



UNCUYO
UNIVERSIDAD
NACIONAL DE CUYO

FCE
FACULTAD DE
CIENCIAS
ECONÓMICAS

CPN
CONTADOR
PÚBLICO
NACIONAL

RENTA MUNDIAL. DOBLE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL

Trabajo de Investigación

POR

Ayarra Florencia - N° Registro: 25.612

Mallea Florencia - N° Registro: 25.790

Rodríguez M. Consuelo - N° Registro: 25.886

Profesor Tutor
Schestakow Carlos A.

M e n d o z a – 2014

ÍNDICE ANALÍTICO

INTRODUCCIÓN	4
CAPÍTULO I - RENTA DE FUENTE EXTRANJERA Y DERECHO TRIBUTARIO INTERNACIONAL	6
1. MARCO TEÓRICO.....	6
1.1. Origen y conceptos básicos del impuesto a las ganancias.....	6
1.2. Jurisdicción, soberanía y función del derecho internacional.....	7
1.3. Criterios de vinculación de la ganancia.....	9
2. CRITERIO DE LA RENTA MUNDIAL.....	13
2.1. Efecto del criterio en la tributación.....	13
2.2. La justificación de su adopción.....	14
2.3. Determinación de la renta de fuente extranjera.....	18
2.3.1. Concepto de renta extranjera y renta empresaria. Ganancia de fuente extranjera de personas físicas.....	19
2.3.2. Regla de imputación de ganancias y gastos.....	20
2.3.3. Compensación de quebrantos.....	21
2.3.4. Categorías de ganancias y sus deducciones.....	22
2.3.5. Exenciones.....	32
2.3.6. Modo de conversión.....	33
2.3.7. Determinación de la Renta Neta de Fuente Extranjera.....	33
CAPITULO II - DOBLE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL	35
1. CONCEPTO, ORÍGENES Y EFECTOS.....	35
2. MÉTODOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN	36

2.1. Métodos Unilaterales.....	37
2.1.1. Método de Exención o Reparto	37
2.1.2. Método de Imputación o del Crédito Fiscal (Tax Credit).....	37
2.1.3. Otros	38
2.1.4. Aplicación en la República Argentina	39
2.2. Métodos Bilaterales.....	41
2.3. Métodos multilaterales	44
3. DOBLE NO IMPOSICIÓN. TREATY SHOPPING. CLÁUSULAS ANTIABUSO DE CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN	45
3.1. Formas más conocidas de Treaty Shopping	46
3.2. El abuso del tratado como simulación en fraude de Ley.....	48
3.3. Medidas para mitigar el abuso de tratados	48
3.4. Ausencia de cláusula antiabuso expresa en el convenio de Doble Imposición.....	51
CONCLUSIONES	53
BIBLIOGRAFÍA	55

INTRODUCCIÓN

El presente trabajo pretende estudiar el fenómeno que se ha instaurado hace varias décadas en las comercializaciones entre distintos estados. La globalización ha generado que las fronteras entre los países vayan desapareciendo ante el dinamismo de la economía. Esto presenta una gran problemática a nivel tributario ya que pueden surgir conflictos entre jurisdicciones con poder tributario superpuesto.

La esencia y objetivo principal de este trabajo de investigación consiste en la aplicación de conocimientos teóricos para poder comprender la magnitud de influencia de esta superposición de soberanías en materia fiscal.

El enfoque de la investigación está orientado al Impuesto a las Ganancias. Se estudiará el régimen previsto en la República Argentina y las medidas abordadas sobre la doble imposición.

Nuestro punto de partida son los siguientes interrogantes:

¿Qué es la Renta Mundial? ¿Por qué es elegida por diversos países? ¿Cuáles son sus principales consecuencias?

¿Qué es la doble imposición? ¿Qué es lo que provoca la doble imposición, y a quiénes afecta? ¿Qué decisiones toman los países al respecto? ¿Estas herramientas funcionan? ¿Cuáles son los efectos secundarios? ¿Podemos decir que el problema es resuelto por completo?

Por ello nuestros objetivos son:

Dar a conocer los principales aspectos relacionados con la doble imposición internacional:

- Investigar razones por las que surge la doble imposición internacional
- Estudiar cuales son las medidas que se toman para resolver dicha situación
- Averiguar las consecuencias de las medidas adoptadas.

Es un tema muy complejo de abordar, por esto quisimos brindar un primer acercamiento a

quienes desean tomar conocimiento del mismo, facilitando una recopilación de los aspectos más relevantes. Es por ello que nuestro trabajo se orienta a estudiantes y/o egresados de la carrera Contador Público que deseen interiorizarse en el tema.

Desarrollamos esta investigación bajo la hipótesis “El criterio de vinculación entre la potestad de un Estado y un sujeto o renta de la renta mundial ocasiona la doble imposición internacional y las soluciones existentes en Argentina hasta el momento no son totalmente efectivas”.

Aprovechamos para agradecer a nuestra compañera Nilce Daparo por su colaboración, quien fue parte de este trabajo pero no logró concluir con nosotras.

CAPÍTULO I

RENDA DE FUENTE EXTRANJERA Y DERECHO TRIBUTARIO INTERNACIONAL

1. MARCO TEÓRICO

1.1. Origen y conceptos básicos del impuesto a las ganancias

El estado tiene poder de imperio para exigir tributos a sus habitantes a fin de que éstos contribuyan a su sostenimiento. Este poder coercitivo o de imperio debe derivar de una ley sancionada en el Congreso, tal como lo atribuye la Constitución Nacional.

Así, podemos dar ubicación al Derecho Tributario, dado por el conjunto de leyes tributarias que establecen relaciones jurídicos-tributarias entre el Estado (sujeto activo del tributo) y los contribuyentes (sujetos pasivos), integradas por múltiples derechos y obligaciones emergentes del ejercicio del poder tributario.

Lo que le da al Estado el poder de imposición es el ejercicio de su soberanía (aquél es atributo de ella), que posee cada Estado independiente y lo hace la autoridad suprema del territorio como enuncia el artículo 4 de nuestra Constitución Nacional.

El Estado puede hacer actuar esa soberanía sobre sus nacionales, ya sea que éstos se encuentren dentro o fuera del territorio y también sobre otras personas o bienes que se encuentren dentro del territorio del Estado.

A fin de concretar el nexo jurídico-tributario entre sujeto activo y pasivo, el Estado debe buscar el lazo conector de esa relación como pretexto para aplicar la gravabilidad. Así nace lo que en

la doctrina se conoce como “hipótesis de la incidencia tributaria” que es el hecho que la ley define como gravado y que al concretarse en la realidad nace el hecho imponible. Como ejemplos podemos citar: la venta de cierto tipo de bienes, la concreción de un acto jurídico, la titularidad de un patrimonio, o a lo que nos ocupamos en este trabajo, la obtención de rentas. Cuando éstos hechos se materializan, nace la obligación tributaria que luego se extingue con el cumplimiento del pago.

El hecho imponible conformado por cuatro elementos esenciales que coinciden con los que Kelsen¹ describe como la composición de una rama jurídica: “Es evidente que una rama jurídica está compuesta por un conjunto de normas jurídicas que tienen diversas esferas de validez, como lo son: la personal, o sea a las personas a las que van a ser aplicadas, la temporal, esto es la vigencia o el lapso en que van a ser aplicadas; la territorial, que se refiere al ámbito territorial en el que va a ser aplicadas, y finalmente, la material, o sea la materia jurídica específica a las que las normas se refieren ... “

Entonces, los cuatro elementos que delimitan la materia gravada son:

- Objetivo: descripción del hecho generador del tributo, en nuestro enfoque es obtener ganancias.
- Subjetivo: quiénes van a ser contribuyentes de la Obligación Tributaria.
- Temporal: momento en que se verifica el hecho imponible, puede ser en un momento concreto o actos a lo largo de un período.
- Espacial: lugar donde debe configurarse el hecho para que quede bajo la esfera del tributo.

1.2. Jurisdicción, soberanía y función del derecho internacional

Para estudiar la aplicación de las normas tributarias no sólo debemos concentrarnos en el ámbito local - más aún cuando nuestro trabajo apunta a explicar los métodos que atenúan la doble imposición- sino también debemos atender a la aplicación de las normas tributarias nacionales en el contexto internacional.

Antes de explicar el ejercicio de la jurisdicción tributaria vamos a desarrollar algunos elementos sustanciales de la doble tributación internacional como lo son la soberanía y la jurisdicción.

Soberanía es un atributo del poder del Estado que resalta que dicho poder es absoluto.

¹ Kelsen, Hans (1958), *Teoría General del Derecho y del Estado*, Imprenta UNAM, México, pág. 49 y 50.

Oppenheim² (citado por Rajmilovich Darío Marcelo, 2001) describe este concepto como una suprema autoridad del Estado, independiente de toda otra autoridad perteneciente a otros estados. En cambio, jurisdicción es un atributo de la soberanía por el cual el Estado logra el máximo poder mediante el accionar de sus órganos de gobierno. En una organización republicana como la nuestra éstos son los poderes legislativo, ejecutivo y judicial.

Si seguimos escarbando en la definición de jurisdicción, las bases para la práctica de la jurisdicción son el territorio y la nacionalidad, ya que puede ejercerse sobre personas que habitan en el territorio (sean nacionales o extranjeros); actos que tienen efectos sobre su territorio pero los hechos se producen fuera de él; y sobre los nacionales que actúan en terceros estados. Así, los elementos de la jurisdicción son cuatro: espacial, temporal, personal y material. Dentro de ésta última se ubica la competencia tributaria.

Entre el concepto de jurisdicción hemos mencionado que el ejercicio de la soberanía se produce dentro de un territorio, por lo tanto se hace necesario definir su concepto. Se entiende por territorio³ al espacio geográfico sobre el cual un ordenamiento jurídico internacional le reconoce a un Estado la soberanía territorial, lo que implica el derecho de disponer plenamente de él y el ejercicio de su jurisdicción exclusiva como atributo esencial de la soberanía. En general la jurisdicción territorial es exclusiva y absoluta pero puede ceder ante leyes internas o tratados internacionales.

Como hemos explicado, un Estado puede gravar a sus nacionales y personas extranjeras. Todos ellos hacen la población de un país. Para definir quiénes son nacionales, se recurre a las leyes internas. En general se dice que hay “nacionalidad” cuando hay un vínculo jurídico que une a una persona con un cierto Estado.

Los estados no sólo pueden reglamentar la conducta de sus nacionales que se encuentren en su territorio, sino también a los nacionales que se encuentren en un país extranjero. Deberá atenderse a las limitaciones que ese Estado imponga o a las reglas de derecho internacional que les asegure ciertos derechos y garantías que tienen como finalidad equiparar el trato entre nacionales y extranjeros.

Por las características esbozadas sobre soberanía y jurisdicción, es necesario un conjunto de reglas y principios para delimitar el tiempo, espacio, población y materia sobre los cuales la soberanía es absoluta. Para esto, el derecho internacional delimita la esfera de aplicación de las normas legales nacionales. Buscan que los estados no se excedan en el ejercicio de su jurisdicción atendiendo a la jerarquía de las leyes en el plano internacional.

² Rajmilovich, Darío Marcelo (2001), *La renta mundial en el impuesto a las ganancias*, Editorial La Ley, Argentina., pág. 286.

³ García Belsunce, Horacio A. (2009), *Tratado de tributación Tomo I: Derecho tributario*, Editorial Astrea, Argentina, Capítulo VIII pág. 711.

El objetivo es que el ejercicio de las jurisdicción no atente contra los intereses de los restantes estados y no se incurra en “legítima extraterritorialidad”⁴. Este concepto lo define el artículo 2 inciso 7) de la Carta de la ONU, la cual expresa que existen asuntos propios de cada jurisdicción en los cuales otros estados ni la ONU pueden entrometerse, excepto que constituyan un atentado contra la paz.

Cabe aclarar que las normas de Derecho Internacional no regulan derechos y obligaciones de manera concreta, sino que lo deja a regular por cada nación. Por este motivo las normas internas de un país pueden ser tildadas de ilegales a la luz del derecho internacional.

Otra función del Derecho Internacional es gestionar la creación de tratados bilaterales, su adopción, validez e interpretación. Sumado a esto, procura eliminar conflictos de jurisdicción tributarias entre los estados en sus relaciones recíprocas. Paradójicamente en esas mismas relaciones recíprocas es donde pueden generarse problemas de doble imposición.

Siguiendo a Dino Jarach⁵, en el Derecho Tributario Internacional no existe ninguna limitación a la imposición, ni a los criterios de vinculación con el sujeto activo, ni a otros detalles. Sólo se establece que los hechos imposables deben ser susceptibles de control por la Administración y de concluir al resultado que la ley tributaria se propone.

Si bien la mayor parte de la regulación es materia del derecho interno, éste se encuentra subordinado al internacional, por lo tanto no pueden fundar su defensa en las regulaciones internas ante reclamos internacionales.

1.3. Criterios de vinculación de la ganancia

A fin de poder adentrarnos en la problemática que da origen a la doble imposición internacional, es necesario definir los métodos que las leyes de impuestos a las ganancias pueden adoptar. Como lo ha definido el autor Ronald Evans⁶ debemos entender por criterios de vinculación tributaria aquellos que determinan la relación jurídica entre un ente estatal soberano y un sujeto pasivo

⁴ Henkin, Louis y otros (2009), *International Law: cases and materials*, Editorial West Academic, Estados Unidos, pág. 420.

⁵ Jarach, Dino (1996), *El hecho Imponible - Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo*, Editorial Abeledo-Perrot S.A., Buenos Aires, Argentina.

⁶ Evans, Ronald (1999), *Régimen jurídico de la doble tributación internacional*, Editorial Mc. Graw Hill, Venezuela, pág. 5.

que da origen al nacimiento de un derecho de imposición. Estos criterios pueden ser:

a. Criterio de la fuente (o de la territorialidad): en este caso se gravan las rentas en el lugar de origen donde se desarrolla la actividad económica, fundándose en que dicho lugar ha contribuido a la obtención de las rentas por su entorno económico-social, jurídico y político. Es un método objetivo, generalmente utilizado por los países en vías de desarrollo para captar las rentas provenientes de “países desarrollados” que tienen asiento en su territorio. Con esta base podemos adelantar que las rentas pueden ser de fuente nacional o extranjera.

Desde los orígenes de la aplicación de este criterio se ha discutido su legitimidad frente al derecho internacional. Con el incremento del comercio internacional el debate radica en cómo se distribuye la base imponible entre los países importadores y exportadores. Tradicionalmente se ha adjudicado gravar las ganancias en el país de la fuente (importador de capital) y gravar la renta pasiva en el estado de la residencia. Esa distribución surge de las normas internas de cada Nación y los convenios que hayan celebrado para evitar la doble imposición.

b. Criterio de la residencia: a diferencia del anterior este es un método subjetivo que estima el domicilio. Se funda en que los ciudadanos hacen al sostén del Estado. Si la ley adopta este criterio, puede definir dos clases de sujetos:

- De sujeción ilimitada: a los cuales les grava tanto sus rentas de origen nacional como extranjeras.
- De sujeción parcial: sólo les son gravadas sus rentas nacionales (como son los beneficiarios del exterior).

1.3.1. La nacionalidad como criterio de vinculación

Algunos ordenamientos toman como base la “nacionalidad”, según la cual quedan gravadas todas las personas de esa nacionalidad cualquiera sea su lugar de ubicación. Es un criterio subjetivo. Distinto es considerar la residencia que lleva a gravar a quienes realicen actividades económicas en el territorio nacional prescindiendo de su nacionalidad.

Para algunos autores este criterio quedó anacrónico con el constante incremento de la globalización. Los que se han pronunciado a su favor lo justifican por la protección a los derechos políticos de ciudadanos y el prestigio y autoridad del Estado, aunque no siempre puede ser así.

En diversos convenios bilaterales para evitar la doble imposición se define la nacionalidad de personas físicas en términos generales. Se entiende que es tarea de cada Estado establecer en sus leyes qué se entiende por nacionalidad a los fines del tributo.

Esa facultad del Estado de gravar a sus nacionales subsiste por el tiempo que éstos conserven esta cualidad, entonces, por ejemplo, no se puede gravar a un extranjero naturalizado retroactivamente.

Cuando hablamos de personas jurídicas el análisis cambia: mientras que para las personas físicas la ley debe definir el concepto, para las jurídicas el derecho internacional determina que son nacionales sólo del Estado en el que se constituyeron legalmente. En numerosos casos han tratado de ligar la nacionalidad de la persona ideal con la de sus accionistas, criterio que no tuvo éxito.

La nacionalidad es entendida como determinante de la “pertenencia” de un individuo a un Estado, diferenciándose de la “residencia”, que se valora por la “presencia” efectiva del sujeto en un territorio durante un periodo de tiempo dado.

Un dato que suma es que la nacionalidad es un dato comprobable directamente, por acceso a los registros oficiales, lo cual hace más sencillo el control. Así, el documento que acredita la residencia a los efectos impositivos es el certificado extendido por la Dirección Nacional de Migraciones, además de deber demostrar el ánimo de permanencia en el territorio.

A pesar de esto, el indicador de la residencia exhibe ciertas deficiencias: es difuso y cambiante, por la arbitrariedad de fijar normativamente un período base y una permanencia dentro de dicho lapso a efectos de la calificación del atributo. También facilita la elusión por parte de los contribuyentes, manipulando la dimensión del hecho imponible a voluntad.

Para gravar a las personas físicas sólo basta que se cumplan las condiciones que cada ley fije; pero para gravar a las personas jurídicas extranjeras generalmente se lo hace mediante el criterio de la residencia. El requisito es que esté presente en el Estado impositor. Otra vez las normas internas deben definir lo que ellas estiman como residencia. El derecho internacional ha expresado que debe existir al menos una mínima conexión física con el Estado para que un extranjero sea gravado.

Para personas físicas pueden usarse tres criterios:

- Objetivo: considera la estadía en el territorio, sin tener en cuenta si existe ánimo de permanencia o no.
- Subjetivo: establece presunciones para definir cuándo hay ánimo de permanencia y cuando no lo hay.
- Mixto: se basa sobre una aplicación combinada de los dos anteriores factores⁷, puede vincularse la persona con el Estado por cualquiera de ambos criterios, ya sea objetivo o

⁷ Pires, Manuel (1989), *International juridical double taxation of income*, Editorial Kluwer Law and Taxation, Boston, Estados Unidos, pág. 116.

subjetivo.

En nuestro ordenamiento, con la reforma tributaria introducida en 1999 por la ley 25.239 se adoptó el criterio mixto. El mismo enuncia que los extranjeros pueden tramitar su residencia permanente en Argentina, o pueden adquirirla permaneciendo en el país con autorizaciones temporarias, otorgadas de acuerdo con las disposiciones vigentes en materia de migraciones, por doce meses ininterrumpidos, y por lo tanto quedan gravados. Aclara la ley que las ausencias temporarias que no sumen noventa días, sean consecutivos o no, en un año no hace perder la calidad de residente. Si la residencia temporaria excede los noventa días en el país, serán catalogados como residentes sólo si revelan ánimo de permanencia, cumpliendo los preceptos del artículo 165 (I) del decreto que reglamenta la ley.

Los nacionales son considerados residentes, salvo que pierdan la condición de tales, como por ejemplo cuando adquieren la residencia permanente de un estado extranjero (artículo 120 Ley impuesto a las ganancias). No obstante ello, el artículo 125 de dicha ley enumera casos en los que continúan siendo residentes argentinos a los fines impositivos a pesar de lo anteriormente dicho. Sería el caso de la doble residencia.

Por otra parte, la ley fija excepciones para personas que, a pesar de radicarse más de doce meses, no adquieren la calidad de residentes. Podemos citar a quienes deben permanecer en el país por razones laborales por cinco años como máximo; cuando existan convenios migratorios con otros países que así lo establezcan; o para realizar estudios académicos.

En lo que refiere a personas jurídicas, en el derecho comparado se observan como comunes los criterios:

- El lugar de constitución del ente (el más reiterado).
- La ubicación de la sede principal de negocios.
- El lugar de la casa matriz.
- El sitio de residencia de sus accionistas.

La ley de impuesto a las ganancias toma el primer criterio enumerado para determinar la residencia de las sociedades de capital. Para las sociedades y explotaciones unipersonales, fideicomisos y fondos comunes de inversión, el criterio es similar, obligando a atribuir los resultados a los socios que sean residentes argentinos.

Por todo lo anterior, es necesario saber ante cada caso si el ente ostenta personalidad o no. Excepto el caso de las sociedades de personas, las sociedades por acciones del régimen de

transparencia fiscal y de los establecimientos estables del exterior, las restantes personas jurídicas constituidas con arreglo a la ley de su domicilio o su constitución ostentan personalidad fiscal.

Diferente es la situación de asociaciones que no tienen existencia legal como personas jurídicas, como son los contratos asociativos y los patrimonios de afectación que no acrediten personalidad jurídica, según la ley que los rige. Estos entes no ostentan personalidad fiscal y, como derivación no les resulta de aplicación el atributo de la residencia, sino que serán aplicables sus titulares o partícipes.

2. CRITERIO DE LA RENTA MUNDIAL

2.1. Efecto del criterio en la tributación

Nuestro sistema tributario, con el dictado de la ley 24.073 en el año 1992, al principio de la fuente que originalmente contenía la ley de impuesto a las ganancias, le adiciona el principio de residencia, con lo cual el régimen actual es denominado “Principio de la Renta Mundial”.

Como consecuencia, los residentes quedan sujetos a este principio, tributando sobre las rentas de fuente argentina como extranjera; y los no residentes por el principio de la fuente (por lo que únicamente se les tributa sobre las rentas de fuente argentina). A los primeros – como medio atenuante unilateral que desarrollaremos luego – les permite computar como pago a cuenta del impuesto nacional, las sumas efectivamente abonadas por gravámenes análogos en el extranjero con las limitaciones que expresa el artículo 1 de la ley de impuesto a las ganancias.

Lo que lleva a la elección del criterio de Renta Mundial, frente al de la fuente, es la preferencia por gravar ilimitadamente las rentas de los residentes argentinos para lograr más equidad (interpersonal) y eficiencia. También se justifica desde el punto de vista de la globalización económica, ampliando la base imponible por persona, independientemente de dónde inviertan y evitar la evasión a paraísos fiscales.

El efecto inmediato de la aplicación de la ley es que pueden generarse superposiciones con lo que dispongan leyes foráneas, según los principios de sujeción que ellas apliquen, dando lugar a lo que nos ocupa de aquí en adelante: la Doble Imposición Internacional.

2.2. La justificación de su adopción

Cuando se habla de eficiencia económica, la neutralidad es un postulado relevante en los sistemas de imposición a la renta, el cual es apreciado con el principio de residencia. A estos fines entendemos por neutralidad a la influencia que ejerce el sistema tributario cuando los empresarios buscan el lugar donde localizar sus inversiones teniendo la mayor indiferencia posible respecto al tributo y por lo tanto mayor rentabilidad.

Pero cuando el método aplicado es subjetivo, de sujeción ilimitada, la neutralidad se encuentra siempre que la ley del país de origen garantice la acreditación o devolución del impuesto soportado en el país de localización de la fuente. Sin embargo, aunque se aplique uno de esos mecanismos, pueden existir situaciones que sigan atentando contra la neutralidad como pueden ser: tasa efectiva mayor en el país de la fuente respecto de la existente en el país de residencia del beneficiario; disparidad en los criterios de determinación y medición de la base imponible; imputación de las rentas en momentos distintos en los países de residencia y fuente, entre otros.

Cuando hablamos de la equidad interpersonal, queremos decir que soporte la misma carga tributaria, a nivel internacional (entre residentes y no residentes en el país) y a nivel local (por sus rentas locales o extranjeras).

Otra justificación que se encuentra, es que cuando exista la ya nombrada superposición, las naciones puedan encontrar una armonización de sus sistemas tributarios mediante grupos de integración y así lograr una equiparación de tasas efectivas de imposición evitando la competencia fiscal nociva y ampliando la integración regional.

Además este criterio intenta paliar la expatriación de capitales que emigran a naciones donde la carga tributaria es más liviana, que sumado a la regulación de “Transparencia Fiscal Internacional” evitan la fuga de capitales.

2.2.1. Régimen de Transparencia Fiscal Internacional (en adelante TFI)

2.2.1.1. Planteo Teórico

Debido a la competencia nociva, se produce un traslado a países de nula o baja tributación, con fines de eludir y/o evadir impuestos, frente a este contexto los países han ido adoptando medidas de reacción unilaterales.

Surge el régimen de TFI, extendiendo la extraterritorialidad (ejercer la soberanía sobre todo lo

que se encuentre en su territorio) sobre el de las rentas ubicadas en paraísos fiscales profundizando el principio de renta mundial.

Esta situación va generando problemas internacionales que contraponen por un lado la extraterritorialidad y por otro la autolimitación del Estado (conciliar la soberanía con el ordenamiento internacional). Como menciona Tulio Rosembuj⁸ (citado por Rajmilovich Darío Marcelo, 2001) *“la autolimitación es el mecanismo de conciliación entre la soberanía y la obediencia al ordenamiento jurídico internacional producido por la acción cooperativa entre los estados”*

Luego evolucionan a sistemas unitarios, que avasalla la autolimitación en imposición internacional, son utilizados por países con empresas internacionales que llevan registro centralizados en su casa matriz y distribuyen la base en proporción a una ponderación con factores de actividad y generación. Están basados en la territorialidad de la fuente.

En este último hay dos formas de canalizar las rentas de sociedades en paraísos fiscales, por métodos unilaterales o por esquemas de imposición cedular en la fuente sobre las rentas pasivas:

- Los métodos subjetivos: se imputa al accionista o socio residente la totalidad de la renta obtenida por la sociedad que se supone aparente, por cuanto esta es simple depositaria de beneficios y sin su existencia serían percibidos directamente por el contribuyente residente. Se denomina Controlled Foreign Company.
- Los métodos cedulares u objetivos: se imputa al residente en forma anticipada solo algunas clases de rentas de la sociedad filial u otro ente constituido en el territorio de baja o nula tributación, sin establecerse la existencia de un tipo fiscal subjetivo respecto de dicha entidad. Las rentas pasivas que en extensión defina el régimen legal.

Como señala Tulio Rosembuj⁹ (citado por Rajmilovich Darío Marcelo, 2001): *“Una sociedad TFI no significa que lo sea para siempre y, por lo tanto, de su poder de gestión depende considerarla filial o establecimiento secundario”*

En el análisis del derecho comparado se han delineado determinadas condiciones que suelen exigirse a efectos de calificar en la regulación de TFI:

a. Condiciones subjetivas de la tributación de las entidades participadas:

- Porcentaje que representa sobre la renta obtenida el impuesto pagado en el extranjero. Como ejemplo podemos mencionar a Portugal donde se considerará

⁸ Rajmilovich, Darío Marcelo (2001), Op. Cit. pág. 87.

⁹ Ibídem pág. 59.

ubicada en país de baja si la tasa efectiva sobre las rentas obtenidas es inferior al 20%.

- Comparación entre el impuesto pagado por la entidad participada el que le hubiera correspondido en el Estado donde reside. En Gran Bretaña, por ejemplo, se considera que es aplicable el régimen TFI cuando la entidad participada está sujeta a una tributación inferior al 75% del impuesto que le hubiera correspondido con las normas locales de imposición a la renta.
- Confección de listas en las que se detallan las jurisdicciones o regímenes de baja o nula imposición. Tales listas pueden ser abiertas o cerradas. La Argentina se ha inclinado por la segunda modalidad “lista negra”.
- Comparación de tasas impositivas de la jurisdicción de la entidad participada en relación con la de residencia del partícipe. Es el caso de Francia en donde se considera que si la relación entre las señaladas tasas es inferior a $\frac{2}{3}$, se aplica el régimen TFI.

b. Condiciones objetivas de control de parte de los partícipes de residentes en la sociedad participada:

Se establece como condición que una entidad o individuo residente controle en forma directa o indirecta a la entidad participada, ostentando un determinado porcentaje en el capital social, fondos propios, resultados o derechos de votos.

c. Condiciones objetivas respecto al tipo de rentas obtenidas por la entidad participada:

En algunos casos se persigue limitar el diferimiento de la imputación de las ganancias por parte del residente, y en otros limitar la deducción de ciertos gastos en las entidades residentes, por considerar que derivan de prestaciones inexistentes.

Además varios estados en sus legislaciones limitan la aplicación de régimen de TFI a la falta de prueba en contra por parte del contribuyente residente de que si existe actividad económica real.

“Por otro lado, la consecuencia de la imputación de la renta a los partícipes residentes ajo cualquiera de los métodos estudiados (subjetivos o cedulares) implica que, de existir impuesto análogo en el país de residencia de la entidad participada, dicho impuesto podrá ser imputado directamente por el residente (claro está, en proporción a su participación).”¹⁰

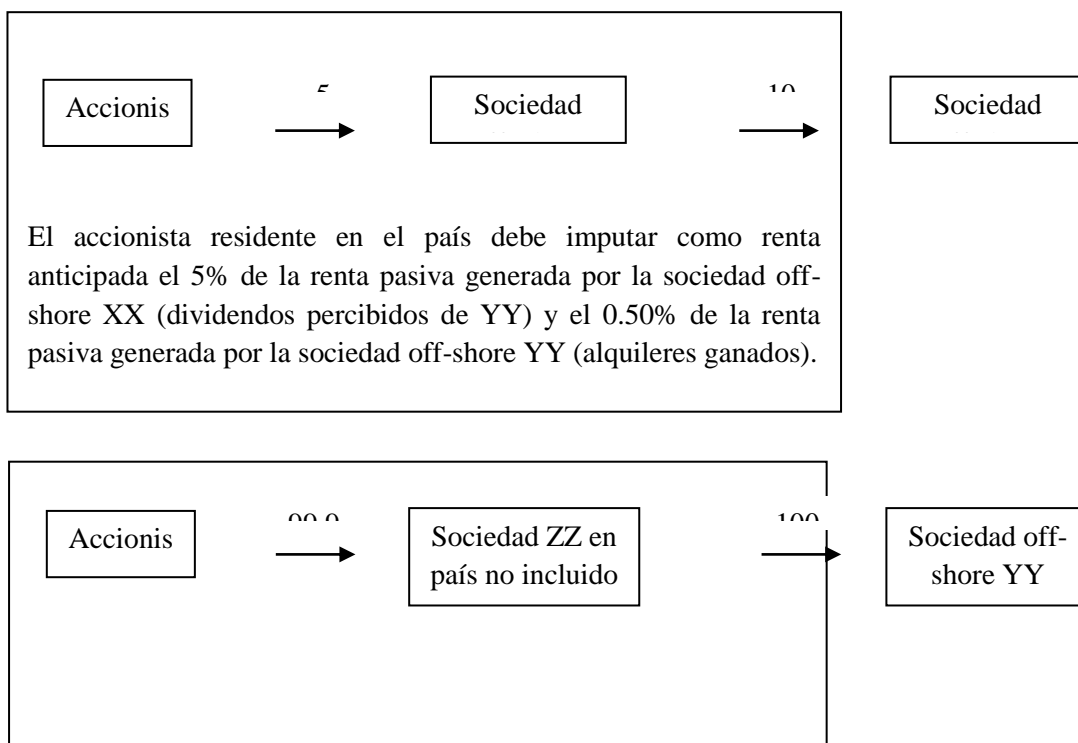
2.2.1.2. Regulación dentro de la ley de impuesto a las ganancias

¹⁰ Ibídem pág. 164.

a. Tipo de método utilizado: objetivo o cedular parcial, es decir que es de aplicación solamente a accionistas residentes en el país de sociedades por acciones que sean constituidas o ubicadas en países de baja o nula tributación.

b. Condición subjetiva: según la inclusión del país, territorio, dominio, jurisdicción, Estado asociado o régimen especial de la sociedad en la lista taxativa positiva enunciada en el artículo 21.7 DR LIG. El Poder Ejecutivo está facultado a excluir a los países o regímenes del listado.

c. Falta de regulación de requisitos de control: esta constatación representa otro defecto constitutivo de la estructuración normativa del régimen TFI. Dario Marcelo Rajmilovich¹¹ nos permite entender esta situación con gráficos:



d. Condiciones respecto al tipo de rentas obtenidas por la entidad participada: el artículo 133, inciso a) LIG restringe la aplicación del régimen TFI a las ganancias originadas en “intereses, dividendos, regalías, alquileres u otras ganancias pasivas similares que indique la reglamentación”.

e. Rentas pasivas a asignar a los accionistas residentes en el país: la determinación de rentas pasivas imputables al accionista local por el sistema de asignación de ganancia. Se aplica el artículo

¹¹ Ibídem, pág. 171.

148 LIG (que trata de establecimientos permanentes de residentes argentinos en el exterior) “...se asignarán los resultados impositivos de fuente extranjera de los mismos, aun cuando los beneficios no les hubieran sido remesados ni acreditados en sus cuentas...” y el artículo 165 (VI).6 DR LIG en donde se aclara que cuando sean de sociedades constituidas o ubicadas en países de baja o nula tributación.

f. Situación de los dividendos originados en ganancias imputadas previamente conforme al régimen TFI:

- Desgravación de dividendos integrados por rentas pasivas que ya tributaron el impuesto de conformidad con el régimen TFI según artículo 133 inciso a) LIG y artículo 165 (IV).4 y 165 (XIII).1 DR LIG.

- Otros supuestos de doble imposición jurídica como consecuencia de la aplicación del régimen TFI no contempladas por el reglamento.

- > Transmisión de la participación.

- > Rentas pasivas incluidas en terceras sociedades off-shore.

Coincidimos con la conclusión de Carreño Gustavo A. (citado por García Fernando, 2010) en la cual afirma: *“El país ha adoptado ya la decisión de incorporarse a las naciones que incluyen en su legislación tributarias el régimen de transparencia fiscal internacional. Aceptando que tienen fundadas razones quienes están tanto a favor como aquellos que cuestionan la existencia de estos regímenes de transparencia fiscal, no puede desconocerse que – existiendo en la normativa un régimen de tal naturaleza- la legislación alcanzará mejor sus fines, sin lesionar principios como la igualdad y la equidad, y respetará en mayor medida aquellos principios aceptados por el derecho fiscal internacional, cuando contenga un nivel de análisis y detalle que abarque, en profundidad las distintas situaciones que puedan presentarse o al menos una parte sustancial de estas.”*¹²

2.3. Determinación de la renta de fuente extranjera

La ley, en un capítulo especial, brinda las pautas para determinar la base imponible de origen extranjero de un modo similar al que dispone para las rentas de fuente argentina. No vamos a explayarnos en esto, sino sólo vamos a mencionar:

¹² García, Fernando (2010), *Convenios para evitar la doble imposición internacional*, Editorial La Ley S.A. Buenos Aires, Argentina, pág. 308.

2.3.1. Concepto de renta extranjera y renta empresaria. Ganancia de fuente extranjera de personas físicas

Se define renta de fuente extranjera, en el artículo 127 LIG, de modo excluyente y dando preferencia a la fuente local ante una disyuntiva, es decir, en tanto no sean rentas de fuente argentina se considerarán rentas de fuente extranjera:

a. Las ganancias que provengan de bienes situados, capitales colocados y derechos utilizados económicamente en el exterior;

b. Las ganancias que se originen de la realización en el extranjero de cualquier acto o actividad (presupone habitualidad) susceptible de producir un beneficio o de hechos ocurridos fuera del territorio nacional.

Tomando lugar donde se alcanza la adquisición u obtención de renta y no su aplicación o goce.

c. Las ganancias expresamente tipificadas como de fuente extranjera (la norma omite toda referencia a ellas). Entre ellas se pueden mencionar:

1. Empresas de transporte no constituidas en el país con relación a fletes por pasajes y cargas correspondientes a transportes iniciados en el país extranjero y destinados a la República Argentina, o entre países extranjeros, correspondiendo igual tratamiento para las empresas no constituidas en el país que se ocupan en el negocio de contenedores para el transporte entre países extranjeros o entre un país extranjero y el territorio nacional.

2. Beneficios obtenidos por los exportadores del extranjero por la introducción de sus productos en el país, ello a pesar de la eventual ejecución de actos o del cumplimiento de actividades comerciales en el país.

Cabe destacar que se puede relacionar la norma con las rentas originadas por el ejercicio de la opción de compra en el caso de bienes exportados desde el país a raíz de contratos de locación con opción de compra celebrados con locatarios del exterior (dador en el país y tomador del exterior), definidas como RFE.

Se considera resultado de fuente argentina todo costo, comisiones, impuestos y demás costos de traslado y entrega como también el resultado de la reventa en el exterior.

En el caso de establecimientos estables en el exterior del artículo 128 LIG, como no poseen personería fiscal sus rentas se atribuyen al titular residente y mantenemos el criterio, es decir, se considerarán rentas de fuente extranjera salvo que sean de fuente argentina y este caso se tratará como Beneficiarios del exterior al titular.

Llevan una contabilidad separada, para determinar la renta de fuente extranjera, la cual se deberá mantener en la sede central y la AFIP puede fiscalizar. En caso de considerar que no está adecuadamente calculada, dicha entidad podrá determinarla de oficio.

Las transacciones que se realicen entre el titular del país y el establecimiento estable del exterior, o de este último con otros establecimientos estables de otros países extranjeros pero del mismo titular se les aplica el principio “arms lenght” que significa plena competencia, es decir, que deberán considerarse como hechas con terceros por lo que se les aplica un ajuste fiscal al precio. Solo serán operantes los ajustes que incrementen las rentas de fuente argentina, cuya denominación técnica es Precio de transferencia.

Cuando las transacciones fuesen entre titulares residentes en el país o sus establecimientos en el exterior y personas u otro tipo de entidades del exterior con los que los primeros estén vinculados (incluyendo la vinculación jurídica, económica y funcional, así como las transacciones concertadas por residentes en el país con personas físicas o jurídicas domiciliadas, constituidas o ubicadas en países o territorios de baja o nula tributación) ocurre lo mismo que en el caso anterior, debiendo verificarse:

“- Diferencias en exceso a cargo de personas o entidades “controlantes” del país (mayor ganancia de fuente argentina de la persona o entidad del país por cómputo de un gasto excesivo).

- Diferencias en defecto a cargo de personas o entidades “controladas” del exterior (mayor ganancia de fuente argentina del titular del país por omisión de la base).

- Diferencias en exceso derivadas de transacciones entre establecimientos estables radicados en el exterior pertenecientes a titulares residentes en el país y empresas o entidades extranjeras “controladas” por tales titulares, a cargo de los citados establecimientos (mayor ganancia de fuente extranjera del establecimiento por cómputo en su balance fiscal de un gasto excesivo).”¹³

2.3.2. Regla de imputación de ganancias y gastos

Se aplican los mismos criterios que para las rentas de fuente argentina con algunas particularidades:

¹³ Rajmilovich, Darío Marcelo (2001), Op. Cit. pág. 120.

a. Los resultados impositivos provenientes de establecimientos estables del exterior cuyos titulares son residentes del país se imputarán, en el caso de sujetos empresas, cuando estos finalicen su ejercicio anual; y cuando sean personas físicas o sucesiones indivisas en el año fiscal en que se produzca dicho hecho. Igual criterio se aplica para resultados de sociedades anónimas radicadas en países de nula o baja tributación respecto de sus accionistas.

b. Se consideran del año fiscal en el cual cierran, por el ejercicio en el que se devengan, o también se podrá optar por aplicar el criterio de devengado exigible.

c. Los resultados de sujetos empresas que no sean de establecimientos permanentes se imputarán al cierre del ejercicio en el cual se hayan devengado o por su devengado exigible. No obstante, las ganancias que tributen vía retenciones de carácter único y definitivo, podrán optar por imputarlas al momento de su acreditación o pago.

d. Las ganancias obtenidas en sociedades del exterior, excepto las sociedades anónimas mencionadas en el inciso a, en carácter de socios residentes en el país.

e. Los honorarios obtenidos por residentes en el país en su carácter de directores, síndicos o miembros de consejos de vigilancia o de órganos directivos similares de sociedades constituidas en el exterior, se imputarán al año fiscal en el que se perciban.

f. Los beneficios derivados del cumplimiento de los requisitos de planes de seguro de retiro privado administrados por entidades constituidas en el exterior o por establecimientos estables instalados en el extranjero de entidades residentes en el país sujetas al control de la Superintendencia de Seguros de la Nación, dependiente de la Subsecretaría de Bancos y Seguros de la Secretaría de Política Económica del Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos, así como los rescates por retiro al asegurado de esos planes, se imputarán al año fiscal en el que se perciban.

g. Las erogaciones que efectúen sujetos empresas (salvo fideicomisos y fondo comunes de inversión), residentes en el país con sociedades radicadas en el exterior con las que estén vinculados y que resulten para estas últimas ganancias de fuente argentina, sólo serán deducibles cuando se haya pagado el correspondiente impuesto.

2.3.3. Compensación de quebrantos

Los quebrantos de fuente extranjera se compensan en el orden que el artículo 134 LIG establece: primero dentro de cada categoría, luego entre ellas, y si aún así existe pérdida se podrá compensar únicamente con ganancias netas futuras que también sean de fuente extranjera con un límite temporal de cinco años. Aunque si se admite la compensación quebrantos de fuente argentina con ganancias de fuente extranjera.

En el caso de quebrantos cedulares y otras situaciones especiales derivados de operaciones de enajenación de acciones, cuotas o participaciones sociales, incluidas las cuotapartes de fondos comunes de inversión o institutos similares en extranjero, sólo podrán compensarse contra utilidades netas de la misma fuente generadas por igual tipo de operaciones en el ejercicio fiscal y hasta los cinco años siguientes. No se admite la compensación de quebrantos de fuente argentina cedulares con ganancias de fuente extranjera.

“La normativa examinada omite disponer la cedularización de ciertos quebrantos de fuente extranjera que, sea por su propia naturaleza o por su concordancia con otras normas legales, debieran considerarse quebrantos específicos:

- *Los quebrantos de fuente extranjera originados en derechos y obligaciones emergentes de instrumentos y/o contratos derivados (no de cobertura).*
- *Los quebrantos de fuente extranjera provenientes de rentas pasivas a las que les alcanza la aplicación del régimen TFI.”¹⁴*

2.3.4. Categorías de ganancias y sus deducciones

Para comprender cómo se conforma la base imponible del impuesto, se hace necesario explicar las categorías de rentas que la ley define y los efectos que cada una conlleva.

Pero para determinar la ganancia neta imponible de fuente extranjera, de la ganancia bruta definida se deducen los gastos necesarios para obtener, mantener y conservar dicha fuente, sean del país o del exterior, considerando la proporción por relaciones con rentas de fuente extranjera.

El decreto 485/99 estableció como proporción deducible:

- Sociedades de capital: gastos necesarios *relacionados* con la obtención de ganancias de fuente extranjera gravadas y no gravadas o exentas. La proporción puede resultar de su asignación directa o de un prorrateo con base a las ganancias brutas totales de ambas fuentes.

- Sociedades de capital: gastos *relacionados indirectamente* con la obtención de ganancias de fuente extranjera y argentina, la proporción se calcula vinculando las ganancias brutas de fuente extranjera con las ganancias brutas totales.

- Personas físicas y sucesiones indivisas (sujetos empresa o no): gastos *relacionados* con la obtención, mantenimiento y conservación de ganancias de fuente extranjera. Para estos sujetos resultan también deducibles los intereses, actualizaciones y gastos necesarios por la constitución, renovación o cancelación de deudas, siempre que éstas hayan sido contraídas íntegramente para la

¹⁴ *Ibíd*em, pág. 199.

adquisición de bienes y servicios que hacen a la fuente gravada.

Por otro lado, los establecimientos estables radicados en el exterior, determinarán el resultado impositivo de fuente extranjera, restando de sus ganancias los gastos necesarios, amortizaciones de bienes afectados a la actividad y los castigos que se admitan deducir por su actividad y el personal. La ley no considera prorrateo para estos sujetos, por lo cual los gastos a deducir serán exclusivamente los originados en el exterior y directamente vinculado con la actividad del establecimiento.

La ley de impuesto a las ganancias en su artículo 163 adapta las deducciones que admite para determinar la renta de fuente argentina para aplicarlas a la determinación de la base imponible de fuente extranjera.

En primer lugar estipula que no son de aplicación las deducciones de las donaciones de los fiscos, a las instituciones religiosas y a otras instituciones de bien público, hasta el cinco por ciento de la ganancia neta del ejercicio.

Agrega que no son deducibles los aportes correspondientes a planes de seguro de retiro privados administrados por entidades constituidas en el exterior o por establecimientos estables de entidades constituidas en el país sujetas al control de la Superintendencia de Seguros de la Nación, hasta la suma de \$1261,16 (mil doscientos sesenta y uno con dieciséis centavos) por año fiscal. Esto es debido a que los aportes son deducibles en oportunidad de la percepción de los beneficios o rescates.

Tampoco son deducibles los importes abonados en concepto de cuotas o abonos a instituciones que presten cobertura médico-asistencial, correspondientes al contribuyente y sus cargas de familia, hasta el límite del 5% (cinco por ciento) de la ganancia neta del ejercicio.

Sí son deducibles las contribuciones y descuentos para fondos de jubilaciones, pensiones o subsidios destinados a estados extranjeros, sus subdivisiones políticas, organismos internacionales de los que la Nación sea parte y las contribuciones y descuentos obligatorios con destino a instituciones de seguridad social de países extranjeros. Siguen esta suerte los descuentos obligatorios efectuados en el exterior por aplicación de los regímenes de la seguridad social de países extranjeros, siempre que los ingresos de los cuales derivan sean de fuente extranjera.

En el caso, por ejemplo, de sueldos de representantes oficiales en el extranjero en los organismos de los que el Estado argentino sea miembro (o casos similares), estos gastos serían deducibles de las ganancias de fuente argentina, por un principio de correlación entre el ingreso y la deducción.

La ley también contempla deducciones generales a todas las categorías, como por ejemplo los gastos de movilidad, viáticos, y otras compensaciones análogas, así como las pérdidas por caso fortuito o fuerza mayor o delitos cometidos por empleados.

2.3.4.1. Rentas de la primera categoría

Son las denominadas rentas del suelo, ya que son las que surgen de alquileres de inmuebles, las mejoras sobre ellos y los derechos reales que los gravan. Para estas rentas, que se computan según su devengamiento, la ley admite ciertas deducciones como por ejemplo: impuestos y tasas que recaen sobre el inmueble, primas de seguros, amortizaciones, gastos de mantenimiento, intereses de deudas contraídas para su adquisición y créditos incobrables.

Este tipo de rentas podrían ser de fuente extranjera en el caso de que el sujeto gravado posea bienes inmuebles en el exterior y por tanto el problema de doble imposición existe en el caso que las normativas tanto de residencia del poseedor y el de ubicación del inmueble gravaran sus frutos. El artículo 139 de la ley estipula que está gravado el valor locativo de aquellos inmuebles situados en el exterior pertenecientes a residentes en el país que estén habilitados para su alojamiento en cualquier momento. Se presume, sin admitir prueba en contrario, que dicho valor locativo no puede ser inferior al arrendamiento que se obtendría si se alquilase o cediese ya sea, gratuitamente o a precio no determinado.

2.3.4.2. Rentas de la segunda categoría

En esta categoría de ganancias, que se imputa por el método del percibido, se encuadran las rentas de títulos, bonos, letras de tesorería, y demás colocaciones de capital. Además incluye los beneficios de la locación de bienes muebles, beneficios y rescates netos de planes de seguro de retiro privado y, entre otros, los dividendos y utilidades que distribuyan las sociedades de capital.

Contemplando lo atinente a renta de fuente extranjera, el artículo 140 de la ley dispone como ganancias que generan rentas de fuentes ubicadas en el exterior las siguientes:

- “Los dividendos distribuidos por sociedades por acciones constituidas en el exterior”:

Conviene aclarar que si se perciben por parte de sociedades que no sean de personas del país son rentas de la tercera categoría, y que en el caso que sea sociedades por acciones, la renta se asigna de forma automática a los residentes. Además, si bien la ley no dispone, los dividendos van a ser computables en los casos de aplicación del régimen de TFI.

- “Las ganancias provenientes del exterior obtenidas en el carácter de beneficiario de un fideicomiso o figuras jurídicas equivalentes”:

No se define cuáles serían las figuras equivalentes, por lo cual se considera correcto ponderar los caracteres jurídicos típicos del fideicomiso, los cuales son: constitución de un patrimonio de

afectación, estipulación a favor de un beneficiario y el encargo para su cumplimiento a un sujeto ajeno a su finalidad con facultades de administración plena.

Se consideran ganancias todas las distribuciones efectuadas por el fideicomiso, salvo que se demuestre que los mismos no obtuvieron beneficios y no poseen utilidades acumuladas generadas en ejercicios o años anteriores al último cumplido. la ganancia es impuesta a los beneficiarios en oportunidad de su distribución.

- “Los beneficios netos de aportes, provenientes del cumplimiento de planes de seguro de retiro privados administrados por entidades constituidas en el exterior o por establecimientos estables instalados en el extranjero de entidades residentes en el país sujetas al control de la Superintendencia de Seguros de la Nación....” y

- “Los rescates netos de aportes originados en el desistimiento de los planes de seguro de retiro privados indicados en el inciso anterior.”

- “Las utilidades distribuidas por los Fondos Comunes de Inversión o figuras jurídicas equivalentes que cumplan la misma función constituidas en el exterior.”

Se entiende por “figuras jurídicas equivalentes” las figuras que cumplan lo definido por Kurt Amonn (citado por Rajmilovich Darío Marcelo, 2001) como *“toda institución jurídica que sirve para el ahorro en forma de inversión, ya sea en una sociedad de inversión o un fondo de inversión.”*¹⁵

Así el elemento determinante de la analogía es la *finalidad* del instituto normado por la legislación foránea, correspondiendo la equivalencia cuando la normativa conforma un marco legal tendiente a la canalización del ahorro de pequeños ahorristas hacia distintas alternativas de inversión mediante la administración profesional de carteras diversificadas de activos. Es decir, no interesa la forma jurídica sino la naturaleza económica por la que se constituye el fondo.

En el supuesto de estos fondos, a diferencia del fideicomiso, se grava la totalidad de la distribución, pero en la medida que sea distribución de utilidades, con lo cual se logra igual resultado.

Los resultados generados por el rescate de cuota partes de legislaciones extranjeras están exentos (según artículo 20 inciso w. LIG), excepto los comisionistas. Por otro lado, los resultados del rescate no se asimilan a “utilidades distribuidas” por cuanto surgen de una acción unilateral del inversor. Por todo esto, nos encontramos ante una falta de equidad resultante de eximir del impuesto a los rescates del fondo y no así a las distribuciones de utilidades del fondo, cuando la causa de una y otra utilidad es la misma. La única solución ante esto es la derogación de la exención.

¹⁵ *Ibíd*em pág. 235.

- Las ganancias generadas por la locación de bienes exportados desde el país a raíz de un contrato de locación con opción de compra celebrado con un locatario del exterior. Para calificar en la segunda categoría de ganancias de fuente extranjera, debe tratarse de un sujeto no empresa. La operatoria no debería implicar el desarrollo de actividad ya que calificaría como renta de fuente argentina.

Por otro lado se omite toda alusión al resultado de la enajenación del bien en el exterior, sin perjuicio de lo cual se trata de una ganancia gravada de fuente extranjera, incluyéndose dentro de la tercera categoría (porque se dispone la gravabilidad del resultado de venta de bienes muebles amortizables pero no lo incluye textualmente en ninguna otra categoría).

- Dividendos de acciones, en dinero o en especie: son aquellos dividendos en dinero o en especie distribuidos por sociedades por acciones constituidas en el exterior y siempre que quienes los perciban sean personas físicas o sucesiones indivisas residentes en el país, sin que les resulte aplicable el carácter de “no computable”.

Para determinar la ganancia gravada entonces, se computarán: si son acciones liberadas, por su valor nominal; los restantes dividendos por su valor corriente en la plaza en la que se encuentren situados los bienes en el momento de la puesta a disposición de los dividendos.

La gravabilidad de los dividendos en acciones liberadas, por cuanto no se verifica una real disponibilidad jurídica ni económica de la renta, la justificación de tal imposición podría ser evitar la elusión total o parcial del gravamen.

- Rescate de acciones: de producirse un rescate total o parcial de acciones (artículo 142 LIG), emitidas por sociedades constituidas en países extranjeros a favor de accionistas residentes en el país, que se considerará “*Dividendo de distribución*” a la diferencia que se registre entre el importe del rescate y el costo computable de las acciones.

Este procedimiento pone en juego el mecanismo de imputación de los fondos que debe entregar la sociedad emisora al accionista: de distribuir resultados, hay dividendo gravado; de repartir capital, hay recupero de la inversión, por ende no hay renta alcanzada.

El rescate puede considerarse “enajenación” si las acciones que se rescatan pertenecen a sujetos empresa residentes en el país o establecimientos estables instalados en el exterior de titulares residentes en el país y éstos hubieran adquirido esas acciones de otros accionistas, se entenderá que el rescate implica no sólo un “dividendo de distribución” sino también una “enajenación de acciones”.

Al ser ello así, habrá que determinar el resultado de la venta, para lo cual se tomará como precio de venta el costo computable y como costo de adquisición, aquel propiamente dicho más las actualizaciones que le correspondan.

La deducción especial de la segunda categoría es para los beneficiarios de regalías de fuente extranjera provenientes de la transferencia definitiva o temporaria de bienes, que no podrán aplicar la deducción por todo concepto del importe equivalente al cuarenta por ciento del monto de las regalías percibidas, cuando se trate de costos y gastos incurridos en el exterior.

2.3.4.3. Rentas de la tercera categoría

Pertenecen a esta categoría las ganancias obtenidas por las sociedades de capital y asimiladas y las derivadas de sociedades y empresas o explotaciones unipersonales.

Cuando califican como ganancias de fuente extranjera comprenden las atribuibles a los establecimientos estables, (las cuales son directamente asignables a sus titulares residentes en el país, difiriendo de los establecimientos radicados en el país que tienen personalidad fiscal); y las que resulten atribuibles a residentes en el país en su carácter de accionistas o socios de sociedades constituidas en el exterior. Los dividendos que distribuyan las sociedades por acciones del exterior no tienen el tratamiento de no computables en la base de liquidación del accionista local. Las excepciones a ello son las rentas ya declaradas por el régimen TFI y las rentas que ya tributaron en el país y luego se distribuyeron a accionistas del exterior y estos las volvieron a distribuir como dividendos a residentes en el país.

También se encuadran las obtenidas por carácter de beneficiarios de fideicomisos o figuras jurídicas equivalentes constituidas en el extranjero (se considera renta el excedente sobre las ganancias acumuladas distribuidas); las originadas por el ejercicio de la opción de compra en el caso de bienes exportados desde el país a raíz de contratos de locación con opción a compra celebrados con locatarios del exterior; las utilidades distribuidas por los fondos comunes de inversión o entidades de otra denominación que cumplan la misma función constituidos en el exterior (en este caso se difiere el reconocimiento de la renta al momento de su distribución, por asimilación con los dividendos).

Son asimismo de tercera categoría las compensaciones en dinero y en especie por actividades cuyas rentas generadas califiquen en esta misma categoría. Cuando proceda el cómputo de compensaciones por viáticos y similares desarrolladas en el exterior, se considerará ganancia a la totalidad de la misma, sin perjuicio de la deducción de los gastos reintegrables o gastos de explotación, siempre que se encuentren respaldados por documentación fehaciente.

El artículo 147 de la LIG dispone que los resultados impositivos de fuente extranjera de los establecimientos estables radicados en el exterior pertenecientes a titulares residentes en el país se determinaran previa detracción de las ganancias de fuente argentina atribuibles a tales establecimientos, así como los costos, gastos y otras deducciones relacionadas con su obtención.

Lo que se pretende es maximizar la renta de fuente argentina asegurando el efectivo ingreso

del impuesto vía retención en la fuente y reduciendo, correlativamente, la ganancia neta de fuente extranjera.

El artículo 148 reitera el criterio expuesto por el artículo 50 LIG, consistente en la regla de asignación de los titulares o accionistas residentes, limitándose a las ganancias netas de fuente extranjera. Esto no rige para los quebrantos originados en la enajenación de acciones o participaciones sociales, los cuales compensan exclusivamente contra utilidades de la misma especie verificadas en los cinco años subsiguientes.

En el caso de resultados de fuente extranjera derivados de sociedades constituidas o radicadas en el exterior a socios residentes en el país, el artículo 149 LIG consagra el principio de asignación automática a los socios de los resultados derivados de las sociedades constituidas o radicadas en el exterior, excepto sociedades por acciones (a las cuales se les reconoce su personalidad fiscal) o por aplicación del régimen TFI.

Esta norma recepta el principio de independencia jurídica de la sociedad extranjera, según el cual la disciplina jurídica a que la misma queda sujeta corresponde a la ley vigente en el país de origen del impuesto análogo al impuesto a las ganancias argentino.

Se aclara que de existir impuesto análogo, pero no haber presentado la sociedad declaración jurada del impuesto en el país donde se originó la renta con anterioridad a la presentación, por parte de los socios residentes en el país, de la declaración del impuesto a las ganancias argentino, tales residentes deberían asignar la proporción que les corresponda sobre los resultados contables de la sociedad. Asimismo, cuando se presente la declaración jurada faltante, el socio deberá reconocer en su liquidación las diferencias registradas.

Este mecanismo reafirma el carácter complementario de la imposición sobre rentas extranjeras de residentes locales que pretende la legislación de renta mundial.

El último párrafo de la norma bajo análisis establece por su parte que el importe de asignación imputable al socio residente se incrementará en el monto de los retiros que, por cualquier concepto, se hubieran efectuado a cuenta de utilidades en el ejercicio fiscal o, en su caso, contable de la sociedad al que corresponda dicha participación.

Puede suceder que haya un establecimiento estable radicado en el exterior perteneciente a un sujeto de nacionalidad local, en el cual tenga existencias de bienes de cambio. De tratarse de establecimientos de cría, la hacienda se valuará conforme al método fijado para la hacienda de invernada (precio de plaza para el contribuyente menos gastos directos de venta); las explotaciones forestales se valuarán considerando el costo de producción; los productos de minas, canteras y similares se valúan como los productos elaborados.

Cuando estos establecimientos enajenen bienes integrantes del activo fijo radicados en el exterior, el costo computable se determinará según las disposiciones de la ley para fuente argentina, según corresponda al tipo de bien. No deberán considerar el ajuste por inflación y se restarán las amortizaciones impositivas

Cuando se enajenen en el exterior cosas muebles remitidas por residentes, bajo el régimen de exportación para consumo, para aplicarlas a la producción de ganancias de fuente extranjera, el costo computable está dado por el costo impositivo más los gastos de seguro y transporte hasta el país de destino y disminuido en las amortizaciones impositivas computables. El mismo criterio se aplicará cuando se enajenen bienes que, encontrándose utilizados económicamente en el país, fueran afectados a ser utilizados en el exterior con el mismo propósito.

Otro caso a analizar en esta categoría son las disposiciones a favor de terceros, que son fondos afectados a la generación de ganancias de fuente extranjera, o provenientes de las mismas, o de otros bienes situados, colocados o utilizados económicamente en el exterior afectados a la generación ganancias de dicha fuente, sin que tales aplicaciones respondan a operaciones en favor de la empresa. Igual temperamento se aplicará a las disposiciones de fondos o bienes por parte de establecimientos estables radicados en el exterior.

Esta normativa no se aplicará a las entregas efectuadas a sus socios no residentes por las SRL, SCS y SCA de país, las que realicen los citados establecimientos a sus titulares o viceversa ni la que efectúen personas, entes o sociedades del exterior con residentes en el país o sus establecimientos estables radicados en el exterior o viceversa (dado que se aplican Precios de Transferencia).

Para el caso de empresas de construcción residentes en el país que ejecuten obras en el exterior, la ganancia bruta se declarará en el ejercicio en que la obra se concluya.

Cuando se trata de ganancias de minas, canteras y bosques naturales ubicados en el exterior, se admitirá la deducción por agotamiento, aplicando el coeficiente de agotamiento sobre los costos incurridos o el valor atribuible a los bienes antes de iniciarse la explotación.

2.3.4.4. Rentas de la cuarta categoría

Encuadran aquí las denominadas rentas del trabajo personal, que vinculadas a la renta de fuente extranjera, pueden resultar de los beneficios, netos de los aportes efectuados por el asegurado, que deriven de planes de seguro de retiro privados administrados por entidades constituidas en el exterior o por establecimientos estables radicados en el extranjero de entidades residentes en el país sujetas al control de la Superintendencia de Seguros de la Nación, en cuanto tengan su origen en el trabajo personal.

La ganancia gravable derivada del cumplimiento de planes de seguro de retiro privados o de

los planes por desistimiento se determina por diferencia entre los beneficios o rescates percibidos, convertidos a moneda argentina al momento del cobro, y el importe de los aportes, convertidos a moneda extranjera al momento de los respectivos pagos.

En los casos en los que se perciban compensaciones surgidas de actividades incluidas en la cuarta categoría desarrolladas en el exterior, se considerará ganancia de la cuarta categoría la suma total de aquéllas, sin perjuicio de la deducción de los gastos necesarios reembolsados a través de las mismas.

No se admite la deducción de gastos de movilidad, viáticos y similares en las sumas reconocidas por la AFIP, conforme lo autoriza el cuerpo legal para las ganancias de fuente argentina.

Por otra parte, el artículo 180 de la LIG prescribe que en el caso de residentes en el país que perciban de estados extranjeros jubilaciones, pensiones, rentas o subsidios que tengan su origen en el trabajo personal, los aportes destinados a los fondos respectivos, podrán deducir el setenta por ciento de los importes percibidos, hasta recuperar el monto aportado con anterioridad a la fecha indicada.

Como deducciones especiales de la tercera categoría, a diferencia de lo dispuesto para fuente argentina, se excluyen y por lo tanto no son deducibles, las provisiones contra malos créditos, la reserva para indemnización por despido y los gastos o contribuciones a favor del personal por asistencia sanitaria, ayuda escolar, gratificaciones y similares. La norma también abarca los gastos de aguinaldo, lo cual no resulta razonable cuando su abono sea obligatorio por disposiciones laborales vigentes en el país extranjero de que se trate.

Respecto de los establecimientos estables radicados en el exterior, se excluye de las deducciones los gastos por honorarios de directores, miembros del consejo de vigilancia, retribuciones de socios administradores y síndicos, fundamentando que tales erogaciones constituyen formas de disposición de las utilidades obtenidas por el establecimiento, en vez de gastos necesarios. Sin embargo, dado que las retribuciones constituyen ganancias gravadas por el impuesto en cabeza del administrador del establecimiento (aun de tratarse de no residentes, ya que dichas ganancias califican como rentas de fuente argentina), la aplicación de la norma implica *doble imposición económica*, al imponerse el resultado neto como ganancia impositiva del establecimiento, vedarse la deducción de las retribuciones y volver a gravarlas en cabeza de los administradores.

Las amortizaciones de bienes muebles e inmuebles y de inmateriales que resulten amortizables, se determinan según las disposiciones de la ley, pero no se aplicarán las actualizaciones de los valores de origen (en tales casos las amortizaciones anuales podrán ajustarse por inflación). Esta norma intenta resguardar la equidad de la base de imposición, depurándola de los efectos de la inflación que se registra en los países extranjeros de utilización de los bienes, protegiendo el valor real de la deducción por depreciación de los bienes vinculados a la obtención de ganancias gravadas de

fuelle extranjera. Esta medida aislada, no integrada a una metodología integral o general de ajuste por inflación no resuelve el problema de “importación” al impuesto a las ganancias argentino de la inflación de otros países.

No se admite la posibilidad de que AFIP autorice en el caso de deducción por amortización de edificios, el empleo de porcentajes de amortización anual superiores al dos por ciento (dispensa prevista para inmuebles afectados a la obtención de ganancias de fuente argentina).

Tampoco se computarán como deducciones, en el caso de importaciones de bienes del activo fijo desde terceros países hacia aquel del exterior en que se encuentren situados, las comisiones pagadas o acreditadas a entidades del mismo conjunto económico intermediarias en las operaciones de compra.

No se admiten asimismo las siguientes deducciones: los intereses de capitales invertidos por el dueño o los socios de las empresas unipersonales o sociedades de personas, los impuestos análogos al impuesto a las ganancias percibidos en el exterior a las ganancias de fuente extranjera por gobiernos extranjeros, los honorarios y otras remuneraciones pagados por asesoramiento técnico-financiero o de otra índole prestado desde el exterior en los montos que excedan los límites impuestos en el artículo 146 del DR.

2.3.4.5. Determinación del impuesto

El impuesto atribuible a la ganancia neta de fuente extranjera se establecerá de distinta manera según el sujeto de que se trate.

Las personas físicas y sucesiones indivisas residentes en el país seguirán el siguiente procedimiento secuencial: determinarán el impuesto derivado de la ganancia neta sujeta a impuesto de fuente argentina, por aplicación de la escala del artículo 90 LIG; determinarán el impuesto derivado de la ganancia neta sujeta a impuesto global (de fuente argentina y extranjera), por aplicación también de las escalas del artículo 90 LIG, y la diferencia que surja de la diferencia del primer y segundo paso, conformará el impuesto atribuible a las ganancias de fuente extranjera (método del incremento de la obligación fiscal). Esto significa que se incorpora la ganancia neta de fuente extranjera como complemento de la ganancia neta de fuente argentina, quedando la primera incidida sobre la tasa marginal aplicable a dicho nivel de ganancia neta sujeta a impuesto. Dicho mecanismo provoca el efecto de maximizar el aprovechamiento del crédito por impuesto extranjero por impuestos análogos pagados en el exterior por la ganancia neta de fuente extranjera. Ese efecto implica que cuanto mayor sea el ingreso gravado de fuente argentina del contribuyente, menor será su posibilidad de un incremento efectivo de su carga fiscal, por lo tanto conspira contra la equidad vertical del sistema, ya que favorece a las personas con más altos niveles de capacidad contributiva en el gravamen por sus ganancias locales, con relación a los contribuyentes cuya tasa marginal por rentas de fuente argentina

sea inferior a la tasa efectiva pagada en el impuesto análogo extranjero, todo ello a igualdad de montos de ganancias gravadas de fuente extranjera.

Las sociedades de capital (a efectos impositivos) calcularán el impuesto correspondiente a su ganancia neta de fuente extranjera aplicando la tasa vigente del treinta y cinco por ciento.

Los créditos por impuestos análogos extranjeros se deducirán del impuesto atribuible a las ganancias netas de fuente extranjera, antes de imputar los restantes pagos a cuenta como anticipos, retenciones, percepciones, saldos a favor provenientes de períodos fiscales anteriores y pagos a cuenta especiales.

2.3.5. Exenciones

Se aplican las mismas que para rentas de fuente argentina, artículo 20 LIG con las siguientes adecuaciones del artículo 137 LIG:

- La exención dispuesta por el inciso h) no será aplicable cuando los depósitos que contempla, sean realizados en o por establecimientos estables instalados en el exterior de las instituciones residentes en el país a las que se refiere dicho inciso.

- Se considerarán comprendidos en las exclusiones dispuestas en los incisos i), último párrafo y n), los beneficios y rescates, netos de aportes, derivados de planes de seguro de retiro privados administrados por entidades constituidas en el exterior o por establecimientos estables instalados en el extranjero de instituciones residentes en el país sujetas al control de la Superintendencia de Seguros de la Nación, dependiente de la Subsecretaría de Bancos y Seguros de la Secretaría de Política Económica del Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos;

- La exclusión dispuesta en el último párrafo del inciso v) respecto de las actualizaciones que constituyen ganancias de fuente extranjera, comprende a las diferencias de cambio a las que este título atribuye la misma fuente.

Por otro lado por su contenido, tampoco será de aplicación dentro de exenciones subjetivas artículo 20 incisos a), b), c), d), e), f), g), m) y r) y dentro de exenciones de naturaleza objetiva incisos j), k), l), s) y t); además, la gran mayoría de las exenciones otorgadas por leyes especiales.

“Se aprecia que hubiera sido de mejor técnica legislativa disponer una inaplicabilidad general de las exenciones previstas por el artículo 20 LIG, disponiendo la exención para los supuestos taxativamente enunciados y con las adecuaciones del caso.”¹⁶

Salidas no documentadas: este tratamiento de acuerdo al artículo 138 LIG, es aplicable a las

¹⁶ *Ibíd*em, pág. 205.

erogaciones no documentadas que se vinculen a obtenciones de ganancias del exterior, cuyo efecto es el pago de impuesto especial del treinta y cinco por ciento sobre el monto de dicha salida, y además la prohibición de deducirse, en tanto no se demuestre fehacientemente la existencia de indicios suficientes para presumir que fueron destinadas a la obtención de bienes o que no originan ganancias imponibles en manos del beneficiario.

2.3.6. Modo de conversión

La Ley de impuesto a las ganancias, en su artículo 132, por un lado define la moneda a emplear para determinar el resultado impositivo, y por otro el momento de conversión habiendo dos alternativas:

a. Los resultados obtenidos por establecimientos estables radicados en el exterior se determinarán en la moneda del país en donde están radicados y luego se convertirán a moneda argentina con tipo de cambio del Banco de la Nación Argentina vigente a la fecha de cierre de ejercicio anual del establecimiento. Los créditos y deudas en moneda argentina no se convertirán (acumular-convertir).

b. Las ganancias no atribuibles a un establecimiento se determinarán en moneda argentina de acuerdo con los tipos de cambios y fechas, considerando criterios de imputación de ganancias. Es decir, si se trata de ganancias de primera y tercera categoría, en el día en que se devenguen; y si son ganancias de segunda y cuarta cuando se perciban, salvo en determinados casos que se prevea otra fecha (convertir- acumular).

“Las XXVIII ornadas Tributarias del Colegio de Graduados de Capital Federal citadas anteriormente se han referido a este tema al comentar el proyecto de reforma tributaria (texto que luego sería la Ley 25.063), recomendando en el considerando V°): ...que el tipo de cambio a aplicar con el proyecto de reforma referido a la conversión de los resultados de sucursales o establecimientos estables del exterior, no debe ser el de finalización del ejercicio, sino el que corresponde al cierre de cada uno de los meses que lo componen”¹⁷

En el caso de ganancias de tercera categoría de diferencias de cambio originadas por revaluación de saldos pendientes de créditos o deudas, por tratarse de un resultado independiente de la causa se encuentran exentos.

2.3.7. Determinación de la Renta Neta de Fuente Extranjera

Las rentas extranjeras se determinan en forma similar a las rentas argentinas con algunas salvedades.

¹⁷ Ibídem pág. 136.

Estas se expresan en términos nominales, no admitiéndose ajuste por inflación, salvo que el ajuste sea realizado en los países del exterior produciéndose una importación de inflación. Esto puede provocar distorsión de los resultados.

En el caso particular de establecimientos permanentes, la conversión del resultado impositivo es anual, mientras que la determinación del mismo procede en la moneda local del país de instalación del mismo.

Para la determinación de la renta neta de personas físicas o sucesiones indivisas residentes del país se detraerán de la ganancia neta las deducciones personales enunciadas en LIG, pero solo en concepto de “ganancia no imponible” y “cargas de familia” y en la medida que estas excedan a la ganancia neta de fuente argentina correspondiente al mismo año fiscal.

CAPITULO II

DOBLE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL

1. CONCEPTO, ORÍGENES Y EFECTOS

La doble imposición se produce cuando existen jurisdicciones con poder tributario coincidente. Se presenta así la imposición de una misma renta o patrimonio por más de un Estado. Esta situación trae como consecuencia la existencia de una mayor carga fiscal para el contribuyente, sea persona física o jurídica.

Varios autores han definido este fenómeno de diferentes maneras, uno de ellos es Dorn (citado por Valdéz Costa Ramón, 1978)¹⁸ que menciona que: *“...surge la doble imposición internacional siempre que varios países soberanos ejercen su soberanía para someter a una misma persona a impuestos de naturaleza similar, por el mismo objeto impositivo”*.

En tanto Borrás Rodríguez¹⁹ (citado por Rajmilovich Darío Marcelo, 2001), define la doble imposición como *“...aquella situación por la cual una misma renta o un mismo bien resulta sujeto a imposición en dos o más estados, por la totalidad o parte de su importe, durante un mismo período impositivo -si se trata de impuestos periódicos y por una misma causa”*.

Dino Jarach²⁰ desde “El hecho Imponible”, Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo nos dice que se produce una doble imposición en cuanto la concurrencia de los momentos de

¹⁸ Valdéz Costa, Ramón (1978), *Estudios de derecho tributario internacional*, Editorial Ternis, Montevideo, Uruguay, pág. 19.

¹⁹ Rajmilovich, Darío Marcelo (2001), Op. Cit.

²⁰ Jarach, Dino (1996), Op. Cit.

vinculación adoptados por dos leyes fiscales emanadas de dos soberanías diferentes produzca la imposición del mismo bien tributario por dos sujetos activos independientes.

La doble imposición se puede presentar en dos modalidades:

- Jurídica: en donde un mismo contribuyente tributa por una misma renta impuestos con similar naturaleza.

- Económica: en donde no es el mismo sujeto, pero si la misma renta la que está sujeta a gravamen por impuestos de similar naturaleza.

El problema de la doble imposición generalmente se relaciona con el aspecto territorial (geográfico), pero encontramos que a veces el inconveniente no es solamente espacial, sino también temporal. El caso más común de doble tributación territorial es cuando el país de origen de la renta aplica el criterio de la fuente y el país de destino aplica el criterio de la residencia. Como típico ejemplo encontramos a los Establecimientos Permanentes que sufren una retención en el país de origen, y a su vez, el país de destino los grava. Se presenta el conflicto de la residencia contra el de domicilio. Mientras que la doble imposición temporal puede comprenderse por:

- El diferimiento en el pago del gravamen.

- La obligación de pago en el país de destino previa a la retención en el país de origen.

Cabe recordar que, la naturaleza del pago del Impuesto a la Renta es conceptualmente distinto: en el origen (fuente) la retención a los no residentes suele tener carácter de pago único y definitivo, mientras que las retenciones a los residentes revisten el carácter de pago a cuenta.

2. MÉTODOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN

La doble imposición internacional es un tema que preocupa profundamente a los estados, pues tiene efectos altamente nocivos tanto sobre el intercambio de bienes y servicios como sobre los movimientos de capital, de tecnología y de personas.

Es así que esos estados adoptan métodos para reducir sus consecuencias, los que se pueden clasificar en: unilaterales, bilaterales y multilaterales. Las medidas unilaterales se plasman en

legislación interna, las bilaterales en legislación internacional (convenios o tratados entre dos estados) y las multilaterales en acuerdos entre diversos estados.

Estos métodos no están concebidos para eliminar o evitar el surgimiento de la doble imposición, sino que una vez que se produce, estos métodos tratan de corregir los efectos que ocasiona.

2.1. Métodos Unilaterales

Habiendo consultado a varios autores como Jarach Dino, Rajmilovich Darío Marcelo y Figueroa Antonio, concluimos que este método consiste en que un Estado adopta normas y/o medidas internas en relación con los sujetos sometidos a su potestad tributaria con el objeto de disminuir los efectos negativos de la doble imposición internacional. Esta legislación comprende metodologías que actúan, en general, disminuyendo la base imponible o reduciendo el impuesto.

2.1.1. Método de Exención o Reparto

Es un método que consiste en que los países gravan exclusivamente las rentas que se producen en sus territorios, y eximen total o parcialmente las rentas que se producen en el extranjero, ya que considera que fueron previamente abonadas en el Estado que se originaron, aplicando el principio de la fuente.

a. Exención Íntegra: un Estado, al exigir el impuesto a sus residentes, excluirá totalmente de gravar aquellas rentas cuya imposición se reserva a otro Estado. Es decir, el país de la fuente grava la renta, renunciando así a gravar las mismas el país de residencia.

b. Exención con Progresividad: este método sólo es aplicable para aquellos impuestos cuyo gravamen sea progresivo. Las rentas que se van a declarar exentas se van a integrar temporalmente en la base imponible del residente, con la finalidad de aumentar el tipo medio de gravamen de la renta que más tarde se gravará de forma efectiva, a fin de determinar la alícuota progresiva a la que debería haber tributado el sujeto si las hubiera incluido. En resumen, se incluyen las rentas exentas como no exentas para calcular la alícuota, pero dicha alícuota se aplicará sólo para la parte no exenta. En este método no se considera la capacidad productiva total del contribuyente.

2.1.2. Método de Imputación o del Crédito Fiscal (Tax Credit)

Este sistema es aplicado principalmente por los países exportadores de capital. Cumple la función de armonización entre el criterio de renta mundial y el de territorialidad de la fuente, ya que

actúa reduciendo el impuesto mediante el reconocimiento del derecho prioritario del país de la fuente de gravar las rentas originadas dentro de él, sin renunciar por ello el país de residencia del beneficiario de las rentas al derecho de gravar las rentas que sus residentes pudieran obtener en cualquier parte del mundo. Este método le permite al contribuyente deducir del impuesto del país de residencia (que se calcula considerando tanto las rentas obtenidas en su país de origen, como en el extranjero), el impuesto efectivamente pagado en el exterior.

a. **Imputación Íntegra:** el país de residencia permitirá al contribuyente deducir totalmente de los impuestos a pagar en el mismo, el impuesto que hubiese pagado en el país de la fuente que generó la ganancia. Se considera como un crédito fiscal. El inconveniente se presenta cuando el impuesto retenido en el país de la fuente excediera al importe del impuesto a pagar en el Estado de residencia, ya que en ese caso, este último debería devolver el exceso al contribuyente. Lógicamente esto presenta una limitación para su aplicación.

b. **Imputación Ordinaria:** en esta modalidad, la deducción por razón de impuestos pagados en el extranjero, no podrá ser superior a la parte del impuesto devengado en el país de origen que corresponda a las rentas procedentes del primero de los estados. Es decir, se considera como crédito fiscal el impuesto pagado afuera, pero sólo hasta el límite que suponga el impuesto a pagar en el país de origen sobre las rentas obtenidas en el exterior.

b.1. **Cómputo global (over all limitation):** para calcular el límite de la deducción se consideran la totalidad de los impuestos pagados en el exterior y se los compara con el impuesto calculado sobre las rentas de fuente extranjera.

b.2. **Cómputo país por país (country per country limitation):** a fin de establecer el límite, se considera en forma separada las rentas del exterior por cada Estado de origen. Luego se compara el importe total de los tributos pagados en cada país, contra el impuesto resultante del conjunto de ingresos obtenidos en dicha jurisdicción.

b.3. **Cómputo por categorías de rentas (limitation per items of income) o Sistemas de canastas:** el límite debe computarse por cada uno de los tipos o categorías de ingresos que se hayan establecido de acuerdo a la legislación del Estado de residencia del contribuyente.

Los dos métodos explicados precedentemente son los más utilizados. La principal diferencia entre el método de la exención y el de la imputación es que el primero atiende a la renta, mientras que el segundo atiende al impuesto.

2.1.3. Otros

Existen otros métodos que se aplican con menor frecuencia, tales como:

a. Método de la Deducción: se considera como gasto deducible de la renta global del residente, al impuesto pagado en el extranjero. El método de la deducción se puede clasificar en deducción simple y en deducción total.

b. Método del Impuesto no Pagado (tax sparing): este método depende de la existencia de un convenio entre países, en el cual el Estado de residencia de la persona física o jurídica autoriza su aplicación (aunque metodológicamente es considerado como un método unilateral). Este método reconoce un beneficio fiscal por parte del Estado de residencia, permitiendo la deducibilidad en su cuota impositiva de impuestos extranjeros que, por razones sociales, económicas o inclusive políticas, no hubieran sido pagados efectivamente en el extranjero país, por declararse exentos o por gozar algún beneficio.

b.1. Tax Sparing Credit propiamente dicho

b.2. Matching Credit: el país de residencia concede un crédito fiscal superior al impuesto efectivamente pagado en el país de origen de la renta.

c. Método de acreditación del Impuesto Subyacente: consiste en permitirle al inversionista el cómputo de crédito por los impuestos que ha debido ingresar una sucursal o en un ente sujeto del impuesto en el que ha invertido, así como los impuestos sobre la percepción de dividendos.

2.1.4. Aplicación en la República Argentina

Para mitigar la doble imposición internacional, se utiliza como medida unilateral al método de *Imputación o Crédito Fiscal (Tax Credit)*.

Este procedimiento se establece en el artículo 1º, segundo párrafo de la ley de impuesto a las ganancias, donde instituye a los sujetos residentes en el país, a tributar sobre la totalidad de las 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.

Pero, ¿Qué se considera como impuesto análogo en la Argentina? y ¿Cómo se supone efectivamente pagado? Los artículos 169 y 170 de la ley lo determinan:

Artículo 169: *“Se consideran impuestos análogos al de esta ley, los que impongan las ganancias comprendidas en el artículo 2º, en tanto graven la renta neta o acuerden deducciones que permitan la recuperación de los costos y gastos significativos computables para determinarla. Quedan comprendidas en la expresión impuestos análogos, las retenciones que, con carácter de pago único y definitivo, practiquen los países de origen de la ganancia en cabeza de los beneficiarios*

residentes en el país, siempre que se trate de impuestos que encuadren en la referida expresión, de acuerdo con lo que al respecto se considera en este artículo.”

Artículo 170: “Los impuestos a los que se refiere el artículo anterior se reputan efectivamente pagados cuando hayan sido ingresados a los fiscos de los países extranjeros que los aplican y se encuentren respaldados por los respectivos comprobantes, comprendido, en su caso, el ingreso de los anticipos y retenciones que, en relación con esos gravámenes, se apliquen con carácter de pago a cuenta de los mismos, hasta el importe del impuesto determinado.

Los impuestos análogos se convertirán a moneda argentina al tipo de cambio comprador, conforme a la cotización del Banco de la Nación Argentina, al cierre del día en que se produzca su efectivo pago, de acuerdo con las normas y disposiciones que en materia de cambios rijan en su oportunidad, computándose para determinar el crédito del año fiscal en el que tenga lugar ese pago.”

¿Qué sucede si existen diferencias por defecto de impuestos análogos?

Artículo 175: “Cuando los residentes en el país paguen diferencias de impuestos análogos originadas por los países que los aplicaron, que impliquen un incremento de créditos computados en años fiscales anteriores a aquél en el que se efectuó el pago de las mismas, tales diferencias se imputarán al año fiscal en que se paguen.”

Es decir, se mantiene el derecho de imputación del crédito fiscal pero diferido al ejercicio de pago de la diferencia de impuesto, lo cual difiere del criterio de imputación al ejercicio fiscal reglado para las diferencias de impuestos provenientes de ajustes, por cuanto las mismas se imputan al ejercicio en que se determinen. Ello en concordancia con la regla de imputación temporal aplicable al gravamen análogo de países extranjeros, acreditables a título de crédito contra el impuesto determinado en el país, dado que los mismos deben haber sido efectivamente pagados.

¿Y si las diferencias fuesen por exceso de impuestos análogos?

Artículo 176: “En los casos en que países extranjeros reconozcan, por las vías previstas en sus legislaciones, excesos de pagos de impuestos análogos ingresados por residentes en el país o por sus establecimientos estables definidos en el artículo 128 y ese reconocimiento suponga una disminución de los créditos por impuestos análogos computados por dichos residentes en años fiscales anteriores o al que resulte aplicable en el año fiscal en el que tuvo lugar, tales excesos, convertidos a moneda argentina al tipo de cambio considerado al mismo fin en relación con los impuestos a los que reducen, se restarán del crédito correspondiente al año fiscal en el que se produjo aquel reconocimiento. Ello sin perjuicio de que la afectación de los excesos reconocidos al pago de los impuestos análogos de los respectivos países, convertidos a moneda argentina al mismo tipo de cambio, se computen para establecer el impuesto análogo a cuyo ingreso se impute.”

2.2. Métodos Bilaterales

Siguiendo la investigación y basándonos en los autores consultados para los métodos unilaterales (Jarach Dino, Rajmilovich Darío Marcelo y Figueroa Antonio), definimos que este método consiste en tratados o convenios firmados entre dos estados para solucionar o al menos tratar de reducir los conflictos tributarios que resultan de la definición jurídica que cada país hace de “la teoría del momento de vinculación del hecho imponible”.

Actualmente, dichos tratados abarcan, no sólo el tema de la doble imposición, sino también aspectos más diversos como puede ser el intercambio de información.

En el mundo existen más de 2000 convenios para evitar la doble tributación internacional (en adelante CDI). En su mayoría se refieren a los gravámenes a la renta, y sólo en menor medida a los impuestos patrimoniales y de otra naturaleza tributaria. Los convenios suscritos entre países se basan en modelos confeccionados por determinados organismos, y toman su denominación del nombre del que los confeccionó. Existen 4 tipos básicos de CDI sobre la renta:

- a. El modelo O.C.D.E. (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico) de 1963 con sus modificaciones más importantes en 1966, 1977, 1981 y 1992.
- b. El modelo de Naciones Unidas, versión 1980 y 2001.
- c. El modelo elaborado por el Departamento del Tesoro de U.S.A. de 1996, reemplazando la versión de 1981.
- d. El modelo del Pacto Andino.

Los cuatro modelos básicos tienen como origen común el modelo propuesto en 1927 por la Liga de las Naciones.

El más utilizado es el modelo de la O.C.D.E. Fue confeccionado para aplicarse entre países económicamente desarrollados, ricos o exportadores de capitales, entre los cuales existe un flujo de capitales entre ambos firmantes pues ambos invierten capitales y reciben inversiones. Existe un flujo de fondos recíproco. La característica mencionada hace que se cumpla con el principio de neutralidad fiscal²¹, quizás uno de los más importantes junto al principio de equidad. Cuando entre los estados firmantes del tratado, se encuentra un país en vías de desarrollo, habitualmente se flexibilizan sus cláusulas al objeto de atraer inversiones, que termina no cumpliéndose con el mencionado principio de neutralidad fiscal.

Los convenios o acuerdos internacionales suscritos y luego ratificados por cada Estado, entran

²¹ Jarach, Dino (1996), Op. Cit. pág. 215.

en vigor indefinidamente o hasta ser denunciados cuando se produce la sustitución o intercambio de respectivos instrumentos de ratificación entre dichos estados. Los convenios de doble imposición pueden ser factibles de aprobación provisoria hasta que estos entren en vigor, a efectos de evitar la doble imposición internacional.

Con respecto a la interpretación de dichos convenios, el tratado debe ser interpretado de buena fe, teniendo en cuenta el sentido corriente de sus términos, el contexto y considerando su objeto y fin²². En general no se presentan inconvenientes ya que se utilizan, en principio, las normas jurídicas que están previstas en cada convenio, y en subsidio las que el derecho internacional público plasmó en 1969 en la convención de Viena, sobre interpretación de convenciones.

La convención de Viena es un convenio internacional que regula el régimen de los tratados. En sus artículos 31 y 32 se mencionan las reglas generales de interpretación de los convenios. El artículo 31 en su primer párrafo enuncia el principio general de la buena fe: “Un convenio debe interpretarse de buena fe, conforme al sentido corriente que ha de atribuirse a los términos del tratado en el contexto de éstos y de acuerdo con su objeto y finalidad”. En su párrafo segundo, se define el concepto de contexto que comprende no sólo el texto del tratado, sino que además se incluyen su preámbulo y anexos, como también todo acuerdo que se refiera al tratado y haya sido concertado entre todas las partes con motivo de la celebración del tratado, y todo instrumento formulado por una o más partes con motivo de la celebración del tratado y aceptado por las demás como instrumento referente al tratado. No se incluyen en dicha definición de contexto las declaraciones unilaterales de una parte del convenio, que no hayan sido suscriptas por la otra. El tercer párrafo expresa que juntamente con el contexto habrá que tenerse en cuenta: todo acuerdo ulterior entre las partes acerca de la interpretación del tratado o de la aplicación de sus disposiciones; toda práctica ulteriormente seguida en la aplicación del tratado por la cual conste el acuerdo de las partes acerca de la interpretación del tratado; y toda forma pertinente de derecho internacional aplicable en las relaciones entre las partes. Con respecto al artículo 32 de dicha convención, indican los medios de interpretación complementarios que existen. Menciona que se podrán acudir a dichos medios, en particular a los trabajos preparatorios del tratado y a las circunstancias de su celebración, para confirmar el sentido resultante de la aplicación del artículo 31, o para determinar el sentido cuando la interpretación dada de conformidad con el artículo 31 deje ambiguo u oscuro el sentido; o conduzca a un resultado manifiestamente absurdo o irrazonable.

Por lo tanto, se debe analizar al tratado como un todo, en su conjunto, y no sólo hacer hincapié en sus disposiciones específicas, considerando las generalidades y no teniendo en cuenta su contenido.

El artículo 33 de la Convención de Viena, toma en consideración el conflicto de los idiomas.

²² Moyano Bonilla, César (1985), *La interpretación de los tratados internacionales*, Editorial M.B.A. Montevideo, Uruguay.

Como son tratados entre distintos países, el idioma puede ser una problemática a la hora de interpretar las redacciones, por eso cuando un acuerdo haya sido formalizado en dos o más idiomas, el escrito hará igualmente fe en cada idioma, a menos que se disponga que en caso de discrepancia prevalecerá uno de los textos. Se presumirá que los términos del convenio tienen en cada texto igual sentido. Cuando de la comparación de los textos exista una diferencia de sentido, se adoptará el sentido que mejor concilie esos textos.

2.2.1. Convenios en Argentina

Hasta el año 1992 sólo estuvieron vigentes 8 convenios, y a partir de ese año fueron incrementando los acuerdos.

Actualmente Argentina cuenta con los siguientes CDI:

País Signatario	Número de Ley
Alemania	22025/1979 25332/2000
Australia	25238/1999
Austria	22589/1982 Extinguido 01/01/2009
Bélgica	24850/1997
Bolivia	21780/1978
Brasil	22675/1982
Canadá	24398/1994
Chile	23228/1985 26232/2007 En vigor hasta el 31 de diciembre de 2012

Dinamarca	24838/1997
España	24258/1993 - Extinguido 01/01/2013 Convenio: Ley 26918/2013
Finlandia	24654/1996
Francia	22357/1980 26276/07
Italia	22747/1983 25396/2000
Países bajos	24933/1997
Noruega	25461/2001
Reino unido	24727/1996
Rusia	26185-2006
Suecia	24795/1997
Suiza	Protocolo enmienda. Notas reversales. Terminación de la aplicación provisional por nota Argentina del 16/01/12

Fuente: Convenios para Evitar la Doble Tributación Internacional – AFIP²³

2.3. Métodos multilaterales

Son acuerdos firmados entre más de dos estados, con el objeto de buscar pautas comunes que armonicen e integren la potestad tributaria de los propios estados firmantes entre sí, como así también convertirlos en un bloque con mayor fortaleza de negociación ante esos países ricos o exportadores de

²³ Disponible en <http://www.afip.gov.ar/institucional/acuerdos.asp> (Agosto 2014)

capitales. Originalmente, los convenios eran bilaterales, se aplicaban entre dos países únicamente, pero se fue promoviendo el cambio a estos convenios multilaterales.

Así encontramos el MERCOSUR, la C.E.E. (Comunidad Económica Europea), la Comunidad Andina (antes Pacto Andino), el CARICOM y el Acuerdo firmado entre el Reino de los Países Bajos y sus ex-colonias.

3. DOBLE NO IMPOSICIÓN. TREATY SHOPPING. CLÁUSULAS ANTIABUSO DE CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN

El abuso de los CDI, puede definirse como la utilización de los mismos por personas que no han sido definidas como beneficiarios. Esta transgresión del convenio puede ser directa o indirecta. En el primer caso las normas que prevén una disminución a la carga impositiva son violadas en forma directa cuando por ejemplo una sociedad declara falsamente la renta sobre la cual una sociedad residente en otro estado retendrá impuesto en base al convenio entre ambos estados, y en segundo lugar puede ser indirecta, una sociedad A que no se encuentra dentro del ámbito de aplicación de un convenio contrata con una sociedad B que se encuentra en un estado que si lo está para poder beneficiarse (no se viola la norma pero si el espíritu del convenio).

La forma más común de abuso de CDI es a través del “treaty shopping” que *“indica el uso de un convenio de doble imposición por parte de una persona jurídica, física o sujeto de derecho que, con propiedad, carece de legitimidad para hacerlo. El uso impropio de un tratado consiste en la situación que se produce cuando un residente de un tercer Estado que no es parte contratante, establece una persona jurídica o entidad dentro de uno de los estados contratantes del tratado, en orden a obtener ventajas de sus previsiones.”*²⁴

Los motivos por los que esta táctica se considera abusiva son el aprovechamiento de beneficios del CDI por sujetos ajenos a los estados contratantes, lo cual corrompe con la equidad entre países, y además la base imponible, cuya imposición se atenúa o elimina, queda en el Estado con beneficios fiscales y no se transfiere a la tercer Nación.

²⁴ Bugallo, Enrique Agustín, *Compatibilidad de las cláusulas anti-abuso con los tratados de doble imposición*, (Disponible en Portal web AAEF), pág. 1. (Setiembre 2014)

Entonces el presupuesto de hecho de abuso de CDI es la existencia de una sociedad aparente radicada en un Estado contratante, ya que su accionista principal o de control está residiendo o se domicilia en un país tercero que no forma parte del acuerdo bilateral. Se presenta un conflicto en la calificación, y no en la interpretación normativa. El Estado donde reside debe previamente establecer su naturaleza, para señalar su idoneidad al amparo del convenio, y calificada la sociedad, resultará necesario interpretar las normas del convenio de doble imposición para establecer o no su exclusión o inclusión en los beneficios que reserva.

El término Treaty Shopping envuelve un esfuerzo premeditado para beneficiarse del conjunto de tratados internacionales, optando el tratado más favorable para su propósito, que puede ser reducir o diferir en el tiempo los costos impositivos utilizando los países adecuados para localizar la realización de inversiones y la emisión de instrumentos financieros o para situar activos. Es decir se considera como una herramienta utilizable en la planificación fiscal internacional.

“Entre los objetivos habituales de la planificación fiscal internacional, podemos mencionar que la misma pretende evitar la incertidumbre, o lo que es lo mismo, lograr la máxima seguridad jurídica.”²⁵

3.1. Formas más conocidas de Treaty Shopping

a. Sociedades Conductoras Directas (Direct Conduit Companies): el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE describe esta estructura de la siguiente forma: una sociedad residente en el Estado A recibe dividendos, intereses o royalties del Estado B. Bajo el convenio entre los estados A y B, la compañía determina que está total o parcialmente exenta de las retenciones de impuesto del Estado B. El dueño de la sociedad es un residente de un tercer Estado que no es acreedor de los beneficios del tratado firmado entre los estados A y B. La sociedad radicada en el Estado A ha sido creada con el objetivo de sacar ventaja de los beneficios de este convenio y para este propósito los derechos originados en los dividendos, intereses o royalties fueron canalizados a través de ésta.

Así mediante la interposición de una sociedad en A, el residente del Estado C reduce su carga fiscal global o total.

b. Estructura empresarial tipo “Stepping-stone” o “Sociedades Trampolín”: la estructura básica es idéntica a la descrita en el punto A. Sin embargo, la sociedad residente del Estado A está

²⁵ Mastandrea, Alberto (2010), *Convenios para evitar la doble imposición internacional. Aspectos controvertidos*, Editorial La Ley S.A. Argentina, Capítulo VII P. 149.

sujeta a impuesto en ese país. Entonces esta sociedad paga altos intereses, comisiones, honorarios y gastos similares a una “sociedad conductora” ubicada en el Estado D. Estos gastos son deducibles en el Estado A y exentos en el Estado D donde la empresa disfruta de un régimen impositivo especial.

c. Relaciones Bilaterales: según Becker y Wurm (citado por Alessi Verónica)²⁶, los casos que siguen entran en la categoría de treaty shopping, por el contrario Stef Van Weeghel (citado por Alessi Verónica)²⁷ opina que si bien están relacionados con éste no son por sí situaciones que encuadren en esta definición:

c.1. Estructura de Holding: algunas veces los tratados internacionales conceden beneficios a aquellos accionistas que poseen participación minoritaria, cuando bajo la ley nacional los dividendos están sujetos a baja imposición, si ellos son recibidos por otra compañía del mismo Estado.

Entonces un inversor extranjero puede interponer una sociedad en aquel Estado que posea participación minoritaria en otra empresa donde la inversión final es realizada. Bajo esta estructura se pueden obtener ventajas por la participación minoritaria que de otra forma no se obtendrían. Por lo tanto no es más que el esfuerzo de una sociedad extranjera de hacer uso de un privilegio entre sociedades concedido por las leyes locales.

Esta estructura en general no ha sido cuestionada por las autoridades fiscales. En estados Unidos por ejemplo, no es considerado como un caso de treaty shopping.

c.2. Estructura de Quinteto: esta configuración parece ser conocida sólo en Alemania. Generalmente los tratados internacionales firmados por Alemania suspenden los beneficios sobre dividendos distribuidos por una empresa alemana, si estos dividendos son recibidos por una sociedad extranjera, y si ésta posee al menos un 25% en la empresa alemana. Sin embargo, una sociedad extranjera que posee el 100% de las acciones de una sociedad alemana puede interponer cinco subsidiarias organizadas bajo las leyes de este país, teniendo cada una menos del 25% de las acciones de la sociedad alemana obteniendo los beneficios del tratado.

Generalmente esta figura no se considera un abuso de tratado y en la misma línea se ha pronunciado la Corte Alemana.

²⁶ Alessi, Verónica, *Treaty shopping-abuso a los convenios internacionales*, (Disponible en Portal web AAEF), pág. 5 (Agosto 2014)

²⁷ *Ibíd*em pág. 5 (Agosto 2014)

3.2. El abuso del tratado como simulación en fraude de Ley

El treaty shopping es un caso de simulación en fraude de ley, siendo el vehículo de él la sociedad aparente, que se respalda en un conjunto normativo que no se corresponde a su situación jurídica efectiva.

*"...El uso de los modelos como vía de elusión y/o de evasión, en algunos casos, es de detección compleja, más aún para las administraciones de los países en desarrollo ya sea por deficiencias que se observan en su desempeño, sea por falta de recursos humanos o de orden material o por otras razones. Si bien la elusión no puede ser tipificada como un delito o fraude fiscal el problema se plantea en el sentido en que dicha elusión tiene origen en las posibilidades que otorgan las normas contenidas en los modelos de tratados, implicando, de alguna manera, que se desnaturalizan los objetivos que los mismos persiguen alcanzar."*²⁸

A pesar de su reconocimiento y la existencia de leyes nacionales y/o cláusulas antiabuso en CDI no existe una clara contra el treaty shopping.

3.3. Medidas para mitigar el abuso de tratados

Los estados emplean medias a nivel nacional dentro de la legislación local y/o a nivel de CDI, a través de disposiciones específicas, entre las cuales están:

a. Cláusula de abstinencia: la cláusula de abstinencia significa que un país no firmará un convenio con un Estado denominado "paraíso fiscal", o sea apto para el establecimiento de "sociedades conductoras".

Esto esclarece el porque muchos de los estados considerados como paraísos fiscales no tengan pactados CDI. Sin embargo esta cláusula no resuelve las "sociedades trampolín".

b. Cláusula de exclusión: mediante esta cláusula se busca excluir de los beneficios otorgados por el convenio a aquellas empresas residentes en uno de los estados contratantes que gocen de un régimen fiscal privilegiado.

Una alternativa menos radical, sería restringir el alcance de esta exclusión a determinadas rentas como dividendos, intereses, honorarios de directores, ganancias de capital. Bajo estas circunstancias las empresas seguirían gozando de otros beneficios provenientes del convenio como por

²⁸ Ibídem pág. 3 (Agosto 2014)

ejemplo el de la protección a la no discriminación (artículo 24 Modelo OCDE). La exclusión puede ser referente a determinados tipos de sociedad o sociedades radicadas en determinados territorios.

c. Cláusula de transparencia (look-through approach): los beneficios del CDI son reconocidos a empresas cuyos dueños o accionistas sean residentes del país donde está domiciliada. Es decir, no es suficiente que la empresa sea residente del país contratante, sino que también deben serlo el dueño o quien controla directamente o a través de una o más sociedades a aquella empresa.

Deberían acordar en sus negociaciones el criterio según el cual se considerará a una empresa poseída o controlada por no residentes.

Una versión sofisticada de este enfoque se refiere a considerar la residencia de la persona que en última instancia recibe los dividendos y no los accionistas nominales. Aunque esta versión puede traer inconvenientes con respecto a su aplicación práctica parece ser la mejor respuesta a situaciones complejas.

Por último, deja sin resolver la problemática planteada por las denominadas “stepping stone companies”.

d. Cláusula de la sujeción efectiva al impuesto (subject-to-tax approach): se concede el beneficio del convenio con la condición que el ingreso derivado de un Estado esté verdaderamente sujeto a impuesto en el otro Estado. Se previene que el ingreso de una empresa esté exceptuado de imposición en ambos países.

En los Comentarios del Modelo de la OCDE se recomienda limitar la aplicación de esta cláusula al supuesto definido por la existencia de sociedades interpuestas, proponiendo a esos efectos la utilización de una cláusula en la que se opta por combinar las cláusulas de exclusión y de transparencia. Específicamente se establece que: “cuando una renta procede de un Estado contratante sea recibida por una sociedad que sea residente en otro Estado contratante y una o más personas sean residentes de ese otro Estado:

d.1. posean directa o indirectamente, a través de una o varias sociedades, cualquiera que sea su Estado de residencia un interés sustancial en esa sociedad, bien sea por participación en su capital o por otros medios, y

d.2. ejerzan directa o indirectamente, aislada o conjuntamente la dirección o control de esa sociedad, cualquier disposición de ese convenio que conceda una exención o reducción de impuestos aplicará exclusivamente a la renta que esté sometida a la tributación en el otro Estado de acuerdo a su legislación fiscal interna”.

e. Cláusula del tránsito o evitación de sociedades canales (channel approach): esta cláusula

apunta específicamente a evitar las organizaciones del tipo “stepping -stone”.

Negando el beneficio de CDI a los dividendos, intereses y royalties si ese ingreso es absorbida por pagos en concepto de gastos a los accionistas o personas vinculadas en forma de gastos deducibles de la actividad empresarial y lograr la tributación efectiva de estas sociedades.

Ante este tipo de situaciones, profundizan las cláusulas destinadas a excluir de los beneficios de los convenios a aquellas sociedades residentes en un Estado que destinen una parte sustancial de la renta obtenida en el otro Estado a satisfacer obligaciones con personas no residentes que detenten una participación sustancial o que ejerzan la dirección o control de la sociedad.

En los Comentarios del Modelo de Convenio de la OCDE se incluye como propuesta:

“Cuando la renta procedente de un Estado contratante sea recibida por una sociedad que sea residente del otro Estado contratante y una o más personas que no siendo residentes de ese otro Estado:

e.1. Tengan directa o indirectamente, a través de una o varias sociedades cualquiera que sea su estado de residencia, un interés sustancial en esta sociedad, ya sea por su participación en su capital o por otros medios, y

e.2. Ejercen directa o indirectamente, aislada o conjuntamente, la dirección o control de dicha sociedad, cualquier disposición de este convenio que conceda una exención o reducción de impuestos, no se aplicará si más de un 50% de dichas rentas se utilizan para satisfacer compromisos con tales personas (incluyendo intereses, cánones, gastos de investigación y desarrollo, amortización de todo tipo de bienes incluidos los bienes inmateriales, etc.)”.

Es fundamental determinar la correlación existente entre la renta recibida por la sociedad proveniente del estado fuente y la renta destinada a satisfacer obligaciones contraídas con los partícipes no residentes, cuestión que en ocasiones es de compleja aplicación.

f. Cláusula de la buena fe: una adecuada definición de los CDI requiere no sólo de cláusulas modelo sino también de una colaboración entre los estados contratantes mediante procedimientos amistosos y el desarrollo de los mecanismos de intercambio de información que permitan resolver con mayor flexibilidad los problemas que en plantean en la práctica.

Las medidas estrictas pueden ocasionar la exclusión de CDI a sociedades que no persiguen fines abusivos, por ello se ha desarrollado un enfoque que es conocido como “de la buena fe”.

A través de este método se introducen cláusulas que pretende garantizar que las transacciones realizadas de “buena fe” gocen de los beneficios de los CDI.

En los comentarios del Modelo de Convenio de la OCDE se mencionan las siguientes:

i. Cláusula general de buena fe: las cláusulas antiabuso anteriores no se aplicarán cuando la sociedad establezca que su propósito principal, y la adquisición o mantenimiento de la participación u otra propiedad de la cual provenga el ingreso en cuestión, está motivada en verdaderas razones comerciales y no tiene como objetivo primario obtener algún beneficio proveniente del convenio.

ii. Cláusula de la actividad: las cláusulas antiabuso anteriores no se aplicarán cuando la sociedad ejerza importantes operaciones comerciales en el estado contratante del cual es residente y la reducción de impuestos solicitada en el otro estado contratante afecte a rentas que estén vinculadas a tales operaciones.

iii. Cláusula de la cuantía de los impuestos: las cláusulas antiabuso anteriores no se aplicarán cuando la reducción de impuesto solicitada no excede el monto del impuesto pagado en el estado de residencia de la empresa.

iv. Cláusula de la cotización en bolsa: las cláusulas antiabuso anteriores no se aplicarán a una sociedad residente de un estado contratante si sus acciones de principal categoría cotizan en una bolsa de valores reconocida en un Estado contratante o si son poseídas en su totalidad, directamente o a través de la intermediación de una o más sociedades residentes del primer Estado, por una sociedad residente del primer Estado y sus acciones de la categoría principal cotizan de la misma manera.

v. Cláusula de la reducción alternativa: en los casos en que una cláusula antiabuso se refiera a los no residentes, se podrá prever que esta expresión sea interpretada de forma que no incluya a los residentes de terceros países que hayan concluido convenios relativos al impuesto sobre la renta con el estado contratante en el que se solicita la reducción impositiva, siempre que no sea inferior a la solicitada en virtud del presente convenio.

3.4. Ausencia de cláusula antiabuso expresa en el convenio de Doble Imposición

Para poder calificar como beneficiario de CDI, hay una definición – de los hechos- por parte de Administración tributaria del Estado en la que se domicilia o reside la sociedad, para determinar la pertenencia al mismo y lograr la cobertura del mismo, y una segunda calificación contenida en el tratado, que es formal y no se puede incluir por interpretación.

La norma interna puede hacer calificar a sociedad aparente, por sus hechos pero para definir si es beneficiario se necesita la expresión del tratado. Es decir *“el límite de la aplicación de la*

legislación nacional es el ámbito de aplicación del tratado, pero su finalidad no puede ser otra que la debida actuación de la norma local que se hubiera tratado de eludir.”²⁹

El art. 25.3 del Modelo OCDE establece que las autoridades competentes de los estados contratantes se deben esforzar, por vía del acuerdo amistoso, para resolver las dificultades o dudas a que pueden dar lugar la interpretación o aplicación del Convenio.

*“La ausencia de cláusula antiabuso puede, entonces, sustituirse siempre que ambas partes completen o aclaren definiciones normativas contenidas en el CDI, logrando el mutuo acuerdo para superar las dudas existentes.”*³⁰

Por lo tanto, en ausencia de clausula se puede reparar por medio de mutuo acuerdo que tiene contenido constitutivo y no por mera la calificación unilateral por parte de uno de los Estado, ya que es solo declarativa.

²⁹ Bugallo, Enrique Agustín (2002), Op. Cit. pág. 3 (Setiembre 2014)

³⁰ Ibídem pág. 4 (Setiembre 2014)

CONCLUSIONES

El resultado del profundo análisis realizado, ha permitido identificar los conceptos necesarios para una adecuada investigación, permitiendo conocer a fondo la problemática de la doble imposición internacional y los mecanismos para su solución como así también sus efectos perversos.

Como marco de referencia teórico se exponen los conocimientos que sirven de guía al trabajo, definiendo e interpretando los conceptos, componentes y factores que engloban a la doble imposición internacional.

A modo de recapitulación de los principales aspectos tratados en el presente trabajo, podemos señalar que en un escenario tan amplio como es el mundo para el desarrollo de actividades económicas, existe una gran dispersión de ellas, originando así el comienzo de conflictos. Por un lado cada Estado tiene pretensiones impositivas distintas y plantea en sus normativas internas la forma en que gravara las rentas, y luchan por obtener una mayor ración de impuestos, por lo que debe llegarse a un acuerdo. Como solución a ello surgió el criterio de renta mundial, sin embargo algunos países conservan aun el criterio de la fuente.

Por otro lado los contribuyentes buscan mejores ventajas impositivas y se pueden afectar considerablemente a los contribuyentes cuando se incorpora el contexto internacional, ya que esas pretensiones impositivas de los distintos países pueden interponerse. Así, un mismo contribuyente puede ser sujeto de impuesto de dos jurisdicciones distintas, teniendo que abonar en ambas y trayendo aparejado al mismo un gran perjuicio.

A raíz del problema planteado, surge la necesidad de plantear diferentes métodos para evitar la doble imposición. Estos pueden ser unilaterales, bilaterales o multilaterales. Como se pudo apreciar, estos diversos mecanismos intentan eliminar o por lo menos disminuir o reducir el peso de la doble tributación. Como contracara a esta situación surgieron los abusos de los mismos por parte de contribuyentes que querían ampliar aún más sus beneficios, y así los estados reaccionaron esclareciendo más las cláusulas de sus tratados.

Otros inconvenientes son la determinación de bases impositivas, control por parte de autoridad fiscal o por situaciones fraudulentas. También la fuga de capitales con fines de eludir impuestos y de esta manera también surge el Régimen de transparencia fiscal internacional.

Lamentablemente cuanto más perfecto intenta ser el método para evitar pérdidas, tanto sea para el contribuyente como para el fisco, el mismo se convierte en más complejo.

Como conclusión llegamos a que a medida que han pasado los años se han ido tomando medidas, pero no existe una solución única y perfecta. Cada caso debe examinarse en forma individual, teniendo en cuenta los países intervinientes y sus condiciones económicas, sociales y jurídicas.

BIBLIOGRAFÍA

- BERTAZZA, Humberto J. y otros (1999) *Reforma tributaria del 99*, Editorial Errepar, Argentina.
- ESTIVILL Sergio (2010), *Convenios y métodos para evitar la doble imposición*, Editorial La Ley, Buenos Aires, Argentina.
- EVANS Ronald (1999) *Régimen jurídico de la doble tributación internacional*, Mc Graw Hill, Venezuela.
- FIGUEROA Antonio H. (2005), *Los principios jurisdiccionales en el impuesto a la renta. La doble tributación internacional. El pasado y la necesidad de cambios*, Editorial Astrea, Buenos Aires, Argentina.
- GARCIA BELSUNCE Horacio A. (2009), *Tratado de tributación Tomo I: Derecho tributario*, Capítulo VIII, Editorial Astrea, Argentina.
- GARCIA Fernando (2010), *Convenios para evitar la doble imposición internacional*, Editorial La Ley, Buenos Aires, Argentina.
- HENKIN Louis y otros (2009), *International Law: cases and materials*, Editorial West Academic, Estados Unidos.
- JARACH Dino (1996), *El hecho Imponible - Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo*, Editorial Abeledo-Perrot S.A., Buenos Aires, Argentina.
- KELSEN Hans (1958), *Teoría General del Derecho y del Estado*, Imprenta UNAM, México.
- LEY DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS Y SUS MODIFICACIONES.
- MASTANDREA Alberto (2010), *Convenios para evitar la doble imposición internacional. Aspectos controvertidos*, Editorial La Ley S.A., Argentina.
- MINAVERY Clara María (2006), *Algunas consideraciones sobre los medios prácticos para evitar la doble imposición internacional entre países exportadores e importadores*, II Congreso Bonaerense de Derecho Comercial; San Isidro, Argentina.

MOYANO BONILLA César (1985), *La interpretación de los tratados internacionales*, Editorial M.B.A., Montevideo, Uruguay.

PIRES Manuel (1989), *International juridical double taxation of income*, Editorial Kluwer Law and Taxation, Boston, Estados Unidos.

RAJMILOVICH Darío Marcelo (2001), *La renta mundial en el Impuesto a las Ganancias*, Editorial La Ley, Buenos Aires, Argentina.

VALDÉS COSTA Ramón (1978), *Estudios de derecho tributario internacional*, Editorial Ternis, Montevideo, Uruguay.

Páginas web consultadas:

www.aef.org.ar: AAEF (Asociación Argentina de Estudios Fiscales)

Autores consultados en la web:

ALESSI Verónica, *Treaty shopping-abuso a los convenios internacionales*. (Agosto 2014)

BUGALLO Enrique Agustín, *Compatibilidad de las cláusulas anti-abuso con los tratados de doble imposición*. (Setiembre 2014)

www.afip.gob.ar: AFIP (Administración Federal de Ingresos Públicos)

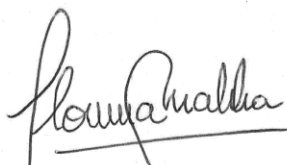
Declaración Jurada Resolución 212/99 - CD

"El/Los autores de este trabajo declaran que fue elaborado sin utilizar ningún otro material que no hayan dado a conocer en las referencias, que nunca fue presentado para su evaluación en carreras universitarias y que no transgrede o afecta derechos de terceros".

Mendoza, 14 de Octubre de 2014



Ayarra, Florencia – Registro 25.612



Mallea, Florencia - Registro 25.790



Rodríguez, María Consuelo – Registro 25.886