

RESUMEN EJECUTIVO

La imposición a la renta en Argentina se verifica, principalmente, por el impuesto a las ganancias. Los residentes en Argentina están alcanzados por su renta mundial. El método adoptado por la legislación interna es el método del crédito ordinario. Por imperio de este mecanismo, los residentes pueden computar como pago a cuenta del impuesto a las ganancias argentino, 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 ganancias de fuente extranjera. Rige el criterio de “limitación global”.

El impuesto sobre los bienes personales grava los bienes de las personas físicas y sucesiones indivisas. Las personas físicas *domiciliadas en Argentina* -y las sucesiones indivisas radicadas en el mismo- están alcanzadas por los bienes situados en el país y en el exterior. El método previsto en la legislación doméstica es el método de crédito ordinario.

El impuesto a la ganancia mínima presunta se determina sobre la base de los acti-

¹ Abogada (Medalla de Oro - Promoción 2004. Universidad Nacional de Tucumán). Maestría en Derecho y Economía, con orientación en Impuestos (Universidad Torcuato Di Tella, Argentina). Máster en Ciencias Jurídicas (Universitat Pompeu Fabra, España). Socia del Departamento de Impuestos del Estudio O’Farrell (Buenos Aires, Argentina). Directora Ejecutiva de la Maestría en Derecho Tributario y LLM en Derecho Tributario de la Universidad Torcuato Di Tella (Buenos Aires, Argentina). Co-Directora del Grupo local YIN (Argentina). Es autora de publicaciones en la materia tributaria. Entre sus publicaciones, se encuentran los siguientes: “*BEPS. Impacto en Argentina*”. Memorias Congreso Regional IFA Bolivia 2014, “*Impuestos comprendidos (El artículo 2 del Modelo OECD)*” y “*Artículo 3 del Modelo OECD. Definiciones convencionales y remisión al derecho interno*”, ambos en co-autoría con el Dr. Miguel Tesón (publicados en el Tratado de Derecho Internacional Tributario, Ed. La Ley. Agosto 2013); “*La ocupación del espacio público y privado. Su encuadre en la doctrina, la legislación y la jurisprudencia*”, en co-autoría con el Dr. Miguel Tesón (publicado en el libro Tasas Municipales. Lexis Nexis año 2008).

vos de ciertos sujetos (sociedades, entre otros) situados en Argentina y en el exterior. Prevé el método del crédito ordinario. La naturaleza del impuesto ha suscitado controversia. La Corte Suprema de Justicia de la Nación, al resolver la causa “Hermitage” (Fallos 333:993) del 15/06/2010, ha sostenido que este impuesto constituye un impuesto a la renta, complementario del Impuesto a las Ganancias. Sin embargo, una sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación ha desestimado la inclusión de este impuesto en el ámbito objetivo de CDIs como impuesto “análogo” al impuesto a las ganancias de Argentina.

Actualmente, Argentina tiene 18 CDIs en vigor y 2 CDIs recientemente suscritos que aun no se encuentran en vigor (Chile y México).

Salvo en los casos de los CDIs con Brasil y Bolivia, Argentina -como Estado de Residencia- otorga el método de crédito ordinario a sus residentes. En principio, los CDIs reconocerían el tax credit “por país”. Sin embargo, creemos que existen sólidas razones para justificar que no existe un agravamiento respecto al criterio de limitación “global” asumido por la legislación doméstica.

En el caso de Brasil, el método adoptado por Argentina es el de la exención plena, el que -a diferencia de otros CDIs- no fue modificado en línea con la adopción del criterio de renta mundial por Argentina. Están excluidas de la exención las “rentas que se consideren procedentes en Argentina”, supuesto que ha generado varias situaciones de doble imposición.

El Convenio con Bolivia está basado en el Modelo del Pacto Andino que sigue el principio jurisdiccional de fuente.

En la mayoría de los CDIs celebrados por Argentina con Estados que no son de la región latinoamericana, se observa la adopción de cláusulas de tax sparing y matching credit por los otros Estados Partes.

PARTE I: CRITERIOS DE SUJECCIÓN EN LA IMPOSICIÓN SOBRE LA RENTA Y PATRIMONIO

A los efectos de responder este cuestionario, me concentraré en los principales impuestos a la renta y al patrimonio en Argentina que se encuentran incluidos en la lista de impuestos actuales del ap. (3) del artículo 2 “Impuestos comprendidos” de los Convenios para Evitar la Doble Imposición, esto son: el impuesto a las ganancias, el impuesto a la ganancia mínima presunta e impuesto sobre los bienes personales.²

1.1. ¿Cuáles son los criterios de conexión que su país aplica para personas jurídicas e individuos? Personal, Real (¿El sistema es de Residencia, Territorial, mixto?)

- (i) **Impuesto a las Ganancias:**³ adopta el criterio de “residencia”. Los *residentes* en Argentina están sujetos al impuesto por el principio de la renta mundial,⁴ mientras que los *no residentes* tributan por las ganancias de fuente argentina.

Para los *residentes* en Argentina, el impuesto es de tipo personal para las personas físicas -y real para las personas jurídicas-, mientras que para los *no residentes* es de tipo real, pues no tiene en consideración las características de los

² Existen otras formas de imposición a la renta en Argentina.

En particular, el **Impuesto a la Transferencia de Inmuebles de Personas Físicas y Sucesiones Indivisas** (ley 23.905. B.O. 18/2/1991): aplica a las transferencias de dominio, a título oneroso, de inmuebles ubicados en el país. Los *residentes* en el país y los *no residentes* tributan este impuesto, en la medida que no resulten comprendidos en el impuesto a las ganancias.

En el mismo sentido, el **Gravamen de emergencia a los premios de determinados juegos de sorteos y concursos deportivos** (ley 20.630 B.O. 22/1/1974): grava los premios ganados en juegos de sorteo (loterías, rifas y similares), así como en concursos de apuestas de pronósticos deportivos distintos de las apuestas de carreras hípcas, organizados en el país por entidades oficiales o por entidades privadas con la autorización pertinente.

En materia de imposición patrimonial, se encuentra, asimismo, la **Contribución especial sobre el capital de las Cooperativas** (ley N° 23.427 B.O. 3/12/1986): recae sobre los capitales de las cooperativas inscriptas en el registro pertinente de la Secretaría de Estado de Acción Cooperativa de la Nación, determinados de acuerdo con las disposiciones de esa ley, al cierre de cada ejercicio económico.

³ Ley 20.628, B.O. 31/12/1973.

⁴ La ley de impuesto a las ganancias alcanza a las ganancias de fuente argentina como a las de fuente extranjera. Sin embargo, en lo relativo a las pérdidas, la distinción de las fuentes es relevante toda vez que las pérdidas de fuente extranjera no pueden ser compensada contra rentas de fuente argentina. Por el contrario, las pérdidas de fuente argentina pueden, en principio, ser deducidas de ganancias de fuente argentina.

sujetos alcanzados.

- (ii) **Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta:**⁵ adopta diversos criterios en función del sujeto pasivo. Así, para las sociedades, lo relevante es el “domicilio”;⁶ para ciertos fideicomisos y fondos comunes de inversión, el criterio es la “ley de constitución”. Prevé la figura de los “establecimientos estables” domiciliados o ubicados en Argentina, pertenecientes a sujetos del exterior.

Es un impuesto de tipo real.

- (iii) **Impuesto sobre los bienes personales:**⁷ el criterio relevante es el del “domicilio”. En función de ello, las personas físicas *domiciliadas en Argentina* - y las sucesiones indivisas radicadas en el mismo- están alcanzadas por los bienes situados en el país y en el exterior. Por su lado, las personas físicas *domiciliadas en el exterior* - y las sucesiones indivisas radicadas en el mismo-, por los bienes situados en el país.

Es un impuesto de tipo personal, pues toma en consideración situaciones particulares del contribuyente.

1.2. ¿Qué elementos definen el carácter de Residente bajo la ley doméstica?

A los efectos del **Impuesto a las Ganancias**,⁸ en particular para las personas físicas, hay 2 elementos relevantes para determinar la residencia: (i) la “*nacionalidad*”. Así las personas físicas de nacionalidad argentina son *residentes*, excepto que hayan perdido tal condición de residentes por imperio de los supuestos legales,⁹ (ii) la “*residencia*” en términos migratorios; en este sentido los nacionales extranjeros que hayan obtenido “residencia permanente” en Argentina, o bien que hayan permanecido en Argentina con autorizaciones temporarias, durante un período de

⁵ Ley 25.063, B.O. 30/12/1998.

⁶ De forma análoga, para las empresas o explotaciones unipersonales en Argentina, el criterio es el “domicilio” del titular de las mismas.

⁷ Ley 23966, B.O. 20/8/1991.

⁸ Argentina cuenta con normas generales de residencia desde el 30/12/1998 (ley 25.063, parcialmente modificada por la ley 25.239 del 31/12/1999).

⁹ La nacionalidad es relevante para excluir del carácter de “residente en Argentina” a ciertos sujetos, que por los motivos enumerados en la ley, residen en forma permanente en Argentina. Tales supuestos comprenden a miembros de misiones diplomáticas y consulares de países extranjeros, representantes de organismos internacionales, trabajadores por un plazo máximo de 5 años, estudiantes, entre otras.

12,¹⁰ son *residentes* en Argentina.

En el caso de las personas jurídicas y figuras análogas, de forma general, puede sostenerse que el elemento determinante es el “lugar de constitución”.

1.3. ¿Pueden las normas anti abuso ser aplicadas para eliminar el carácter de residente?

La ley argentina prevé una norma anti-abuso general llamado el “principio de la realidad económica”.¹¹ Si bien no se han encontrado antecedentes de aplicación de esta norma para desestimar el carácter de residente de un sujeto, sí encontramos una aplicación implícita de esta norma por la Administración Tributaria para desestimar la personalidad jurídica de una sociedad por acciones constituida en Uruguay -filial en un 100% de una sociedad residente en Argentina-. Para el Fisco Argentino, dicha sociedad en el exterior constituía, en realidad, un “establecimiento estable” en el exterior del residente en Argentina.

La distinción entre una y otra forma jurídica no es menor toda vez que en el caso de un establecimiento estable en el exterior, los resultados se atribuyen de forma directa y automática; mientras que en el caso de una sociedad por acciones en el exterior -no constituida en un país no cooperador a los efectos de la transferencia fiscal- se imputan los dividendos, al momento de su puesta a disposición.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación -el máximo tribunal de justicia en Argentina- emitió sentencia atendiendo a la forma jurídica empleada por la filial (una sociedad constituida en el exterior). Ver ANEXO 1.- SENTENCIA CSJN “MALTERÍA PAMPA S.A.”.

1.4. ¿Cuál es el criterio de sujeción aplicable al Establecimiento Permanente?

Los establecimientos organizados en forma de empresa estable en el país -pertenecientes a entidades o personas residentes en el exterior- tienen la condición de

¹⁰ Las ausencias temporarias -que no superen los 90 días, consecutivos o no, dentro de cada período de 12 meses- no interrumpirán la continuidad de la permanencia. No obstante ello, las personas que no hubieran obtenido la residencia permanente en Argentina y cuya estadía en el mismo obedezca a causas que no impliquen una intención de permanencia habitual, podrán acreditar las razones que la motivaron, por única vez, ante la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, con una antelación no inferior a los 30 días de cumplirse el plazo de 12 meses de estadía en el país.

¹¹ Es una norma que confiere al intérprete una potestad calificadoras de los hechos, de manera tal que pueda desentenderse de las estructuras jurídicas en beneficio de cualquiera de las partes, en tanto resultaren inadecuadas para reflejar la verdadera intencionalidad económica.

residentes en Argentina y, en tal virtud, quedan sujetos por sus ganancias de fuente argentina y extranjera.

1.5. ¿Cuáles son los impuestos sobre renta y patrimonio a los que está sujeto un residente? ¿Cuáles están fuera de esas categorías?

*Impuestos sobre la renta*¹²

- (i) **impuesto a las ganancias:** es un impuesto directo -atento a que grava una manifestación directa o inmediata de capacidad contributiva, la renta-.

Impuestos sobre el patrimonio

- (i) **impuesto sobre los bienes personales:** Es un impuesto directo que recae sobre los bienes existentes al 31 de diciembre de cada año. Prevé una escala progresiva del 0,5% al 1,25%.¹³

El caso del “impuesto a la ganancia mínima presunta”. Naturaleza del impuesto

El impuesto se determina sobre la base de los activos. La Corte Suprema de Justicia de la Nación, al resolver la causa **“Hermitage”** (Fallos 333:993) del 15/06/2010, ha sostenido que este impuesto constituye un impuesto a la renta, complementario del Impuesto a las Ganancias.¹⁴ Sin embargo, una sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación ha desestimado la inclusión de este impuesto en el ámbito objetivo de CDIs como impuesto “análogo” al impuesto a las ganancias de Argentina (ver respuesta a la pregunta **III.1.c.**).

1.6. ¿Cuál es la definición de impuesto? Comente si el carácter compulsorio es un requisito imprescindible o no. ¿Las prestaciones son solo en dinero? ¿Se admiten prestaciones en especie?

A diferencia de otras legislaciones, la normativa federal de Argentina no contiene una definición legal de impuesto. A nivel provincial, sí encontramos algunos

¹² Ver nota al pie N° 2.

¹³ En el caso de acciones o participaciones en el capital de las sociedades regidas por la Ley 19.550 de Sociedades Comerciales, cuyos titulares sean personas físicas y/o sucesiones indivisas domiciliadas en el país o en el exterior, y/o sociedades y/o cualquier otro tipo de persona de existencia ideal, domiciliada en el exterior, la alícuota es del 0,50%.

¹⁴ Sostuvo o que: “El nacimiento de la obligación tributaria se sujetó así a la presunción de una ganancia mínima, y esta inferencia tuvo por sustento la existencia en poder de cierta clase de sujetos, de aquellos bienes computables que componen su activo”.

Códigos Fiscales que contienen una definición de impuestos.¹⁵

La definición de “impuesto” como una especie de tributo deviene esencial en el derecho constitucional tributario de Argentina. Pues desempeña un rol esencial en la coordinación de potestades tributarias entre los diferentes niveles de gobierno.¹⁶ En algunos precedentes, la Corte ha señalado que los impuestos importan “una vinculación de derecho público”.¹⁷ (Fallos 223:323).

El Profesor Dino Jarach ha sostenido que *impuesto* es el tributo que se establece sobre los sujetos en razón de la valorización política de una manifestación de riqueza *objetiva* -independientemente de las circunstancias personales de los sujetos a los que esa riqueza pertenece o entre las cuales se transfiere-, o *subjetiva*, teniendo en cuenta las circunstancias personales de los sujetos pasivos tales como: estado civil, cargas de familia, monto total de ingresos y fortunas.¹⁸

1.7. ¿Qué elementos define la ley doméstica para que un impuesto sea considerado impuesto sobre renta o sobre capital? ¿Existen impuestos heterodoxos que son considerados impuestos sobre la renta o capital en la legislación interna? ¿Donde entran los impuestos a donaciones y sucesiones?

En materia de impuesto sobre la renta, la ley de impuesto a las ganancias establece algunas pautas respecto a qué tipo de impuestos a las rentas son “análogos” a

¹⁵ Por ejemplo, el Código Fiscal de la Provincia de Santa Fe señala: “Artículo 2 -Son impuestos las prestaciones pecuniarias que, por disposición del presente Código o de leyes especiales, estén obligadas a pagar a la Provincia las personas que realicen actos u operaciones, o se encuentren en situaciones que la ley considere como hechos impositivos. Es hecho imponible todo hecho, acto, operación o situación de la vida económica de los que este Código o leyes fiscales especiales hagan depender el nacimiento de la obligación impositiva”.

¹⁶ CSJN “Laboratorios Raffo S.A. c/Municipalidad de Córdoba” del 23 de junio de 2009.

¹⁷ “No existe acuerdo alguno de voluntades entre el Estado y los individuos sujetos a su jurisdicción con respecto al ejercicio del poder tributario implicado en sus relaciones. Las diversas formas o modos de imposición son un acto de voluntad exclusiva del Estado desde que el contribuyente sólo tiene deberes y obligaciones, siendo la única que compete a aquél la de respetar la supremacía de la Constitución Nacional. El cobro de un impuesto no constituye una causa civil, derivada de la estipulación o contrato, siendo por su naturaleza una carga impuesta por el Poder legislativo a las personas o a los bienes con un fin de interés público y su cobro un acto administrativo”. (Fallos 223:323)

¹⁸ JARACH, Dino, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. 3° edición. Abeledo Perrot. p. 253. Por su parte, Catalina García Vizcaino señala que impuesto es toda prestación obligatoria, en dinero o en especie, que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio exige, en virtud de ley, sin que se obligue a una contraprestación, respecto del contribuyente, directamente relacionada con dicha prestación. GARCÍA VIZCAINO, Catalina, *Derecho Tributario. Consideraciones económicas y jurídicas*. Abeledo Perrot. 5° edición ampliada y actualizada. P. 63.

los fines de permitir el cómputo de *tax credit*. En este punto señala: “*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*”.

En materia de impuestos patrimoniales, la ley se limita a referirse a los “bienes personales”, su lugar de ubicación, su valuación, pero no brinda mayores precisiones respecto al alcance de los bienes alcanzados por el impuesto.

1.8. ¿Existe una definición de renta y patrimonio en su país? ¿Existen pautas o elementos sobre caracterización de la renta? (Por ejemplo, definiciones domésticas de dividendos, intereses, regalías, asistencia técnica, etc.)

Impuesto sobre la renta

En Argentina, la imposición a la renta se realizó, en primer lugar, a través del “impuesto a los réditos”,¹⁹ y posteriormente, por el “impuesto a las ganancias”.²⁰

El objeto del impuesto está constituido por las “ganancias”, y éstas están definidas en el artículo 2 de la ley, el cual establece una diferenciación entre la definición aplicable a los “sujetos personas físicas” y “sujeto empresa”, ello con ciertas excepciones.²¹

La ley de impuesto a las ganancias adopta un sistema híbrido para caracterizar las

¹⁹ En vigor desde 1932 hasta el 31 de diciembre de 1973, consagrado por la ley 11.682 y sus modificatorias.

²⁰ Vigente desde el 1º de enero de 1974 a la fecha (ley 20.628 y sus modificaciones). Explica Adolfo Atchabahian que la expresión “ganancias” no es la expresión idiomática correcta para denominar el objeto del tributo. En la legislación comparada predomina el uso de la palabra *ingreso* (*income tax, impot sur le revenu*, etc). La denominación impuesto a las ganancias adoptada en la legislación argentina tiene una razón histórica: responde al hecho de que por comprender originariamente la ley 20.628 normas tanto del anterior impuesto a los réditos, como las del impuesto a las ganancias eventuales, se creyó que la expresión “ganancias” resultaría abarcadora de ambos impuestos. RAIMONDI, Carlos A.-ATCHABAHIAN, Adolfo. *El Impuesto a las Ganancias*. Cuarta edición. Ed. La Ley 2007. Pie de página 5 (p. 3 - Introducción).

²¹ JARACH, Dino en *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, 3º edición. Abeledo Perrot. p. 537, sostiene que, en su criterio, resulta impropio decir que el legislador ha adoptado una teoría con excepciones. En su criterio, el legislador ha ampliado supuestos de una determinada teoría.

rentas gravables:

Teoría de la renta-producto:²² expuesta por Allix y Lecercle, limita el concepto a los beneficios que reúnen determinadas condiciones que posibilitan su reproducción, en virtud del mantenimiento del capital fuente del cual provienen. Esta teoría está de acuerdo con la etimología de la palabra “rédito” (que significa vuelto a dar). Exige 3 condiciones: i) existencia de una fuente permanente, ii) periodicidad, iii) habilitación o explotación de la fuente. Aplica para personas físicas y sucesiones indivisas, con ciertas excepciones. Coincide con la doctrina de la Corte Suprema de Justicia en el caso “Petróleo de Challacó Neuquén S.A. c. Gobierno de la Nación”, 7/12/38 (Fallos 182:417),²³ basada en la ley del impuesto a los réditos según su texto hasta 1945, que señalaba la *profesión habitual o comercio* como nota definitoria del tributo, para las operaciones de disposición de bienes.²⁴

Teoría del balance: renta es la diferencia entre el principio y el final del ejercicio económico fiscal, más los consumos del período (sostenido por Simons y Griziotti).²⁵ Aplica para sociedades, empresas y explotaciones unipersonales, con ciertas excepciones.

De forma reciente, se ha introducido la imposición de ciertas ganancias de capital obtenida por cualquier sujeto (resultados provenientes de la enajenación de bienes muebles amortizables, acciones, cuotas y participaciones sociales, títulos, bonos y demás valores).

Imposición sobre el patrimonio

No contiene definición de “patrimonio”. En el caso del impuesto sobre los bienes personales, que sólo considera los bienes -sin tener en cuenta los pasivos asociados a los bienes, salvo determinadas excepciones-, se limita a referirse a los bienes, criterios para determinar su ubicación -en el país o en el exterior- y su valuación.

²² REIG, Enrique J. *Impuesto a las Ganancias. Estudio teórico-práctico de la ley argentina a la luz de la teoría general del impuesto a la renta*. Ediciones Macchi. 1992, pp. 38 y ss.

²³ La doctrina de este precedente tiene vigencia actual, toda vez que la CSJN, en el año 2009, invocó la doctrina de ese fallo, en una causa relativa a una exención por un tipo de indemnización laboral previsto en la actual ley de impuesto a las ganancias (causa “De Lorenzo, Amelia Beatriz” del 17.6.2009)

²⁴ Existen excepciones, tales como las ganancias de loteos con fines de urbanización, sumas percibidas en pago de obligaciones de no hacer, entre otras.

²⁵ REIG, Enrique J. *Impuesto a las Ganancias. Estudio teórico-práctico de la ley argentina a la luz de la teoría general del impuesto a la renta*. Ediciones Macchi. 1992, p. 39.

1.9. ¿Existen en su país normas sobre diferimiento (deferral) o principios similares? Describa el mecanismo aplicable. ¿Cuál es el efecto económico o financiero para su país?

Los diferimientos, como una forma de beneficio fiscal que tienen por fin promover ciertas actividades, implican una disminución en la recaudación del impuesto. No se registran estudios específicos sobre el impacto en la economía del país.

Existen normas aisladas en la materia (por ejemplo, el criterio del devengado “exigible” en el impuesto a las ganancias, que permite diferir la imputación de las ganancias al momento de la exigibilidad para ciertos supuestos -tal como venta de mercadería con plazos de financiación-).

PARTE II: MECANISMOS DOMÉSTICOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL

[Se eliminan las preguntas sobre el método de la exención, toda vez que no es el método adoptado en la legislación doméstica de Argentina]

El impuesto a las ganancias, el impuesto a la ganancia mínima presunta y el impuesto sobre los bienes personales adoptan el método del crédito impositivo ordinario, con las características que se describen a continuación.

II.2. Crédito impositivo (Tax Credit)

II.2.a. ¿Cuáles son los impuestos que bajo la legislación doméstica califican para ser acreditados en su país?

- (i) **Impuesto a las ganancias:** el impuesto pagado en el exterior debe ser “análogo” al impuesto a las ganancias argentino (ver respuesta a la pregunta I.8) para ser acreditable contra este último. La ley contiene pautas para identificar cuándo un impuesto es análogo al impuesto a las ganancias argentino: deben alcanzar la renta neta o acuerden deducciones que permitan la recuperación de los costos y gastos significativos computables para determinarla.²⁶

²⁶ La Ley de Impuesto a las Ganancias y el reglamento, en algunas normas, indican que deben tratarse de gravámenes “nacionales” análogos a los efectivamente pagados. La inclusión de la expresión “nacionales” como calificativo de los gravámenes pagados en el exterior despierta la inquietud si se agrega un requisito adicional aplicable a aquellos Estados donde existen varios niveles de imposición, disponiéndose que sólo los impuestos aplicados por el nivel “nacional” -por oposición a sus subdivisiones políticas o autoridades locales- pueden ser acreditados contra el impuesto argentino. Creemos que la norma no debe ser interpretada en tal sentido restrictivo. Por el contrario, todo impuesto a la renta pagado en el extranjero que cumpla las 2 con-

Quedan incluidas 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 cumplan las condiciones detalladas anteriormente.

- (ii) **Impuesto a la ganancia mínima presunta:** el impuesto acreditable contra este impuesto debe revestir “características similares” al mismo. La ley no ha identificado los elementos que permiten determinar tal similitud, sólo menciona que la base imponible del impuesto acreditable debe considerar el “patrimonio o el activo en forma global”. La reglamentación sobre este punto aun no se ha emitido
- (iii) **Impuesto sobre los bienes personales:** el impuesto pagado en el exterior debe ser “similar” a este impuesto para poder ser computable contra este impuesto. A tal fin, la única pauta legal es que la base imponible debe considerar el “patrimonio o los bienes en forma global”.

II.2.b. ¿Contra qué impuestos domésticos procede la acreditación?

Ver respuesta anterior (II.2.a).

II.2.c. ¿Cuáles son los requisitos de la legislación doméstica para permitir la acreditación de impuestos?

- (i) **Impuesto a las ganancias:** para ser acreditado contra el impuesto a las ganancias de Argentina, el impuesto pagado en el exterior debe cumplir las siguientes características:

1. debe ser <i>análogo</i> al impuesto a las ganancias de Argentina.	ver respuesta II.2.a.
2. el impuesto debe estar <i>efectivamente pagado</i> .	ver respuesta a la pregunta II.2.d.
3. límite: <i>crédito ordinario</i> .	ver respuesta a la pregunta II.2.h.
4. sólo es acreditable contra el impuesto a las ganancias correspondiente a <i>fuentes extranjeras</i> .	ver respuesta a la Parte V del cuestionario.

diciones enunciadas resulta susceptible de ser computado contra el impuesto a las ganancias de Argentina. En sentido contrario, opina Darío Rajmilovich, quien sostiene que, en base a un principio de equivalencia del impuesto a las ganancias argentino, se requiere que sean impuestos establecidos por la potestad nacional o federal. RAJMILOVICH, Darío. *Manual de Impuesto a las Ganancias*. Ed. La Ley. 2da. Edición (2011). p. 727.

(ii) **Impuesto a la ganancia mínima presunta:** los requisitos aplicables son los siguientes:

1. debe ser impuesto <i>de características similares</i> al impuesto a la ganancia mínima presunta de Argentina.	ver respuesta II.2.a.
2. el impuesto debe estar <i>efectivamente pagado</i> .	ver respuesta a la pregunta II.2.d.
3. límite: <i>crédito ordinario</i> .	ver respuesta a la pregunta II.2.h.
4. sólo es acreditable contra el impuesto a la ganancia mínima presunta correspondiente a bienes gravados <i>situados con carácter permanente en el exterior</i> . ²⁷	-

(iii) **Impuesto sobre los bienes personales:** los requisitos son los siguientes:

1. debe ser impuesto <i>de características similares</i> al impuesto sobre los bienes personales de Argentina.	ver respuesta II.2.a.
2. el impuesto debe estar <i>efectivamente pagado</i> .	ver respuesta a la pregunta II.2.d.
3. límite: <i>crédito ordinario</i> .	ver respuesta a la pregunta II.2.h.
4. sólo es acreditable contra el impuesto correspondiente a bienes gravados <i>situados en el exterior</i>	-

II.2.d. ¿Cuándo se considera que un impuesto fue “pagado” en el exterior? ¿Existen limitaciones si dicho impuesto está sujeto en el país de la fuente a algún tipo de devolución (ej. servir de pago a cuenta o anticipo de otro impuesto)? ¿Es posible acreditar impuestos pagados en especie?

En el marco del **Impuesto a las ganancias de Argentina**, un impuesto se considera efectivamente “pagado” en el exterior si:

- (i) fue ingresado a los fiscos de los países extranjeros que los aplican y;
- (ii) se encuentren respaldados por los respectivos comprobantes.

En el caso de los anticipos y retenciones que, en relación con esos gravámenes, se

²⁷ Por ejemplo, un automóvil patentado en Argentina que se encuentra en el exterior por el que se tributó un impuesto similar en el exterior, no califica como crédito computable.

apliquen con carácter de pago a cuenta de los mismos, son computables hasta el importe del impuesto determinado.

<u>Caso 1</u>		<u>Caso 2</u>	
<u>IMPUESTO ANÁLOGO</u>	\$ 1.000,00	<u>IMPUESTO ANÁLOGO</u>	\$ 1.000,00
anticipos	\$ 800,00	anticipos	\$ 1.200,00
saldo	\$ 200,00	saldo	\$ -
impuesto “pagado”	\$ 1.000,00	impuesto “pagado”	\$ 1.000,00

No es posible acreditar impuestos pagados en el exterior susceptibles de devolución. Si bien no hay una norma expresa en tal sentido, ello se infiere de la exigencia de que los pagos a cuenta sean “pagos definitivos”.

No está previsto el caso de los impuestos pagados en especie. Se entiende que el legislador tuvo presente sólo el caso de los pagos en moneda puesto que ha previsto el tipo de cambio aplicable para la conversión de los pagos en moneda extranjera a la moneda argentina.

Se entiende que es razonable extender las conclusiones expuestas en lo relativo al impuesto a la ganancia mínima presunta y al impuesto sobre los bienes personales.

II.2.e. ¿Existe derecho a acreditar impuestos no “compulsorios” (Ej. impuestos que estén en disputa, impuestos pagados por error o en demasía, o impuestos pagados por presión de “moralidad tributaria”?)

Los impuestos susceptibles de ser acreditados deben ser obligatorios, puesto que la nota de obligatoriedad natural a los impuestos es un requisito esencial.²⁸ (Ver respuesta a la pregunta I.6).

En el marco del **impuesto a las ganancias de Argentina**, se prevén 2 situaciones particulares: (i) incremento del crédito extranjero,²⁹ (ii) reducción de crédito extranjero.³⁰

²⁸ Fallos 223:322 “(...) Los impuestos no nacen de una relación contractual entre el Fisco y los habitantes, sino que se trata de una vinculación de derecho público (...)”.

²⁹ 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, si bien se mantiene el derecho al cómputo del crédito, se difiere al período de pago de la diferencia de impuesto.

³⁰ 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 estable-

II.2.f. ¿La legislación doméstica admite el crédito indirecto? (Ej. no sólo impuestos por los dividendos, sino también impuestos pagados por la sociedad)

La legislación argentina en materia de impuesto a las ganancias prevé el método directo e indirecto (hasta un segundo nivel). Esto significa que el residente argentino que posee acciones de una sociedad constituida en otro Estado,³¹ puede computar, al momento de imputar los dividendos recibidos, el impuesto subyacente soportado por la sociedad extranjera.

Participación directa

Participación directa- Requisitos	Crédito computable
<ol style="list-style-type: none"> 1. Residente en el país; 2. accionista de una sociedad constituida, radicada o ubicada en el exterior; 3. participación mínima: 25% del capital social; 4. documento -extendido por la autoridad fiscal competente- que acredite el pago del impuesto análogo, y que el mismo corresponde al pago de dividendos distribuidos por la sociedad del exterior; 5. que el gravamen computable como crédito estuviera pagado dentro del plazo para la presentación de la DJ del período fiscal al cual corresponde imputar las ganancias que lo originaron. En caso contrario, podrá ser imputado en el período en que se produzca el pago. 	<ul style="list-style-type: none"> – Retención en la fuente sobre los dividendos; – Proporción del impuesto efectivamente soportado por la sociedad extranjera (crédito indirecto -impuesto subyacente- de primer grado).

cimientos estables 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. Cuando no correspondiera el cómputo de crédito por impuesto análogo pagado en el exterior en el año del reconocimiento o éste fuera insuficiente, el excedente se adicionará al impuesto determinado en el ejercicio en el que tuvo lugar aquel reconocimiento.

³¹ Debe tratarse de un país cooperador a los fines de la transparencia fiscal, conforme del listado que elabora la AFIP (Administración Federal de Ingresos Públicos)

Participación indirecta

Participación indirecta-requisitos	Crédito computable
1/2/3/4. Requisitos aplicables a la <u>participación directa</u>	<u>Créditos computables para la participación directa</u>
5. el accionista residente en el país deberá acreditar que su participación en el capital social de la sociedad emisora de sus acciones, durante el año fiscal inmediato anterior al pago de los dividendos y hasta la fecha de su percepción, ³² supera el 15 % del capital social de la sociedad en la que aquella realizó su inversión, 6. que la sociedad en la que realiza la inversión indirecta no se encuentre radicada en un país no cooperador.	+ retención en la fuente sobre los dividendos (crédito indirecto -retenciones- de primer grado); + proporción del impuesto ingreso por la sociedad poseída en forma indirecta (crédito indirecto -impuesto subyacente- de segundo grado).

Ver ejemplo en ANEXO 2.- CRÉDITO INDIRECTO - IMPUESTO A LAS GANANCIAS.

II.2.g. ¿La legislación doméstica reconoce el mecanismo de crédito equivalente (matching credit) y tax sparing?

No hay una norma expresa en este sentido, pero se infiere que no se reconocen tales mecanismos por una serie de razones.

El crédito por impuesto sólo procede cuando se haya “pagado” el impuesto. Ello descarta la aplicación del *tax sparing* y *matching credit*.³³

Ello surge de una aplicación extensiva de lo dispuesto para el caso de recuperación del impuesto análogo pagado en el exterior. Las normas disponen que los residentes en Argentina, beneficiarios en otros países de medidas especiales o promocionales que impliquen la recuperación total o parcial del impuesto análogo efectivamente pagado, deberán reducir el crédito que éste genera o hubiese generado, en la medida de aquella recuperación.³⁴

³² Tiene como propósito asegurar que no se trata de inversiones de portafolio (se requiere un tiempo mínimo de permanencia que no se exige para la participación directa)

³³ En el mismo sentido, GOTLIB, Gabriel - VAQUERO, Fernando. *Aspectos internacionales de la tributación argentina*. Ed. La Ley. 2º edición 2009. p. 419

³⁴ Al producirse la recuperación total o parcial del impuesto análogo efectivamente pagado en ejercicios posteriores al del cómputo del crédito de impuesto, el importe recuperado se restará del crédito de impuesto correspondiente al año fiscal de recuperación.

II.2.h. ¿Cómo opera el crédito máximo otorgado en su legislación? (Ej. Método del crédito ordinario) ¿Cuáles son las principales dificultades que se presentan en su aplicación?

- (i) **Impuesto a las ganancias:** método del crédito ordinario: el impuesto del exterior es acreditable hasta el incremento que se produce en el impuesto a las ganancias de Argentina como consecuencia de la incorporación de las ganancias de fuente extranjera. El importe no compensado podrá deducirse del impuesto atribuible a las ganancias netas de aquella fuente obtenidas en los cinco (5) años fiscales inmediatos siguientes al anteriormente aludido. Transcurrido el último de esos años, el saldo no deducido no podrá ser objeto de compensación alguna.

En el caso del crédito indirecto, uno de los mayores desafíos que presenta su aplicación es verificar la correspondencia entre el impuesto análogo pagado en el exterior y los dividendos gravados en Argentina. A tal fin, las normas exigen que se presente documentación emitida por el Fisco extranjero que acredite tal correspondencia. Asimismo, facultan a la Administración Tributaria Federal para solicitar la información que considere pertinente a tal fin.

No se encuentra regulado el criterio a adoptar para identificar tal correspondencia: criterio contable o financiero. Algunos autores argentinos sugieren este último.³⁵ Tampoco se ha previsto cómo se imputa el impuesto análogo a cada distribución de dividendos. Es decir, cómo se identifican las utilidades que dieron origen al pago de dividendos, que tributaron el impuesto. Se podrían adoptar criterios varios tales como LIFO, FIFO, etc. Autores argentinos proponer hacer extensiva la solución legal prevista para los establecimientos estables y las sociedades de personas (esto es, considerar que las utilidades distribuidas corresponden al ejercicio inmediato anterior a aquel en que se efectúa la distribución).³⁶

Ver ejemplo en **ANEXO 2.- CRÉDITO INDIRECTO-IMPUESTO A LAS GANANCIAS.**

Si no existiere crédito por impuesto análogo en el año fiscal de la recuperación, o éste resultare insuficiente, el importe del impuesto análogo recuperado se adicionará al impuesto correspondiente al año fiscal de reconocimiento, debiendo ingresarse el importe correspondiente al aludido reconocimiento en el supuesto de no existir aquél.

³⁵ LORENZO, A., BECHARA, F., CALCAGNO, G., CAVALLI, César y EDELSTEIN, Andrés. *Tratado de Impuesto a las Ganancias*, 2ª edición. Errepar, p. 819.

³⁶ LORENZO, A., BECHARA, F., CALCAGNO, G., CAVALLI, César y EDELSTEIN, Andrés. *Tratado de Impuesto a las Ganancias*, 2ª edición. Errepar, p. 820.

- (ii) **Impuesto a la ganancia mínima presunta:** método del crédito ordinario: el impuesto pagado en el exterior es acreditable hasta el incremento que se produce en el IGMP por la incorporación de los bienes en el exterior. Ver ejemplo en **ANEXO 3.- TAX CREDIT-IMPUESTO A LA GANANCIA MÍNIMA PRESUNTA.**
- (iii) **Impuesto sobre los bienes personales:** método del crédito ordinario: el impuesto extranjero es computable hasta el incremento de la obligación fiscal originado por la incorporación de los bienes situados con carácter permanente en el exterior. Dicho incremento se determinará por diferencia entre el impuesto que resulte de computar los bienes gravados -en el país y en el exterior-³⁷ y el impuesto que se determine considerando sólo los bienes en el país.³⁸ Ver ejemplo en **ANEXO 4.- TAX CREDIT - IMPUESTO SOBRE LOS BIENES PERSONALES.**

II.2.i. ¿Cuáles son las limitaciones del crédito? (Ej. Limitación total (overall limitation), limitación por país (per-country limitation) limitación por categoría de rentas (baskets))

Argentina adoptó el “método de limitación global” (“*overall limitation*”): no se establecen limitaciones respecto al origen o naturaleza de las ganancias de fuente extranjera, ni por ende, los créditos derivados de éstas. Se permite imputar los créditos de forma global, sin importar el concepto que los genera o el Estado en el que se efectuó el ingreso.

II.2.j. ¿Existe un tratamiento distinto si quien reclama el crédito es una persona jurídica o un individuo?

La distinción no deriva del crédito en sí mismo, sino en su cuantía por la alícuota progresiva vs. proporcional aplicable a cada uno de estos sujetos (ver respuesta a la pregunta I.8).

³⁷ Asimismo, a los efectos de la comparación, el impuesto determinado sobre los bienes gravados -en el país y en el exterior- procederá en primer término disminuirlo, cuando corresponda, en el monto del impuesto que puede computarse como pago a cuenta del impuesto que determinen -las personas físicas y sucesiones indivisas domiciliadas en el país que sean titulares o participen en la titularidad del capital de las empresas, patrimonios de afectación o explotaciones domiciliadas o, en su caso, radicados en el exterior- la proporción del gravamen abonado por los bienes incluidos en el presente régimen, que corresponda a su participación en el capital de los titulares de dichos bienes, en tanto acrediten fehacientemente su ingreso.

³⁸ A este último efecto no corresponderá incluir, para el cálculo del importe mínimo por el que corresponde declarar el rubro “Objetos personales y del hogar”, el valor de los inmuebles situados en el exterior con carácter permanente.

Así en el caso de personas físicas y sucesiones indivisas -residentes en Argentina- el límite para el cómputo del crédito por impuestos análogos se calcula de la siguiente forma:

1. Determinación del impuesto por aplicación del sistema de escalas progresivas (9- 35%), sobre la ganancia neta sujeta a Impuestos exclusivamente de fuente argentina;
2. Determinación del impuesto derivado de la globalidad de la ganancia neta sujeta a impuesto, por aplicación de las escalas progresivas;
3. La diferencia entre (2) y (1) conforma el impuesto atribuible a las ganancias de fuente extranjera (método del incremento de la obligación fiscal).

Este mecanismo tiene por objeto maximizar el aprovechamiento del crédito de impuesto extranjero por impuestos análogos pagados en el exterior, los que al estar limitados en su cómputo hasta la suma correspondiente a la porción del impuesto a las ganancias atribuible a las ganancias de fuente extranjera, permiten maximizar dicho cómputo por efecto de la progresividad de las tasas marginales.³⁹

En cambio, el límite para las sociedades de capital residentes en Argentina es el 35% de la ganancia neta de fuente extranjera (la alícuota es proporcional para estos sujetos).

PARTE III: MÉTODOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL BAJO LA RED DE TRATADOS

Convenios para evitar la doble imposición suscriptos por Argentina, y métodos para evitarla adoptados por Argentina como Estado de Residencia, ver **ANEXO 5. - CUADRO RED CDIs.**

III.1. El concepto de impuesto

III.1.a. ¿Cuáles son los impuestos que se encuentran cubiertos por el Artículo 2 de los CDI de su país? ¿Cuáles impuestos están fuera del objeto de los CDI?

En general, se encuentran comprendidos los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio,⁴⁰ exigibles por cada uno de los estados contratantes, sus subdivisiones

³⁹ RAJMILOVICH, Darío. *Manual de Impuesto a las Ganancias*. Ed. La Ley. 2da. Edición (2011). p. 721.

⁴⁰ Con respecto a este último supuesto, observamos que algunos CDIs suscriptos por Argentina se utiliza la expresión “impuestos sobre el capital” y otros “sobre el patrimonio”. Considero

políticas o entidades locales.⁴¹

III.1.b. ¿Existen otros impuestos no expresamente cubiertos que podrían calificar como impuestos sobre renta y patrimonio para fines de los CDI? ¿Qué relevancia tienen las definiciones de la legislación interna para determinar los impuestos cubiertos por el CDI?

Según los Comentarios, el apartado 2 del artículo 2 del MC OECD apunta a dar una “definición” del concepto de “*impuestos sobre la renta o el patrimonio*” establecido en el apartado 1. Sin embargo, este artículo no establece una definición ya que refiere a elementos o al total de la renta o del capital para definir el concepto en análisis.

El término “*impuestos*” no está definido en el Modelo. En la lógica del mismo, corresponde aplicar el artículo 3 apartado 2 (remisión a la legislación interna de un Estado Parte, a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente).⁴² Hay otros autores⁴³ que interpretan que el concepto de “*impuesto*” debe ser construido en el marco de los CDIs. En este sentido, destacan que no importa el nombre que reciba el tributo, lo que importa es distinguir, por su sustancia, si es un impuesto o no.

En esta línea, se destacan los siguientes elementos: i) en general, se trata del pago de una “suma de dinero”, ii) obligatorio -no voluntario-,⁴⁴ iii) destinado a financiar la producción de bienes públicos universales⁴⁵ por el gobierno.

que la expresión más apropiada es “*impuestos sobre el patrimonio*” (ver TESÓN, Miguel - VALLS, María Celina, “El Ámbito objetivo: impuestos alcanzados por las Convencios para Evitar la Doble Imposición”, Capítulo 3.1.4. En: *Tratado de Derecho Internacional Tributario*, ASOREY, Rubén – GARCÍA, Fernando, Directores. Ed. La Ley. pp. 103-105).

⁴¹ Ver respuesta a la pregunta III.4.d.

⁴² VOGEL, Klaus. *On Double Tax Conventions*. Kluwer Law International 1997. p. 146.

⁴³ BRANDSTETTER, Patricia. “*Taxes covered*”: *A study of Article 2 of the OECD Model Tax Conventions*. IBFD. 2011. p. 80-1.

⁴⁴ El carácter obligatorio (por oposición a voluntario) del impuesto está estrechamente ligado con la justificación de la existencia de un gobierno: los impuestos financian los bienes públicos provistos por el gobierno (educación, seguridad, etc.).

Como señaló la Corte de Estados Unidos: “*Taxes are the enforced proportional contributions from persons and property, levied by the estate by virtue of its sovereignty for the support of government and for all public needs*”. (citado por BRANDSTETTER, Patricia. “*Taxes covered*”: *A study of Article 2 of the OECD Model Tax Conventions*. IBFD. 2011. p. 859).

⁴⁵ En efecto, si hay una concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio referido a algo no menos individualizado (bien o acto) del contribuyente, entonces el tributo es una “tasa” y no un impuesto. CSJN fallo 312:1575 “Compañía Química S.A. c/ Municipalidad de

En la práctica seguida por Argentina, en el artículo 3, encontramos definiciones muy escuetas del término “impuesto”, refiriendo, simplemente, que el término “impuesto” se refiere al impuesto de uno u otro Estado Parte (CDIs con Suecia, Brasil, Canadá, Suiza) o bien, remiten al artículo 2 (CDIs con Australia, Rusia, Uruguay).⁴⁶

El Modelo no define qué se entiende por “impuesto sobre la renta” y “sobre el patrimonio”, se limita a señalar que son aquellos que gravan la totalidad o elementos de la “renta” o del “patrimonio”. En este sentido se toma como indicativos del impuesto “sobre la renta” las rentas derivadas de la *“enajenación de la propiedad mobiliaria o inmobiliaria”*, *“los impuestos sobre los importes totales de los sueldos o salarios pagados por las empresas”*, así como los *“impuestos sobre las plusvalías latentes”*.

En general, los CDIs suscriptos por Argentina -inspirados en el Modelo OECD- siguen el apartado (2) del Modelo, con las siguientes particularidades: los CDIs con Alemania, Austria, Francia, Italia, Canadá, Finlandia, Suecia, Dinamarca, Reino Unido, Suiza, Noruega y Rusia, no incluyen la expresión *“los impuestos sobre los importes totales de los sueldos o salarios pagados por las empresas”* y el CDI con Rusia, adicionalmente, no incluye los *“impuestos sobre las plusvalías”*. Los CDIs con Brasil,⁴⁷ Australia y Uruguay, no prevén el apartado (2). El CDI con Bolivia sigue el Modelo del Pacto Andino, y por ende, no posee el apartado (2).

Hay CDIs que prevén disposiciones específicas sobre esta materia en su Protocolo (Finlandia⁴⁸ y Suecia⁴⁹) o bien, incluyen un apartado adicional (generalmente, un

Tucumán s/ recurso contencioso - administrativo y acción de inconstitucionalidad” del 05/09/1989 y su larga progeñie.

⁴⁶ En este caso, a los Títulos II (Intercambio de Información) o Título III (Método para evitar la Doble Imposición).

⁴⁷ Si bien el CDI omite el apartado (2), cabe advertir que Brasil ha fijado su posición con respecto al ap. 2: Brasil señala que usará una definición de impuesto sobre la renta que sea consistente con su Constitución. Por ello, se reserva el derecho a no incluir el ap. 2 en sus convenciones.

⁴⁸ El Protocolo dice:

“1. Con respecto a la totalidad del Convenio y el Protocolo:

a) se entiende que, a menos que del texto se infiera una interpretación diferente, el término “renta” también comprende las ganancias de capital; (...).

2. Con respecto al Artículo 2:

Nada de lo establecido en el presente Convenio impedirá que ambos Estados Contratantes puedan aplicar impuestos sobre el capital o sobre los activos de acuerdo con su derecho interno. Sin embargo, el capital o los activos representados por buques o aeronaves dedicados al tráfico internacional por una empresa de un Estado Contratante y por bienes muebles afectados a la operación de dichos barcos o aeronaves sólo serán sometidas a imposición en ese Estado”.

quinto apartado) tal como el caso de los CDIs con Alemania⁵⁰ y Austria.⁵¹

Siguiendo con lo dispuesto por el artículo 2 apartado (3), la mayoría de los CDIs prevé el listado de los impuestos vigentes en el momento de la firma del Convenio. Sin embargo, tal como señalan los Comentarios al Modelo, la relación no es exhaustiva. Sirve de ilustración a los apartados precedentes del artículo.⁵² En principio, sin embargo, se incluirá la relación completa de los impuestos establecidos por cada Estado y cubiertos por el Convenio en el momento de la firma.

La práctica argentina en esta materia demuestra que los impuestos generalmente incluidos son: i) el impuesto a las ganancias, ii) impuesto sobre los bienes personales, iii) impuesto a la ganancia mínima presunta.⁵³ Se advierte que impuestos sobre la renta actualmente vigentes (tal como el impuesto a la transferencia de inmuebles de personas físicas y sucesiones indivisas)⁵⁴ han sido, sin embargo, omitidos del listado.

⁴⁹ El Protocolo dice:

“1. Con respecto a la totalidad del Convenio y el Protocolo:

a) se entiende que, a menos que del texto se infiera una interpretación diferente, el término “renta” también comprende las ganancias de capital; (...)

2. Con respecto al Artículo 2:

Nada de lo establecido en el presente Convenio impedirá que ambos Estados Contratantes puedan aplicar impuestos sobre el capital o sobre los activos de acuerdo con su derecho interno. Sin embargo, el capital o los activos representados por buques o aeronaves dedicados al tráfico internacional por una empresa de un Estado Contratante y por bienes muebles afectados a la operación de dichos barcos o aeronaves sólo serán sometidas a imposición en ese Estado”.

⁵⁰ El art. 2. Apartado (5) dice: *“Las disposiciones de este Convenio en relación a la imposición a la renta o al capital serán también aplicables al impuesto al comercio alemán, aunque el mismo se calcule sobre una base distinta a la de la renta o el capital”.*

⁵¹ El artículo 2 apartado (5) dice: *“Las disposiciones del presente Convenio con respecto a la imposición a la renta o al patrimonio serán asimismo aplicables al impuesto austríaco sobre las empresas comerciales e industriales, calculado sobre una base distinta a la de la renta o al patrimonio”.*

⁵² Salvo en los casos que el CDI no prevea los apartados 1 y 2, entonces se infiere que la lista de impuestos es exhaustiva (tal como el CDI con Brasil y Australia).

⁵³ Otros CDIs contienen impuestos derogados, pero por imperio del artículo 2, apartado (4) del CDI, se entiende que los impuestos mencionados son los impuestos sustitutos a los que aplica el Convenio (CDIs con Bolivia, Alemania, Italia, Canada, Finlandia, Suecia, Dinamarca, Reino Unido, entre otros).

⁵⁴ Dicha omisión también se observa respecto del “Gravamen de emergencia a los premios de determinados juegos de sorteos y concursos deportivos” que califica como un impuesto a la renta.

III.1.c. ¿Cuál es el alcance de la expresión “idénticos o sustancialmente similares impuestos” prevista en el Artículo 2? ¿Hay ejemplos en su legislación?

El ap. (4) del artículo 2 establece que el Convenio se aplica a los impuestos idénticos o sustancialmente análogos a los impuestos existentes a la firma del Convenio. Asimismo, establece un deber de notificación.⁵⁵

El Modelo no prevé una definición respecto a cuándo un impuesto es “idéntico” o “sustancialmente similar” a otro. El término debe ser interpretado en términos amplios, a favor de la inclusión en el ámbito de aplicación. Para ello, se debe tener en cuenta la “sustancia” del impuesto.⁵⁶ También es importante evaluar el sistema impositivo en conjunto, esto es, los diferentes impuestos establecidos por un Estado Parte para determinar cuál de los impuestos tradicionales son próximos al nuevo impuesto.⁵⁷

El ap. 4 se debería aplicar a los impuestos existentes al momento de la firma, con prescindencia de que la lista del ap. 3 sea enunciativa o exhaustiva.⁵⁸ Si bien los Comentarios parecen señalar que el ap. 4 sólo tiene sentido cuando la lista del ap. 3 es enunciativa, el ap. 4 también tiene un sentido crucial cuando la lista es exhaustiva, puesto que evitar tener que renegociar un Convenio cuando se produzcan modificaciones en las legislaciones internas de los Estados Partes.

La aplicación automática del Convenio que prevé el apartado 4, no sólo aplica a nuevos impuestos, sino también a las modificaciones de los existentes. En efecto, si esta no fuera la interpretación correcta, los Estados podrían introducir modifi-

⁵⁵ Con respecto al deber de notificación, el Modelo OECD 1963 establecía que, a fin de cada año, los Estados debían notificarse los cambios producidos en sus respectivas legislaciones fiscales. A partir del Modelo OECD 1977, se suprimió la pauta temporal (“a fin de cada año”) y en el Modelo OECD 2000, se establece que ese deber de notificación aplica a los cambios “significativos” en las legislaciones fiscales.

Se trata de la aplicación del principio *pacta sunt servanda* establecido en el artículo 26 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados.

Según lo expone Klaus Vogel, si un Estado Parte omite cumplir con este deber de notificación, no se acarrearán consecuencias legales. El Convenio aplicará, de todos modos, al nuevo impuesto en la medida que cumpla con los principios establecidos en el ap. 1 y 2 del artículo bajo análisis. VOGEL, Klaus. *On Double Tax Conventions*. Kluwer Law International 1997. p. 158.

⁵⁶ BRANDSTETTER, Patricia. “Taxes covered”: *A study of Article 2 of the OECD Model Tax Conventions*. IBFD. 2011. p. 60

⁵⁷ VOGEL, Klaus. *On Double Tax Conventions*. Kluwer Law International 1997.

⁵⁸ BRANDSTETTER, Patricia. “Taxes covered”: *A study of Article 2 of the OECD Model Tax Conventions*. IBFD. 2011. p. 57.

caciones sustanciales a los impuestos existentes, sin crear “nuevos” impuestos, y evitar de esta forma la aplicación del Convenio.

En Argentina, como Estado de Residencia, se ha suscitado la controversia respecto a la inclusión del impuesto a la ganancia mínima presunta en el ámbito objetivo de los CDIs con Brasil y Bolivia, por imperio de la cláusula de impuestos análogos del ap. (4) del artículo 2.

En particular, en el CDI con Brasil, cuyo artículo 2 (impuestos comprendidos) sólo comprende 2 apartados. El ap. (1) contiene la lista de impuestos vigentes al momento de la firma (que, claro está, no incluía el impuesto a la ganancia mínima presunta) y el ap. (2) es la cláusula de impuestos análogos. El método para evitar la doble imposición que reconoce Argentina a sus residentes es el de la exención plena.

Por su lado, el CDI con Bolivia -inspirado en el Modelo del Pacto Andino- contiene una lista de impuestos vigentes al momento de la suscripción del mismo y la cláusula de impuestos análogos. No prevé un método para evitar la doble imposición puesto que se inspira en el principio de imposición exclusiva en la fuente.

Una sociedad residente en Argentina detentaba participación accionaria en una sociedad de Bolivia, en dos sociedades en Brasil y un crédito contra una sociedad residente en Brasil.

El contribuyente otorgó el tratamiento de activos “no computables” a tales bienes en el impuesto a la ganancia mínima presunta toda vez que, por imperio de la cláusula de impuestos análogos, consideró dicho impuesto como un impuesto análogo al impuesto a las ganancias -expresamente previsto en el ámbito de aplicación de los CDIs-, y dichos CDIs otorgan potestad exclusiva al Estado del domicilio de la sociedad y del deudor.

La Administración Tributaria Argentina, por su lado, consideró que el impuesto a la ganancia mínima presunta está excluido el ámbito objetivo de los CDIs, y por lo tanto, incorporó tales activos en la base imponible de este tributo.

El Tribunal Fiscal de la Nación sostuvo la posición fiscal. Para ello recurrió al concepto de impuesto “análogo” del impuesto a las ganancias de Argentina, a los efectos del reconocimiento del tax credit. En función de ello, sostuvo que son impuestos de diferente naturaleza (ver **ANEXO 6.- SENTENCIA DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN- “PETROBRAS ENERGÍA INTERNACIONAL S.A.” DE FECHA 14/2/2014**). Personalmente, considero que es un criterio que no se encuentra en línea con la interpretación sostenida por la Corte Suprema de Justicia de la Nación con relación a la naturaleza de este impuesto

(impuesto a la renta de base presunta, ver respuesta a la pregunta I.5.).

III.1.d. ¿Las multas, intereses y recargos califican como “impuestos cubiertos” a los fines del CDI?

Según los Comentarios del Modelo OCDE, el principio es que los accesorios al impuesto, tales como los intereses y penalidades, están comprendidos en el ámbito de los Convenios. Argentina no ha pactado en contrario a esta disposición en sus CDIs.

III.1.e. ¿Los impuestos sobre herencias, legados y donaciones pueden ser considerados impuestos que caen dentro del concepto de impuesto a la renta alcanzados por el CDI?

Debe realizarse el análisis caso por caso.

III.1.f. ¿Cómo afectaría que un impuesto cubierto por el Artículo 2 cambie la base imponible? ¿Qué pasa si es pagado en especie?

Si un impuesto cambia la base imponible, pero aun puede ser calificado como un impuesto a la renta o al patrimonio en los términos del artículo 2 del CDI, entonces tal impuesto resulta comprendido en el ámbito del Convenio.

III.1.g. ¿Es importante que el impuesto cubierto por el CDI sea pagado por el sujeto que reclama la aplicación del CDI? (ej. impuestos pagados vía grossing up)

Considero que, aun en los supuestos de grossing up, la identidad subjetiva se verifica. En efecto, el pacto contractual entre particulares por el cual una persona asume la carga económica que supone el impuesto en modo alguno altera la existencia de doble imposición internacional y la aplicación de los métodos por el contribuyente, ya que la *ultimate legal liability of the taxpayer* no es alterada por este acuerdo.⁵⁹

III.1.h. ¿Cuál es la relevancia del Artículo 3(2) con relación a “impuestos cubiertos”?

En términos generales, el artículo 3(2) resulta relevante en situaciones de ausencia de definiciones convencionales. Dado que el artículo 2 “Impuestos comprendidos” contiene definiciones de los impuestos a los que resulta aplicable el Convenio, en principio, no sería necesario recurrir a esta norma.

⁵⁹ CALDERÓN CARRERO, José M. “La Doble Imposición Internacional”. Capítulo 10. En: *Fiscalidad Internacional*. Centro de Estudios Financieros. Madrid. 2015.

Algunos CDIs suscritos por Argentina incluyen la expresión “impuesto” en las definiciones convencionales del artículo 3(1) (CDI con Brasil, Canadá, Suecia, Suiza, Rusia, Australia).

III.2. El concepto de residente

III.2.a. ¿Cuál es el alcance del Artículo 4(1) de los CDI con relación a las condiciones que debe cumplir la persona “sujeta al impuesto” de acuerdo con su legislación interna? (Ej. ¿Afecta si el residente está exento del impuesto en su país?)

El art. 4 (1) remite a la legislación doméstica para la definición de “residencia”. Sin embargo, esta fórmula de reenvío es matizada en el siguiente sentido: no cabe considerar “residentes” a las personas que están sujetas a imposición “*exclusivamente por la renta que obtengan de fuentes situadas en el citado Estado o por el patrimonio situado en el mismo*”.

Esta exclusión tiene por objeto, según explican los Comentarios, a las sociedades de propiedades extranjeras, exentas de impuestos por sus rentas de fuente extranjera, en aplicación de privilegios diseñados para atraer sociedades instrumentales. No pretende alcanzar a los residentes de Estados que adopten el criterio de la fuente en su tributación.

Los mismos Comentarios señalan que hay Estados que consideran que las personas exentas son residentes de un Estado contratante en la medida que cumplen las condiciones establecidas por la legislación doméstica para alcanzar dicha condición. Pues, en efecto, si no se cumplen, estarán sujetas a impuestos. Señalan que los Estados que no adopten este criterio deben resolver este tema en sus negociaciones bilaterales.

III.2.b. ¿Pueden las normas anti abuso de su país ser aplicadas para desestimar el status de un residente del otro estado contratante?

Ver respuesta a la pregunta I.3.

Para ampliar la respuesta, se hace referencia al caso de la utilización de las “Sociedades Plataformas de Inversiones” de Chile por parte de residentes en Argentina.

En Chile, las rentas de fuente extranjera de estas sociedades plataformas no estaban gravadas. A su vez, por imperio del CDI Argentina-Chile, los dividendos distribuidos por las sociedades plataformas a residentes en Argentina no estaban gravados en Argentina. El esquema, aplicado a tenencias de sociedades del exterior por parte de residentes en Argentina a través de sociedades plataforma de Chile,

resultaba en una “doble no imposición” de los dividendos de fuente extranjera.

La posición de la Dirección Nacional de Impuestos en Argentina (autoridad competente en materia de interpretación de Tratados) fue que estas sociedades no estaban incluidas en el ámbito del CDI puesto que el otro Estado Contratante (Chile) no gravaba las rentas de fuente extranjera de estas sociedades, interpretación que se encontraba en sentido contrario a la opinión de interpretación de tratados de Chile.

La cuestión fue analizada por la justicia argentina (sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación, sala D, causa “Molinos Río de La Plata” 14 de agosto 2013), no desde la perspectiva de la “residencia”. Se concluyó que existía un “abuso de tratado”. Se recurrió a la noción de “beneficiario efectivo” (cláusula no prevista en el Convenio) y al principio de la realidad económica previsto en las normas domésticas argentinas.⁶⁰ La “doble no imposición” también fue un elemento central de la decisión (ver **ANEXO 7.- SENTENCIA MOLINOS RÍO DE LA PLATA TFN 14/8/2013**).

III.3. Método de exención

En Argentina, a partir de la adopción del criterio de renta mundial respecto a los residentes (año 1992), se modificó el método tradicionalmente adoptado en los Convenios (exención) por el método de crédito ordinario adoptado por la legislación argentina como medida unilateral para evitar la doble imposición.⁶¹

Sin embargo, subsisten Convenios (como el CDI con Brasil) que no fueron modificados reflejando este cambio.

⁶⁰ Voto Dra. Gomez: (i) la aplicación de la realidad económica en el contexto de un CDI es válida (ii) aplica el concepto de “beneficiario efectivo”, (iii) el hecho de que el régimen de SP es posterior a la vigencia del CDI Argentina-Chile ha producido un cambio radical de las provisiones del CDI, toda vez que genera la nula tributación en ambas jurisdicciones, contrariando el objeto y fin del Convenio.

Voto Dr. Magallón: (i) lo equipara a un “fideicomiso”: el fiduciante y beneficiario es Molinos Ar (es el beneficiario efectivo), (ii) el concepto de “beneficiario efectivo” es una condición “implícita” de los CDIs que no requiere estipulación expresa para su operatividad, (iii) el principio de la realidad económica “coadyuva” a la interpretación del CDI en los términos de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados.

⁶¹ Si bien la legislación argentina adoptó el criterio de renta mundial desde 1992, las normas específicas en la materia fueron incorporadas en la legislación a fines de 1998. Esta vació generó incertidumbre respecto a la vigencia efectiva del criterio de renta mundial durante el período 1992-1998. Dicha incertidumbre fue dilucidada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación (máximo tribunal del país) en el sentido de que la vigencia de ese sistema opera a partir de las normas específicas que reglamentaron su aplicación.

En el CDI con Brasil, Argentina prevé el método de la exención integral, en virtud del cual no somete a imposición las rentas que puedan estar alcanzadas en Brasil, con la única salvedad que las rentas se consideren procedentes de Argentina. Esta excepción deriva en que, por ejemplo, las exportaciones de servicios desde Argentina resulten doblemente alcanzadas por ambos Estados (ver respuesta a la **PARTE V**).

El CDI con Bolivia sigue el Modelo del Pacto Andino, por ende, se reconoce potestad tributaria al Estado fuente.

III.3.a. ¿En que CDI su país reconoce la exención bajo el texto del Artículo 23A? Identifique si existe algún cambio sustancial con relación al texto del modelo OCDE o Naciones Unidas.

En el marco CDI con Brasil, Argentina reconoce a sus residentes el método de la exención pleno, con la única excepción de las rentas procedentes en Argentina (en cuyo caso Argentina puede someterlas a imposición - ver respuesta a la **PARTE V**). Por lo tanto, a diferencia del Modelo OCDE o de Naciones Unidas, no prevé el método de la exención con progresión ni el crédito ordinario para ciertas rentas (dividendos e intereses).

III.3.b. ¿Existe algún caso en que coexista el Artículo 23A con el 23B?

No.

III.3.c. ¿Alguno de los CDI posee cláusula de cambio de método (switch-overclause) que permita el cambio del método de exención al método de crédito? ¿En qué casos aplica? ¿Recomendaría su adopción en algún CDI en particular? ¿Cuál es la relación con el Artículo 23A(4) introducido en el Modelo OCDE 2000? ¿Cómo interactúa con el primer párrafo del Artículo 23A en los conflictos negativos de calificación?

Argentina, como Estado de residencia, no ha incluido cláusula de cambio de método. Como se señaló, el único CDI en el que Argentina reconoce el método de la exención fue celebrado en una etapa en la que Argentina no gravaba a sus residentes por la renta mundial. Se estima adecuado cambiar el método de ese CDI adoptando el método del crédito ordinario, en línea con el nuevo criterio de imposición vigente en el país.

Argentina no ha incluido el ap. (4) del artículo 23A del Modelo OCDE 2000.⁶²

⁶² El ap. 4 dice así: "las disposiciones del apartado 1 no se aplicarán a la renta obtenida o al patrimonio poseído por un residente de un Estado contratante cuando el otro Estado contratante aplique las disposi-

Ahora bien, cabe advertir que tanto Argentina como Brasil reservaron su posición respecto al parágrafo 4 del artículo 23.A.

III.3.d. ¿Se computa la renta exenta para fines de salvaguarda de la progresividad de los tipos?

No. Argentina adoptó el método de la exención plena en el CDI con Brasil.

III.3.e. ¿Cuál es el tratamiento en casos de doble no-imposición generados a raíz de conflictos de calificación? ¿Cuál la efectividad de los comentarios modificados al Modelo OCDE al Artículo 23?

La solución provista por los Comentarios al Modelo OCDE a los distintos tipos de conflictos de calificación podría ser considerada como un elemento del contexto,⁶³ sin embargo dicha referencia podría ser relativizada puesto que Argentina

ciones de este convenio para eximir de imposición tal renta o patrimonio o para aplicar las disposiciones del apartado 2 del artículo 10 u 11 a tal renta”.

El lenguaje del nuevo apartado no es claro, pero los Comentarios ayudan a su interpretación.

La aplicación de este apartado requiere la concurrencia de 2 requisitos:

Requisito (1) “doble no imposición” resultante de dos factores: (i) conflictos de calificación entre el Estado de residencia y el Estado fuente sobre los hechos de un caso; (ii) sobre la interpretación de las disposiciones del CDI.

Requisito (2) cuando por efecto de lo dispuesto en el apartado anterior (i.e. diferentes interpretaciones sobre los hechos o sobre una disposición del CDI):

- i) el *Estado fuente* interpreta: (a) no posee potestad tributaria para gravar una determinada renta o elemento patrimonial -porque entiende que el Estado de residencia tiene potestad exclusiva para gravar-, (b) puede establecer una retención reducida en la fuente conforme a los artículos 10 y 11.
- ii) el *Estado de residencia* interpreta que la renta (o elemento patrimonial) puede estar sujeta a imposición en el Estado fuente (potestad compartida).

Efecto: El Estado de residencia no está obligado a conceder la exención sobre la renta (o el patrimonio) con arreglo a lo previsto en el ap. 1 del art. 23A. De esta forma, el art. 23.A.4 opera excluyendo los supuestos de “doble no imposición” de manera que el Estado de residencia no está obligado a aplicar el método de exención previsto en el CDI.

El art. 23 A.4 no resulta de aplicación, cuando el Estado fuente considera que puede someter a imposición la renta (o patrimonio), de acuerdo a las disposiciones del CDI, pero no somete efectivamente a imposición por imperio de normas domésticas. En este caso, el Estado de residencia debe aplicar el método de exención previsto en el CDI -salvo que el CDI tuviera prevista una *subject-to-tax clause*.

⁶³ Argentina es país no miembro de la OECD. Sobre el valor de los comentarios en Argentina, ver TESÓN, Miguel - VALLS, María Celina. Capítulo 3.1.5.: “Definiciones convencionales y remisión al derecho interno”. En: *Tratado de Derecho Internacional Tributario*. Rubén Asorey-Fernando García, Directores. Ed. La Ley.

hizo reservas respecto al párrafo 4 del artículo 23.A.

III.3.f. ¿Los CDI de su país tienen la cláusula de “sujeción al tributo” (“subject-to-tax clause”)? ¿Cómo aplica y en qué casos?

El único CDI en el que Argentina -como Estado de residencia- reconoce el método de la exención (CDI con Brasil), no contiene la cláusula de “sujeción al tributo”.

III.3.g. ¿La exención aplica tanto a beneficios como a pérdidas? ¿Cuál es el tratamiento de la deducibilidad de los gastos incurridos para obtener una renta exenta conforme al CDI?

Los Comentarios al Modelo OCDE señalan que, dada la diversidad de soluciones en las legislaciones domésticas, el Modelo no prevé una solución en esta materia, y que esto debería ser negociado por los Estados Partes al momento de suscribir el Convenio o a través de un Procedimiento Amistoso.

El CDI con Brasil no contiene una previsión en este sentido.

III.3.h. ¿Algún CDI afecta el método de exención con cláusulas de limitación de beneficios? ¿Es posible incorporar este mecanismo en la legislación interna o en el CDI?

El CDI con Brasil no incluye una cláusula de limitación de beneficios. La legislación interna de Argentina no prevé el método de la exención como mecanismo para evitar la doble imposición.

III.3.i. ¿Existen casos de Procedimientos de Acuerdo Mutuo sobre el método de exención?

No se han encontrado antecedentes en este sentido.

III.4. Método de crédito

Es dable destacar que Argentina reservó el derecho a incluir cláusulas “Tax sparing” con relación a incentivos fiscales previstos en la legislación nacional. En los siguientes CDIs, los Estados contrapartes han reconocido la cláusula de “tax sparing” -con distintos alcances- respecto a “impuestos pagados en Argentina”: España, Australia, Rusia, Italia, Canadá, Finlandia, Reino Unido, Suecia, Dinamarca, Noruega.

Asimismo, Argentina se ha reservado el derecho a incluir cláusulas de “matching credit” para algunas o todas las rentas previstos en los artículos 10, 11 y 12 del

Modelo. En los siguientes CDIs se ha previsto la cláusula respecto a “impuestos pagados en Argentina” -con distintos alcances-: Alemania, España, Francia, Italia, Canadá, Finlandia y Suecia.

III.4.a. ¿Cómo interactúan las disposiciones internas sobre este método con el Artículo 23B de los CDI?

En los CDIs en los que Argentina -como Estado de Residencia- adoptó el método del crédito ordinario (ver ANEXO 5.- CUADRO RED CDIs) ha quedado establecido el método con tales características. Luego la legislación doméstica es la que regula la aplicación concreta del método. Sin perjuicio de ello, ver respuesta a la pregunta III.4.e.

III.4.b. ¿En qué CDI su país reconoce la exención bajo el texto del Artículo 23B? Identifique si existe algún cambio sustancial con relación al texto del modelo OCDE o Naciones Unidas.

Se interpreta que la pregunta se refiere al método del crédito ordinario del artículo 23B. Ver ANEXO 5.- CUADRO RED CDIs.

III.4.c. ¿Cuáles son los impuestos que podrían ser acreditados bajo el tratado?

Los impuestos del otro Estado Parte que estén comprendidos en el ámbito objetivo de aplicación (artículo 2). A su vez, correspondería hacer el análisis conforme a los requisitos establecidos por la legislación doméstica de Argentina relativa a tax credit (ver respuesta a la pregunta II.2.c.).

III.4.d. ¿Contra qué impuestos domésticos procede la acreditación bajo el CDI? ¿Pueden acreditarse impuestos locales contra otros impuestos?

Los impuestos comprendidos en el ámbito objetivo de los CDIs (artículo 2). Sin perjuicio de ello, conforme surge del ANEXO 5.- CUADRO RED CDIs, existen CDIs que si bien comprenden los impuestos a la renta y al patrimonio, en la cláusula de métodos para evitar la doble imposición, sólo se refiere a uno de ellos (impuestos a la renta). Se entiende que, en tales supuestos, opera directamente la norma doméstica respecto a los impuestos omitidos.

En general, los CDIs refieren a los impuestos argentinos “a la renta”, “al capital” o “al patrimonio”. El CDI con España aclara que debe tratarse de un impuesto “nacional” a la renta y el CDI con Finlandia refiere al “impuesto argentino sobre las ganancias”.

Respecto a la inclusión -o no- de los impuestos locales en el ámbito de los CDIs, se hace notar lo siguiente. El ap. (1) art. 2 de los CDIs de Argentina refiere a los impuestos exigibles por cada Estado, “sus subdivisiones políticas o autoridades locales”. De todos modos, el ap. (3) que contiene la lista de impuestos vigentes en Argentina al momento de la suscripción del CDI, no contiene, en ningún caso, los impuestos exigibles por las provincias argentinas. Creemos que, desde la perspectiva Argentina, los CDIs aplican a los impuestos recaudados por el Gobierno Nacional, y no a los impuestos recaudados por las Provincias y Municipios.⁶⁴

Sin perjuicio de ello, es un tema que debe evaluarse en el marco de cada CDI. En efecto, la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa “Pluna Líneas Aéreas Uruguayas S.A. c/ EN - D G Rentas y otro s/proceso de conocimiento” del 27/11/2014 señaló que el Impuesto sobre los Ingresos Brutos (impuesto local) es un “impuesto sobre los beneficios” y se encuentra comprendido en el Acuerdo para evitar la doble imposición de las rentas provenientes de la navegación entre Argentina y Uruguay. En sentido contrario, esto es, en el sentido de que este impuesto no se encuentra comprendido en el ámbito objetivo de los CDIs, ver la sentencia del TSJ de Ciudad de Buenos Aires en la causa “British Airways PLC Sucursal Argentina c/ GCBA s/ repetición (artículo 457 CCAyT) s/ recurso de apelación ordinario concedido” del 20/8/2015.

III.4.e. Analizar situaciones en las que las respuestas dadas en el párrafo II.2 (tax credit como medida unilateral) tienen algún cambio al introducir situaciones bajo los CDI relacionadas con los requisitos para la acreditación y los límites.

En la respuesta a la pregunta II.2.i. se informó que la legislación doméstica de Argentina adopta el “método de limitación global” (“overall limitation”), es decir, se permite imputar los créditos de forma global, con prescindencia del Estado en el que se efectuó el ingreso.⁶⁵

Los CDIs suscriptos por Argentina (excepto el CDI con Canadá, Finlandia y España), en los que Argentina, como Estado de Residencia, adopta el crédito ordinario, una primera lectura de la norma daría lugar al entendimiento de que rige el criterio de limitación “por país”. Creemos que esta no es la lectura de la norma en su contexto por varias razones.

⁶⁴ TESÓN, Miguel - VALLS, María Celina. Capítulo 3.1.4. “El Ámbito objetivo: impuestos alcanzados por las Convenios para Evitar la Doble Imposición”. En: *Tratado de Derecho Internacional Tributario*. Rubén Asorey-Fernando García, Directores. Ed. La Ley. p. 105-112.

⁶⁵ Existen limitaciones vigentes para los Establecimientos Estables en el exterior de residentes argentino, respecto a rentas de fuentes argentina y de fuente en terceros países.

Los Comentarios señalan que el artículo 23 del Modelo establece las “reglas principales” del método de crédito, pero que las reglas respecto al cómputo y operación del crédito quedan sujetas a las normas domésticas de cada Estado.⁶⁶ En este punto, rige la legislación argentina.

En segundo lugar, por la vigencia del principio de no agravación, los CDIs no pueden agravar la situación fiscal de los residentes de los Estados Partes, pues dichos Convenio no crean derecho tributario material.

En síntesis, todos los impuestos a las ganancias extranjeras pagados por un residente argentino (en Estado con el que Argentina haya -o no- suscripto un CDI) deberían servir como crédito contra el impuesto a las ganancias de Argentina -fuente extranjera-.⁶⁷

III.4.f. ¿Los CDI de su país tienen la cláusula de “sujeción al tributo” (“subject-to-tax clause”)? ¿Cómo aplica y en qué casos?

Por ejemplo, los CDIs con Reino Unido y Australia incluye una cláusula en esta línea. Esta cláusula tiene por objeto contrarrestar la doble imposición que resultaría de aplicación de una exención o reducción en el Estado Fuente y un diferimiento en el Estado de Residencia al prever como criterio de imputación la percepción de la renta mediante la remisión de fondos hacia ese Estado.⁶⁸

III.4.g. ¿Algún CDI contiene expreso reconocimiento de crédito indirecto?

Argentina, como Estado de residencia, no ha incluido el expreso reconocimiento del crédito indirecto.

III.4.h. ¿Algún CDI afecta el método del crédito con cláusulas de limitación de beneficios? ¿Es posible incorporar este mecanismo en la legislación interna o en el CDI?

El CDI recientemente suscripto por Argentina con Chile incorpora la cláusula de limitación de beneficios, siguiendo la recomendación de la acción 6 del Plan BEPS. Tal como se interpreta en el reporte final de esa acción, los beneficios del

⁶⁶ Ver por ejemplo Comentario al art. 23, párr. 60 y 63 Model Tax Convention on Income and On Capital. OECD. 2010.

⁶⁷ En el mismo sentido, PASSARELLA, Leandro M. “Los Mecanismos para Evitar la Doble Imposición”. En: *Tratado de Derecho Tributario Internacional*. Tomo II. La Ley 2013 y RAJMILOVICH, Darío *Convenios para Evitar la Doble Imposición*. Errepar. 2011. p. 46.

⁶⁸ Rajmilovich, Darío. *Convenios para Evitar la Doble Imposición*. Errepar. 2011. p. 143

Convenio son reconocidos a aquellos residentes que revisten la condición de “persona calificada”, y el término “beneficio” incluye a los métodos para evitar la doble imposición.

III.4.i. ¿Puede una norma general o especial anti abuso interna afectar el reconocimiento del crédito sin afectar el cumplimiento del CDI?

Debe ser analizado caso por caso.

III.4.j. ¿Existen casos de Procedimientos de Acuerdo Mutuo sobre el método de crédito?

No se han encontrado antecedentes en este sentido.

PARTE IV: ASPECTOS ADMINISTRATIVOS Y FORMALES

Cuáles son los aspectos administrativos o formales que en su país generan mayor dificultad al momento de aplicar los métodos para evitar la doble imposición internacional? (Por ejemplo, obtención de certificados de residencia, respaldos individualizados de impuestos pagados, temporalidad, etc.).

- (i) **Impuesto a las Ganancias:** la ley exige respecto al impuesto pagado en el extranjero un documento extendido por la autoridad fiscal competente que acredite el pago del impuesto análogo, y que el mismo corresponde al pago de dividendos distribuidos por la sociedad del exterior. Este último aspecto genera mayor incertidumbre (ver respuesta a la pregunta **II.2.h.**).
- (ii) **Impuesto sobre los bienes personales/Impuesto a la ganancia mínima presunta:** la reglamentación exige, entre otros, un documento extendido por la autoridad tributaria del extranjero que acredite que el impuesto pagado en el exterior considera como base imponible, el patrimonio o los bienes en forma global. La obtención de dicha certificación genera dificultades. Idéntica dificultad se reporta para el caso del impuesto a la ganancia mínima presunta.
- (iii) **Convenios para evitar la doble imposición - certificado de residencia:** se exige la presentación de un certificado de residencia del sujeto del exterior expedido por la autoridad tributaria del exterior conforme un modelo establecido por una reglamentación argentina (RG 3497). En la práctica, es muy complejo la obtención del certificado de residencia de un sujeto del exterior conforme a las formalidades dispuestas por la autoridad tributaria argentina.

PARTE V: JURISPRUDENCIA

De ser posible, resume un caso judicial reciente de su país sobre aplicación de los métodos para evitar la doble imposición. Por favor, límitese a casos concluidos y adjunte el documento.

Respecto a casos judiciales, se remite a las respuestas pertinentes. A continuación, se refieren a dictámenes emitidos por la Administración Tributaria Federal en Argentina (Administración Federal de Ingresos Públicos - AFIP).

1. Caso de doble imposición- Fuente- exportación de servicios a Brasil

Es un dictamen (opinión) emitido por AFIP respecto a la exportación de servicios profesionales desde Argentina a un cliente residente en Brasil (Dictamen DAT 13/2013, ver **ANEXO 8.- DICTAMEN 13/2013**).

Se concluye: (i) los servicios pueden someterse a imposición a Brasil por imperio del artículo 14. Ap. 1 (a) del CDI Argentina-Brasil (procedencia del pago), (ii) los servicios son de fuente argentina (Protocolo del Convenio), (iii) el método para evitar la doble imposición previsto por Argentina es el de la exención, “*salvo que dichas rentas se consideren procedentes de Argentina*”.

Por la aplicación de estas normas, las retenciones practicadas en Brasil no pueden ser computadas como crédito en Argentina porque son rentas de fuente argentina. Dichas retenciones representan un mayor costo para el prestador argentino. Se admite su deducción en la determinación de las ganancias imponibles por tratarse de un gasto necesario para la obtención de la ganancia gravada.

2. Caso de doble imposición- Fuente- venta de acciones

El Fisco, en el Dictamen DAT 27/2003, analizó la venta por parte de una sociedad argentina de acciones de su filial de Brasil, en el marco de una operación de venta ejecutada en Argentina.

El método de la exención previsto en el CDI Argentina-Brasil, Argentina exime las rentas que puedan estar sujetas a imposición a Brasil “*salvo que la ganancia sea considerada de fuente argentina*”. El Fisco Argentino interpretó que había fuente argentina toda vez que la operación había tenido lugar en Argentina (ver **ANEXO 9.- DICTAMEN 27/2003**).

3. Caso de doble imposición- Fuente- exportación de servicios a España

Un residente argentino facturó honorarios por servicios a una universidad española. Los servicios se desarrollaron en Argentina.

El Fisco Argentino (Dictamen DAT 41/2003) concluyó que los servicios generan ganancias de fuente argentina en virtud de lo dispuesto por la legislación doméstica. Asimismo, tales rentas se encuentran comprendidas en el artículo 21 del CDI Argentina-España (Otras Rentas).

En función de ello, señala que no es válido computar las retenciones sufridas en España sobre tales rentas.

Marzo, 2016

ANEXOS

[Descargar Anexo 1](#)

[Descargar Anexo 2](#)

[Descargar Anexo 3](#)

[Descargar Anexo 4](#)

[Descargar Anexo 5](#)

[Descargar Anexo 6](#)

[Descargar Anexo 7 \(1ra parte\)](#)

[Descargar Anexo 7 \(2da parte\)](#)

[Descargar Anexo 8](#)

[Descargar Anexo 9](#)