la participación accionaria es no menor al 25%) o 15% de lo contrario
- \_ Para los intereses el 10%
- \_ Para las regalías que sólo sean gravadas en el Estado del cual es residente el beneficiario.

### **Tratados Internacionales de doble imposición con países Sudamericanos**

Como primer grupo con características similares en los términos ya mencionados observamos los convenios con los países Sudamericanos de Bolivia, Brasil y Chile. Todos ellos son de 1985 o anteriores

(posteriormente algunos han sufrido modificaciones, como el protocolo del tratado con Chile modificado en 2003 por motivos que más adelante analizaremos). A éstos los agrupamos por diferenciarse claramente del resto al no tener límites en la imposición del país de la fuente. Sin embargo, encontramos 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. Tal como establece el artículo 4° del tratado de 1978: “Independientemente de la nacionalidad o domicilio de las personas y del lugar de celebración de los contratos, las rentas, ganancias o beneficios de cualquier naturaleza que ellas obtuvieran sólo serán gravables en el Estado contratante en que tales rentas, ganancias o beneficios tuvieran su fuente productora”. En cuanto a los dividendos, los mismos sólo son gravables en el Estado donde estuviere domiciliada la empresa que los distribuye, lo cual es común al tratado con Chile. El tratado con Brasil se diferencia ya que en algunos casos permite que sean gravados en ambos Estados. Los intereses sólo serán gravables en el Estado contratante en cuyo territorio se hubiere utilizado el crédito tanto en el convenio con Bolivia como con Chile. El tratado con Brasil una vez más se diferencia ya que permite que los intereses puedan 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 sólo 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 encontrare ubicada la fuente productora según el tratado con Chile. El tratado con Brasil establece que pueden ser gravadas por ambos Estados.

Si bien el tratado con Brasil no pareciera atenuar efectivamente la doble imposición por lo hasta aquí descrito, el mismo contiene un artículo explicando los métodos para evitar la misma. En dicho artículo se establece la forma de 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 presente convenio, pueden someterse a imposición en Brasil, Argentina no las someterá a imposición, a menos que dichas rentas se consideren procedentes de Argentina. Este punto no implicaba la resignación de recaudación al momento de firmar el convenio ya que Argentina tenía como criterio de vinculación la fuente. Sin embargo, al cambiar el criterio de vinculación de sus impuestos de la fuente a residencia cambia significativamente la aplicación del convenio y las intenciones de las partes al convenir

originalmente se ven afectadas. En consecuencia, creemos que el tratado con Brasil debería ser renegociado para contemplar el actual criterio de vinculación utilizado en Argentina.

En los tratados con Chile y con Bolivia se puede ver la influencia del previamente mencionado Pacto Andino y su modelo de convención 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 convención entre un país miembro y uno que no lo es (Gonzalez Cano, 1996), siendo que los países en general optaron mayormente por el modelo de convención de la OECD para suscribir los tratados.

### **Convenio entre Estados Unidos y Argentina para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal**

Este tratado nunca fue aprobado por ley, y por lo tanto no ha entrado en vigencia. Sin embargo, como fue redactado y firmado hemos decidido tenerlo en cuenta para el análisis debido a sus distintivas características.

Los dividendos pagados por una sociedad de uno de los Estados contratantes a un residente del otro Estado, pueden someterse a imposición en el Estado en que se encuentre la sociedad, pero dicha imposición no podrá exceder el 20%. En los demás aspectos analizados no hay límites explícitos para su imposición en el país de la fuente. Con respecto al método utilizado para evitar la doble imposición, el artículo 23 del convenio establece que Estados Unidos reconocerá a sus residentes como crédito contra su impuesto nacional a la renta, el monto del impuesto pagado en Argentina. Como contrapartida, cuando un residente de Argentina obtenga una renta procedente de Estados Unidos la misma quedará excluida de la base para la aplicación del impuesto Argentino. Los dividendos se considerarán procedentes de un Estado contratante si son pagados por una sociedad residente de ese Estado. Los intereses se consideraran procedentes del Estado que corresponda según las especificaciones del apartado 6 del artículo 11 del tratado. Éste establece que “los intereses se consideraran procedentes de un Estado Contratante cuando el deudor es el propio Estado, una subdivisión política, una entidad local o un residente de este Estado. Sin embargo, cuando el deudor de los intereses, sea o no residente de un Estado Contratante, tenga en un Estado Contratante un establecimiento permanente o una base fija, en relación con los cuales se haya contraído la deuda que da origen al pago de los intereses, y soporten la carga de los mismos, éstos se

considerarán como procedentes del Estado Contratante donde estén situados el establecimiento permanente o base fija”.

La particularidad del convenio con Estados Unidos es el énfasis puesto en el intercambio de información y la asistencia administrativa con el fin de prevenir la evasión fiscal. Ha sido Estados Unidos el principal creador, y quién más ha abogado por el uso de cláusulas y leyes anti-abuso. Esto ha sido con el fin de evitar que las personas, físicas o jurídicas, de los Estados contratantes obtengan beneficios que no fue intención de las partes conceder, particularmente cuando con ello se recurre a prácticas abusivas (abuse of treaties). La forma más común de hacer esto es mediante el “treaty Shopping”, o sea cuando un contribuyente “compra” los beneficios de un tratado que normalmente no le corresponderían. Para este fin, generalmente el contribuyente interpone una sociedad en un país que ofrece ventajas relevantes por la firma de un convenio (Becker, Helmut y Wurm, 1988).

### **Tratados de doble imposición con Estados miembros de la OECD**

De los países con los cuales Argentina ha suscripto tratados sólo Rusia, Bolivia y Brasil no son miembros de la OECD. Chile fue recientemente aceptado como miembro de la OECD, Rusia es actualmente uno de los 4 países candidatos a ingresar, y Brasil es uno de los 5 países interesados o con mayor compromiso. Los mencionados Estados miembros de la OECD, con excepción de Estados Unidos, que utiliza su propio modelo de convención, utilizan el modelo de convención de dicha organización como base para la negociación de sus tratados. No obstante, los tratados pueden distanciarse del modelo de convención en mayor o menor medida según el momento en que fueron suscriptos y lo convenido por las partes. Incluimos en este grupo al convenio con Chile ya que fue recientemente incorporado en la OECD y al momento de firmar el convenio con Argentina no era un Estado miembro.

En este contexto podemos observar mayores fluctuaciones en los convenios de mayor antigüedad, siendo los últimos más homogéneos desde el punto de vista de las alícuotas de imposición limitadas en el país de la fuente. En este sentido vemos que 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 de Alemania 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 15% para los demás casos. En el tratado con Austria se fija en 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 encontramos 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 los que ha suscripto 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.

A continuación analizamos el grupo de tratados de doble imposición más homogéneo y amplio de acuerdo a los parámetros establecidos. Estos tratados son los suscriptos con España, Canadá, Finlandia, Reino Unido, Suecia, Bélgica, Dinamarca, Países Bajos, Australia, Suiza, y Noruega. Todos ellos fueron suscriptos entre 1993 y 2001. Todos ellos son países miembros de la OECD y lo eran al momento de firmar el tratado y, con excepción de Australia, son todos países Europeos. Como ya hemos mencionado el tratado firmado con Suiza no fue aprobado por ley y es de aplicación provisional, pero para analizar su contenido lo ubicamos en este grupo.

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 el caso de los dividendos

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 en estos tratados 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.

### **Tratado de doble imposición con Rusia**

En líneas generales, este convenio tiene muchos puntos en común con el anterior grupo descrito. Sin embargo, Rusia no es un Estado miembro de la OECD aunque hace ya desde algunos años es candidato a ingresar. Más allá de su condición en cuanto a si es miembro de la OECD o no, este convenio permite una imposición máxima sobre los intereses en el país de la fuente mayor a los anteriores, siendo en este caso del 15%. Con respecto a las regalías también vemos una diferencia ya que en los anteriores convenios se hacía distinciones dependiendo de la naturaleza, o del derecho sobre el cual se pagaba la regalía, con alícuotas diferenciadas que iban del 3% al 15%. Este convenio toma únicamente el 15% como imposición máxima en el país de la fuente.

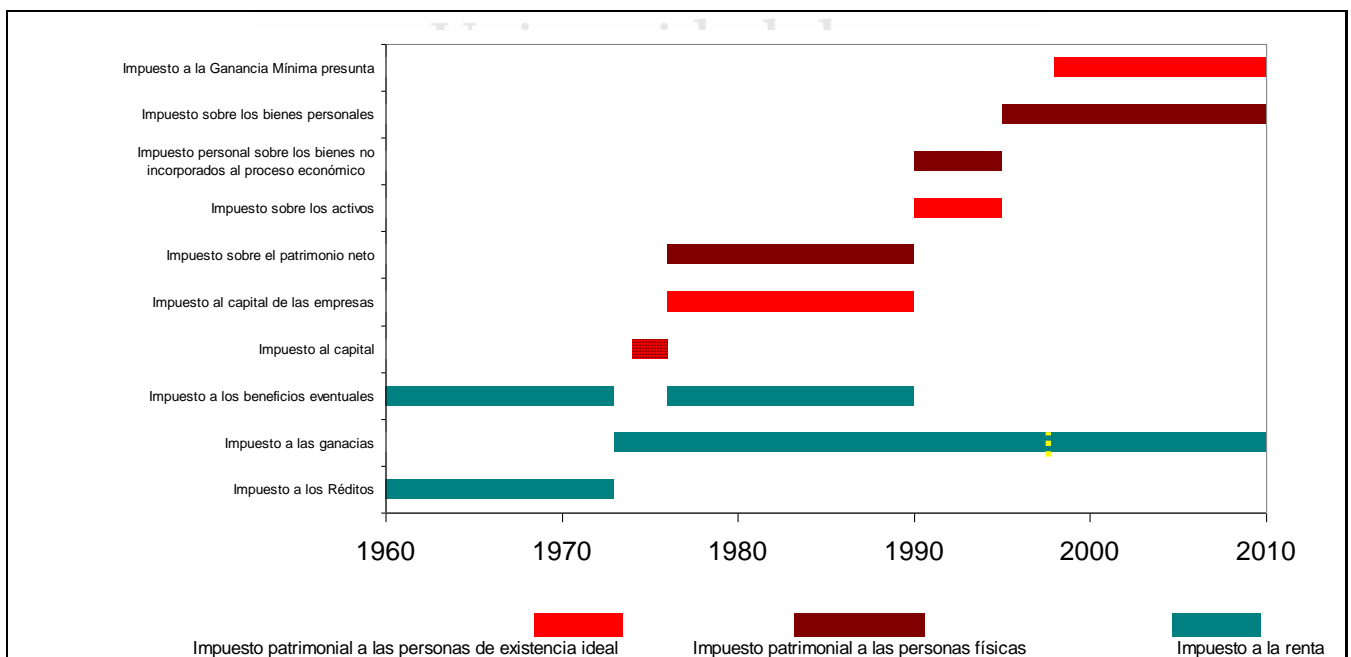
## Comparación de los convenios por los impuestos comprendidos

Si cambiamos el eje sobre el cual realizamos el análisis y nos enfocamos en los impuestos comprendidos en lugar de las alícuotas máximas de imposición acordadas para los diferentes tipos de renta, entonces encontramos otras diferencias.

Si bien todos los tratados suscriptos tienen una enunciación de los impuestos en cada uno de los países sobre los que se va a aplicar el convenio, también prevén la evolución de las legislaciones nacionales en materia impositiva. Es por esto que los convenios en todos los casos esclarecen, a continuación de la enumeración de los impuestos comprendidos, que: “el convenio se aplicará asimismo a los impuestos idénticos o substancialmente similares que se establezcan después de la fecha de su firma, además de, o en sustitución de los impuestos actuales”. Este ejemplo puntual proviene del convenio con Rusia, pero todos los demás convenios contienen el mismo concepto.

Es importante entender la evolución histórica con las fechas entre las cuales se aplicó cada uno de los principales impuestos comprendidos en los convenios de doble imposición.

Gráfico 4: Evolución temporal de los impuestos a la renta y al patrimonio en Argentina



Fuente Propia

A continuación presentamos la lista de los tratados suscriptos por Argentina con los impuestos que son explícitamente mencionados en cada uno. Como ya hemos dicho otros impuestos posteriores también pueden ser comprendidos por su naturaleza análoga, pero no los hemos incluido en la tabla que



presentamos a continuación.

Cuadro 3: Impuestos Materia de cada Convenio

Estado contratante e impuestos comprendidos	Impuesto a las ganancias	Impuesto a los beneficios eventuales	Impuesto al capital de las empresas	Impuesto sobre el patrimonio neto	Impuesto a los beneficios de determinados juegos y concursos	Impuesto sobre los activos	Impuesto personal sobre los bienes no incorporados al proceso económico	Impuesto sobre los bienes personales	Impuesto a la Ganancia Mínima presunta	Fecha de aprobación
Bolivia	SI	SI	SI	SI	NO	NO	NO	NO	NO	25-Apr-1978
Alemania	SI	SI	SI	SI	NO	NO	NO	NO	NO	3-Jul-1979
Francia	SI	SI	SI	SI	NO	NO	NO	NO	NO	30-Dec-1980
Estados Unidos	SI	SI	SI	SI	NO	NO	NO	NO	NO	
Austria	SI	SI	SI	SI	NO	NO	NO	NO	NO	20-May-1982
Brasil	SI	SI	NO	NO	NO	NO	NO	NO	NO	17-Nov-1982
Italia	SI	SI	SI	SI	NO	NO	NO	NO	NO	24-Feb-1983
Chile	SI	SI	SI	SI	SI	NO	NO	NO	NO	1-Oct-1985
España	SI	NO	NO	NO	NO	SI	SI	NO	NO	19-Nov-1993
Canadá	SI	NO	NO	NO	NO	SI	SI	NO	NO	13-Dec-1994
Finlandia	SI	NO	NO	NO	NO	SI	SI	NO	NO	10-Jul-1996
Reino Unido	SI	NO	NO	NO	NO	SI	SI	NO	NO	4-Dec-1996
Suecia	SI	NO	NO	NO	NO	SI	SI	NO	NO	14-Apr-1997
Bélgica	SI	NO	NO	NO	NO	NO	NO	SI	NO	22-Jul-1997
Dinamarca	SI	NO	NO	NO	NO	SI	SI	NO	NO	24-Jul-1997
Países Bajos	SI	NO	NO	NO	NO	NO	NO	SI	NO	15-Jan-1998
Australia	SI	NO	NO	NO	NO	NO	NO	NO	NO	31-Dec-1999
Suiza	SI	NO	NO	NO	NO	NO	NO	SI	NO	Apl. Provisional
Noruega	SI	NO	NO	NO	NO	NO	NO	SI	NO	13-Sep-2001
Rusia	SI	NO	NO	NO	NO	NO	NO	SI	SI	3-Jan-2007

Fuente Propia

Dado que algunos de los tratados han sido modificados y actualizados, hemos tomado para este análisis la última versión de cada uno de los tratados. A su vez hemos resaltado en azul el convenio con Estados Unidos que como ya hemos dicho no fue aprobado por ley y por tanto no se encuentra en vigencia y el tratado con Austria que fue denunciado el 22 de julio de 2008 según lo expresa la nota externa de la A.F.I.P. 06/2008, y consecuentemente sus disposiciones dejaron de tener vigencia respecto de los impuestos que se aplican por cualquier año fiscal que se inicie después del 31 de diciembre de 2008. Cabe destacar una vez más que el convenio con Suiza no fue aprobado por ley y tiene aplicación provisional. No obstante los incluiremos en nuestro análisis dado que los textos fueron oportunamente suscriptos nuestro país.

Lo primero a resaltar es que todos los convenios son de aplicación para el impuesto a las ganancias y, en los casos en que se encontraba vigente también, incluyen al impuesto sobre los beneficios eventuales que actuaba como complementario del impuesto a las ganancias en su carácter de tributo sobre ciertas ganancias de capital. El análisis se centrará entonces en las diferencias de los convenios en cuanto a su alcance en cuanto a los impuestos patrimoniales.

### Los impuestos Patrimoniales

Como hemos destacado en el cuadro 3, los convenios con Australia y con Brasil no incluyen en su

**articulado temas de doble imposición en materia patrimonial.** En el tratado con Suecia, si bien cuando enuncia los impuestos comprendidos por el tratado en cada uno de los países hace referencia al impuesto sobre los activos y al impuesto sobre los bienes no incorporados al proceso económico, la referencia a impuestos patrimoniales es mínima. Sólo se menciona cuando, al explicar los métodos para evitar la doble imposición, en el artículo 22 del tratado se establece, “A los efectos del subapartado a) de este apartado el impuesto argentino sobre los activos, así como también el impuesto sobre los bienes no incorporados al proceso económico mencionados en el apartado 3.a) (ii) y 3.a) (iii) del artículo 2 se considerarán como impuestos a la renta”. Esto implica que, de acuerdo con el apartado a), si un residente en Suecia tiene bienes que de acuerdo a las leyes y a lo dispuesto en el tratado quedan sujetos a alguno de los impuestos patrimoniales en Argentina, entonces Suecia permitirá deducir del impuesto a la renta que grave dichos bienes un importe equivalente al impuesto argentino pagado en relación a los mismos.

También se puede observar que, de los convenios que tienen alcance patrimonial, todos incluyen impuestos al patrimonio sobre las personas físicas como sobre las personas de existencia ideal, con excepción de los convenios con Bélgica, los Países Bajos, Noruega y Suiza. Estos no enuncian impuestos argentinos sobre el patrimonio de las personas de existencia ideal. No obstante, que no estén explícitamente enunciados no necesariamente implica que el convenio no tenga aplicación sobre impuestos que hoy estén en vigencia. En los dos primeros casos, los convenios con Bélgica y con los Países Bajos, no había ningún impuesto argentino sobre el patrimonio de las personas de existencia ideal vigente a la fecha de firmarlos, ya que recién en Diciembre de 1998 se aprobaría la ley de impuesto a la ganancia mínima presunta. Con esto quedan sólo los convenios con Suiza y Noruega con fecha de aprobación posterior a la de introducción del impuesto a la ganancia mínima presunta. La fecha en la cual el convenio con Noruega fue aprobado como ley en Argentina corresponde al año 2001 y el convenio con Suiza tiene aplicación provisional desde el mismo año. Sin embargo, el convenio con Suiza se firmó el 23 de Abril de 1997, y el de Noruega el 8 de Octubre del mismo año, fechas anteriores a la ley de impuesto a la ganancia mínima presunta. A su vez, el tratado con Noruega incluye como tributos nacionales un impuesto al capital, haciendo suponer que en caso de que hubiese un impuesto al patrimonio de las personas de existencia ideal en Argentina, también sobre éste tendría aplicación el tratado. Más aún, en el website de la AFIP el convenio con Noruega figura listado bajo el rubro de convenios de doble imposición respecto a la renta y al patrimonio. En cuanto al tratado con Suiza, un protocolo de enmienda fue firmado el 7 de Agosto de 2006 y como parte de las modificaciones se incluye al impuesto a la ganancia mínima presunta dentro de los impuestos a los cuales se les aplica el convenio. A su vez,

encontramos que en el convenio con Chile hay sólo impuestos patrimoniales enunciados del lado argentino. Ello se debe a que Chile no tiene impuestos patrimoniales globales pero se presume que de tenerlos el convenio también sería de aplicación para ellos. Un dato importante a resaltar es que la mayoría de los países de la Unión Europea han suprimido en los últimos años los impuestos al patrimonio de las personas físicas, siendo Suecia y Francia los únicos que lo mantienen. Finlandia, Luxemburgo y finalmente España en 2008 fueron de los últimos Estados en tomar esta medida. Tal como menciona José Luis Hernández Socorro en su artículo “La desaparición del impuesto de patrimonio, según Hacienda, debe considerarse en el ámbito de la Unión Europea, donde ya había desaparecido de prácticamente todos los países” (Hernández Socorro, 2008).

Dentro de los países con los cuales los convenios sí tienen alcance en cuanto a impuestos patrimoniales podemos observar distintos tratamientos según el bien en cuestión, y según lo convenido entre las partes. En primera instancia analizaremos los convenios a partir de lo que establece el convenio modelo de la OECD, viendo si el tratamiento que ofrece cada convenio es similar o diferente a éste. Consecuentemente, introducimos el siguiente cuadro a continuación:

Cuadro 4: comparación entre el modelo OECD y lo dispuesto en cada convenio en materia patrimonial

modelo de la OECD / Estado Contratante	Bolivia	Alemania	Francia	Estados Unidos	Austria	Italia	Chile	España	Canadá	Finlandia	Reino Unido	Bélgica	Dinamarca	Países Bajos	Suiza	Noruega	Rusia
Los inmuebles de residentes de un Estado contratante en otro pueden ser gravados en este último	≠	=	=	=	≠	=	≠	=	=	=	=	=	=	=	=	=	=
Los bienes muebles partes de un establecimiento permanente que una empresa tenga en otro Estado pueden ser gravados en ese otro Estado	≠	=	=	=	≠	=	≠	=	=	=	=	=	=	=	=	=	=
Los buques y aeronaves explotados en el tráfico internacional solo serán gravados en el lugar efectivo de administración	≠	=	=	=	=	=	≠	=	=	=	=	=	=	=	=	=	=
Los demás elementos del capital de un residente serán gravables solo en el Estado de este.	≠	=	≠	=	=	≠	≠	≠	≠	≠	=	=	=	≠	≠	=	≠

Fuente Propia

En la primera columna del cuadro encontramos el tratamiento sugerido por el modelo de convención de la OECD, y en las columnas siguientes hemos comparado si el tratamiento en cada uno de los tratados es similar o diferente a éste. Si bien el tratamiento sugerido por la OECD no se ha aplicado estrictamente en los convenios suscriptos por Argentina, sí podemos ver que en muchos casos es similar al sugerido.

Los tratados que más se diferencian son el de Bolivia y el de Chile que, al igual que en el tratamiento para impuestos a la renta, no tienen casi influencia del modelo convención de la OECD ya que derivan del modelo de convención del Pacto Andino.

Otro caso que se diferencia es el tratado firmado con Austria que permite que los bienes sean gravables sólo en un Estado, evitando la doble imposición de forma más directa, sin tener que depender de los métodos para evitar la doble imposición mencionados (exención o crédito fiscal).

El punto de mayor disidencia suele ser el último de los cuatro enunciados, que establece que; “los demás elementos del capital de un residente serán gravables sólo en el Estado de éste”. En algunos casos se da prioridad tributaria a uno de los Estados para los bienes no explícitamente enunciados, pero ésta proviene de los mecanismos para evitar la doble imposición.

Por último, hemos observado que en el tratado con Estados Unidos hay más opciones con respecto al tratamiento dependiendo del bien en cuestión, extendiéndose bastante más allá de los 4 puntos comúnmente encontrados en los tratados que utilizan al modelo convención de la OECD.

También hemos observado que en algunos casos se suele dar distinto tratamiento a algunos otros bienes específicos. Uno de los más comúnmente tratados de forma explícita son las participaciones sociales o tenencias accionarias. Por lo general la mayoría de los convenios establece que el patrimonio situado en el territorio de uno de los Estados Contratantes será gravable sólo por éste. Las diferencias surgen al definir si la participación social o tenencia de acciones se sitúa donde se encuentra el tenedor o donde se encuentra la sociedad. Es por eso que analizaremos el tratamiento de estos bienes de forma separada a partir del cuadro que presentamos a continuación:

Cuadro 5: Forma en que se gravarán la tenencia de acciones y participaciones sociales según cada convenio

<b>País</b>	Bolivia	Alemania	Francia	Estados Unidos	Austria	Italia	Chile	España	Canadá
<b>Acciones y participaciones sociales</b>	donde sea residente la empresa emisora	donde sea residente la empresa emisora	gravabilidad compartida	gravabilidad compartida	donde sea residente la empresa emisora	Donde sea residente el tenedor	Donde sea residente el tenedor	Donde sea residente el tenedor	gravabilidad compartida
<b>País</b>	Finlandia	Reino Unido	Bélgica	Dinamarca	Países Bajos	Suiza	Noruega	Rusia	
<b>Acciones y participaciones sociales</b>	gravabilidad compartida	gravabilidad compartida	gravabilidad compartida	gravabilidad compartida	gravabilidad compartida	Donde sea residente el tenedor	Donde sea residente el tenedor	gravabilidad compartida	

Fuente Propia

En el caso del tratado con Chile, su articulado establece que las participaciones sociales están situadas donde tuviere domicilio la empresa emisora de las acciones. No obstante esta cláusula fue modificada en 2003 en el protocolo, dando prioridad al lugar donde estuviese domiciliado su tenedor. Este cambio no es muy lógico considerando que Chile no tiene impuestos al patrimonio con lo cuál la tenencia de acciones de empresas argentinas por parte de residentes chilenos no queda gravada en ninguno de los dos estados.

Como criterio general en los convenios se suele conceder prioridad al Estado donde se encuentra el bien, aunque en algunos casos (sobre todo al referirse a los bienes no listados expresamente) los convenios conceden el poder de imposición al país de residencia. En algunos de los casos que hemos señalado en que comparten el poder de imposición, ocurre que una de las partes concede créditos o exime el patrimonio siempre que, de acuerdo con los demás artículos del tratado, puedan ser gravados por el otro Estado.



## **Conclusiones**

“Como ocurre con prácticamente la totalidad de las operaciones económicas, los intercambios de bienes, servicios o capitales están sujetos a una normativa fiscal específica. Esta normativa pretende someter a gravamen los diferentes hechos imposables que se produzcan en el desarrollo del tráfico económico, y por tanto ha de ajustarse a la naturaleza de las operaciones que se someten a gravamen” (Vallejo Chamorro, Gutiérrez Lousa 2002). Con el fenómeno cada vez más predominante de la globalización, la armonización de la carga tributaria en el comercio entre países a través de tratados de doble imposición internacional es cada vez más importante. Estos convenios han demostrado 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 sometidas al poder tributario de ambos Estados.

Si bien muchos países han modificado sus sistemas tributarios 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 de la fuente hacia un sistema tributario que vincula las rentas y el patrimonio por el criterio de residencia. Como explica Vicchi, todos los países tratan de preservar sus recursos tributarios y maximizar el rendimiento de sus fuentes fiscales. Entonces todos los países generalmente han adoptado un criterio básico de vinculación y otros en subsidio (Vicchi, 1997). 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, diferentes definiciones o interpretaciones de las leyes hacen que se superponga la potestad tributaria y una persona se vea sujeta a doble imposición.

La misma evolución hemos visto en los tratados de doble imposición, ya que sólo en el tratado con Bolivia y en buena parte del firmado con Chile se concede prioridad al país de la fuente. Estos dos 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 OECD, que con el correr de los años se ha consolidado como el utilizado por Argentina consistentemente con la tendencia mundial. Además, el modelo de convención que deriva del Pacto Andino sólo se utilizaba en caso de firmarse tratados entre Estados que formaban parte del mismo, ya que para tratados en países extra grupo se tomaba el modelo de la OECD.

Como hemos observado, el mayor aumento en el número de convenios suscriptos por Argentina se ha dado con posterioridad a la introducción del modelo convención de la OECD de 1977 y luego con el de 1992. Ambas revisiones del modelo de 1963 introdujeron importantes reformas, y dentro de las introducidas en 1992 se retiró la objeción al uso de cláusulas de la nación más favorecida en los tratados de doble imposición. Otro dato que hemos recogido es que prácticamente los doce tratados aprobados con posterioridad a 1990 fueron suscriptos con países miembros de la OECD, siendo Rusia la única excepción. Y, como lo hemos resaltado anteriormente, Rusia es desde hace ya algunos años candidato a ingresar a la OECD.

Con respecto a la evolución de los tratados en cuanto a su contenido, hemos estudiado el tema desde tres puntos de vista: desde los impuestos comprendidos, desde el tratamiento en cuanto a impuestos a la renta, y finalmente desde el tratamiento de los impuestos al patrimonio. En principio no hemos visto un patrón definido en cuanto a los impuestos materia de los tratados. Si bien los impuestos explícitamente mencionados han variado a medida que la legislación argentina fue evolucionando, los impuestos sobre los que se aplican los convenios hoy, son y fueron a las rentas y al patrimonio de las personas físicas y jurídicas. Sólo los tratados con Brasil y Australia no tienen aplicación sobre impuestos al patrimonio. Más aún, es posible que se modifique el tratado con Brasil en algún momento no muy lejano para incluir los impuestos patrimoniales a partir de los reclamos efectuados y el deseo manifestado por el entonces ministro de Economía de Brasil de modificar esta situación. Los tratados de doble imposición buscan en general aliviar este problema abarcando tanto impuestos a la renta y al patrimonio así como personas de existencia ideal y visible. Los tratados suscriptos por Argentina no son la excepción y en caso de no abarcar algún tipo de impuesto entendemos que ha sido como resultado de la falta de acuerdo entre las partes. No obstante, sí notamos que la prioridad es aliviar la doble imposición en el impuesto a la renta. No encontramos ningún tratado de doble imposición suscripto por Argentina que no trate el impuesto a la renta, y el articulado referido a los mismos en cada convenio es mucho más extenso que los que se refieren a impuestos patrimoniales.

El tratamiento de los impuestos al patrimonio es bastante similar en los distintos tratados. Únicamente los tratados con Chile, Bolivia y Austria se distancian del resto, mientras que los demás en general mantienen la estructura del modelo de convención de la OECD. Los tratados con Chile y con Bolivia se diferencian en que no tienen un artículo que especifique los mecanismos para evitar la doble imposición, lo cual ha llevado a que los diferentes casos se traten de forma explícita en el articulado. El tratado con Austria se diferencia porque tiene un apartado más acotado sobre los métodos para evitar la doble imposición y éste hace referencia a lo establecido en los demás artículos. El punto del modelo de convención sobre el cual encontramos mayor resistencia al uso es el último enunciado. El mismo establece que los demás elementos del capital anteriormente no especificados de un residente serán imposables sólo en ese Estado. Dado que en la mayoría de los casos se establece que los demás elementos del capital no especificados podrán ser gravados por el otro Estado, aquí radica la principal diferencia entre los tratados analizados y el modelo. No obstante, la cuestión es posteriormente tratada en el artículo sobre métodos para evitar la doble imposición.

Con respecto al tratamiento de los impuestos a la renta hemos observado una tendencia un poco más definida. Una vez más, los tratados con Chile y Bolivia se diferencian del resto, y a éstos se les agrega el tratado con Brasil. Estos tres se caracterizan por no establecer un tope sobre la imposición en el país de la fuente. De hecho los tratados con Bolivia y Chile por lo general dan la potestad tributaria a país de la fuente debido a su influencia derivada del modelo de convención del Pacto Andino que contemplaba que las legislaciones de los países miembros en ese momento tenían como criterio de vinculación la territorialidad de la fuente. A su vez, el tratado con Brasil fue suscripto mientras Argentina tenía como criterio de vinculación la fuente, lo cuál lo distancia de muchos otros que fueron suscriptos o renegociados con posterioridad al cambio en el criterio de vinculación. Creemos que tratados como el de Brasil deberían ser renegociados debido a la diferencia central en el criterio de vinculación de los impuestos Argentinos. Lo mismo corre en caso que alguno de los anteriormente mencionados convenios con países Europeos que ya no tienen impuestos al patrimonio de las personas físicas permita a sus residentes no ser sujetos al impuesto en ninguno de los territorios (en Europa por la ausencia de impuesto y en Argentina a partir del convenio). Entre los demás vemos que el tratado firmado (pero no aprobado por ley y que no ha entrado en vigencia) con Estados Unidos es el que más se aleja, ya que el tratado deriva de modelo de convención de Estados Unidos. El mismo establece en este caso un tope a la imposición de los dividendos superior al de los demás convenios de Argentina, y ningún tope para los intereses ni para las regalías. Este tratado tiene mayor énfasis en objetivos como la colaboración en



cuanto al intercambio de información y en evitar la evasión fiscal. A su vez ha sido Estados Unidos el pionero y mayor impulsor en la incorporación de cláusulas y leyes para evitar el “treaty Shopping”. Los demás tratados reflejan una mayor influencia del modelo de convención de la OECD. Con el correr de los años la tendencia ha sido que los topes de alícuotas para los dividendos dependan de la proporción de la tenencia accionaria (esencialmente si una empresa remite ganancias a su controlante o a una empresa de influencia significativa mediante la distribución de dividendos el tope es más bajo). Así es que los dividendos suelen tener una imposición máxima en el país de la fuente de 10% y 15% del importe bruto (el modelo de convención de la OECD sugiere topes de 5% y 15%) dependiendo si la participación en el capital de la sociedad es menor o mayor al 25%. El tope a la imposición en el país de la fuente para los intereses suele variar entre los 12% y 12,5% (este número es mayor en los convenios de mayor antigüedad, la OECD sugiere un tope de 10%). También ha sido la tendencia distinguir distintos bienes sobre los cuales se pagan regalías y establecer topes a las alícuotas diferenciales dependiendo de los bienes o derechos sobre los cuales se obtenga regalías siendo típicamente topes del 3% (noticias), 5% (derechos de autor), 10% (patentes y marcas entre otros) y 15% (demás casos) que varían según el derecho o patente que de lugar a la regalía. No obstante, la alícuota de imposición máxima en el país de la fuente queda en última instancia a criterio de lo que las partes convengan. Hemos observado que hay mayor homogeneidad en la forma y el contenido de los tratados más recientes, y es cada vez más predominante el uso del modelo de convención de la OECD como base para la negociación de tratados de doble imposición internacional.

Universidad de  
San Andrés

## **Bibliografía:**

- Adonnino, Petro 1997. “Paraísos Fiscales”. Cuarto Congreso Tributario, Consejo Profesional de Ciencias Económicas, Mendoza, 1996.
- Alessi, Veronica. Treaty Shopping-Abuso a los Convenios Internacionales. Boletín de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales, Enero-Febrero, 2003.
- Anthony, Robert y Villacres, Cécile. 2002. The Future of Tax Sharing Internationally: A Dream or a Reality! Edición de Marzo del BNA's journal "Tax Planning International Review”
- Bustos Buiza, José Antonio. Los Convenios y Tratados Internacionales en Materia de Doble Imposición. Dirección General de Tributos. Doc. N 9/01.
- Casanovas, Carlos. “Dudas por la vigencia del convenio sobre doble imposición.” Infobae, Septiembre 25, 2006. <http://www.iprofesional.com/notas/33178-Dudas-por-vigencia-de-convenio-sobre-doble-imposicion.html>
- Catinot, Silvia y Campagnale, Norberto P. 2004. El Impuesto sobre los bienes personales respecto de las acciones y participaciones sociales y el Tratado de Montevideo de 1980. Una opinión que preocupa. Revista Doctrina Tributaria, año 23, n. 297, t. 25, dic. 2004
- Catinot, Silvia y Campagnale, Norberto P. Chilenos con participación en el patrimonio de sociedades argentinas. Impuesto sobre los bienes personales versus modificaciones al convenio para evitar la Doble Imposición Internacional. Artículo publicado en la revista Práctica y Actualidad Tributaria. Noviembre de 2003
- Cordon Ezquerro, Teodoro, "El principio de Renta Mundial la doble imposición internacional. Algunas consideraciones". Ponencia en el Cuarto Congreso Tributario, Consejo Profesional de Ciencias Económicas, Mendoza, Abril de 1996.
- Diaz Franco, Manuel. “Argentina – Brasil. Tratado para evitar la doble imposición internacional.” <http://www.dsya-consultores.com.ar/Informes/TDII%20Argentina%20Brasil.pdf>
- Diaz, Bernardo. “Hacienda reaviva los convenios de doble imposición internacional.” Cinco días, Agosto 5, 2006. [http://www.cincodias.com/articulo/economia/Hacienda-reaviva-convenios-doble-imposicion-internacional/20060805cdscdieco\\_1/cdseco/](http://www.cincodias.com/articulo/economia/Hacienda-reaviva-convenios-doble-imposicion-internacional/20060805cdscdieco_1/cdseco/)
- Figueroa, Antonio Hugo. Practical issues in the application of double tax conventions. Ponencia en el 52 Congress of the International Fiscal Association. Londres, 1998.
- Figueroa, Antonio Hugo. La Negociación de Tratados Tributarios Amplios. Ponencia en el Second Interregional training workshop on International taxation and steering committee meeting of the ad hoc group of experts on international cooperation on tax matters. Beijing, Abril de 2001.
- Gonzales Cano, Hugo. Los modelos de los convenios para evitar la doble tributación del Pacto Andino y de las Naciones Unidas. Boletín DGI N° 505, 01 de Enero de 1996.
- Gonzalez Cano, Hugo. “El modelo de convenio para evitar la doble tributación del impuesto a la

renta de la OECD: recientes reformas y comparación con el modelo de las Naciones Unidas. Ponencia en el Cuarto Congreso Tributario, Consejo Profesional de Ciencias Económicas, Mendoza, Abril de 1996.

- Hernandez Socorro, José Luis. “Desaparece Impuesto sobre Patrimonio”. Gestiones, Septiembre, 2008. <http://www.gestiones.com/es/articulos/art042.php>
- Jeffrey Owens y Mary Bennet. 2008. OECD Model Tax Convention. Why it works. OECD Centre for Tax Policy and Administration. OECD Observer No 269 Octubre 2008.
- Klaus Vogel y Rainer Prokisch. Interpretation of double taxation conventions. Ponencia en el Congress of the International Fiscal Association. Florence, 1993.
- Linares, Samantha. "La doble imposición compromete la rentabilidad del negocio." Infobae Profesional, Marzo 30, 2006. <http://www.infobaeprofesional.com/notas/26353-La-doble-imposicion-compromete-la-rentabilidad-del-negocio.html?cookie>
- López, Alberto R. Imposición en Base al Criterio de Renta Mundial; Cuarto Congreso Tributario; Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal; Abril de 1996.
- OECD Directorate for Financial and Enterprise affairs. 2004. Most favoured nation treatment in international investment law. Working papers on international investment número 2004/2.
- OECD. The 2005 update to the model tax Convention : Public Discussion Draft. 15 de Marzo de 2004. <http://www.oecd.org/dataoecd/54/24/34576874.pdf>
- OECD. Articles of the Model Convention with respect to taxes and income on capital, as they read on 1983.
- OECD. Articles of the Model Convention with respect to taxes and income on capital, as they read on 15 July 2005.
- Parada, Ricardo Antonio, Errecaborde, José Daniel y Cañada, Francisco., compilado. 2007. Convenios para evitar la doble imposición internacional. Buenos Aires. Errepar.
- Picciotto, Sol. 1992. International Business Taxation. A Study in the Internationalization of Business Regulation. New York, Quorum.
- Riveiro, Ricardo. “Tratamiento Fiscal de los dividendos y su desarrollo en los convenios internacionales.” Ponencia en el Noveno Congreso Tributario, Consejo Profesional de Ciencias Económicas, Buenos Aires, Octubre de 2001.
- Rixen, Thomas. 2008. The institutional Design of International double Taxation Avoidance. Wissenschaftszentrum Berlin für Sozialforschung (WZB). SP IV 2008-302
- Vallejo Chamorro, José María y Gutiérrez Lousa, Manuel. 2002. Los convenios para evitar la doble imposición: análisis de sus ventajas e inconvenientes. Instituto de Estudios Fiscales: Doc. N. 6/02

- Vicchi, Juan Carlos. “Renta mundial. Concepto de Residencia. Medios para evitar la doble imposición internacional.” Ponencia en el Cuarto Congreso Tributario, Consejo Profesional de Ciencias Económicas, Mendoza, Abril de 1996.
- Vicchi, Juan Carlos. 1994. Interpretación de los convenios para evitar la doble imposición. Revista Criterios Tributarios número 90.

### **Fuentes Legales:**

- Ley Nacional Argentina N 20.628, impuesto a las ganancias, texto ordenado de 1977 y sus modificaciones
- Ley Nacional Argentina N 20.628, impuesto a las ganancias, texto ordenado de 1997 y sus modificaciones
- Ley Nacional Argentina N 21.284, impuesto a los beneficios eventuales, texto ordenado de 1977 y sus modificaciones
- Ley Nacional Argentina N 21.282, impuesto al patrimonio neto, texto ordenado de 1977 y sus modificaciones
- Ley Nacional Argentina N 21.287, impuesto a los capitales, texto ordenado de 1977 y sus modificaciones
- Ley Nacional Argentina N 23.760, impuesto sobre los activos, texto ordenado de 1990 y sus modificaciones
- Ley Nacional Argentina N 23.966, impuesto sobre los bienes personales no incorporados al proceso económico, texto ordenado de 1991
- Ley Nacional Argentina N 23.966, impuesto sobre los bienes personales, texto ordenado de 1997 y sus modificaciones
- Ley Nacional Argentina N 25.063, impuesto a la ganancia mínima presunta, texto ordenado de 1998 y sus modificaciones
- Website de la AFIP consultado el 5 de Junio de 2010,  
[http://biblioteca.afip.gov.ar/afipres/convenios\\_doble\\_imposicion.htm](http://biblioteca.afip.gov.ar/afipres/convenios_doble_imposicion.htm)