

Facultad de
Ciencias Económicas



**Encuentro mejores prácticas y
tendencias para contadores públicos**

ARGENTINA Y LOS CONVENIOS FIRMADOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION INTERNACIONAL

**Expositores: Eduardo Crespo
Juan Carlos Garcia**

Agosto 2009

TEMARIO

- **Escenario Económico internacional**
- **Problemas subsistentes en materia de doble imposición**
- **Modelo de Convenio de la OCDE – MC OCDE**
- **Interpretación de los Convenios**
- **Breve comentario acerca de las últimas modificaciones al MC OCDE.**
- **CDIs celebrados por Argentina**

Globalización fines Siglo XX

CARACTERISTICAS GENERALES

- ✓ Creciente interdependencia económica de un alto número de países involucrados,
- ✓ Aumento del flujo de bienes, servicios y de capitales,
- ✓ Rápida difusión de la tecnología y de la información
- ✓ Proceso de globalización no sólo afecta al ámbito económico, sino también político y cultural,

ALGUNAS CIFRAS RELEVANTES (fuente OCDE)

- Últimos 30 años: 300% crecimiento producción mundial vs 600% crecimiento del comercio de bienes y servicios.
- Flujos financieros en países desarrollados : 10% del PBI en los 80 vs más del 100% a finales de los 90.

Globalización fines Siglo XX

CARACTERISTICA RELEVANTE

- En el ámbito privado se pasa del modelo “import-export”* de bienes y servicios al de inversión directa en el exterior.
- En el ámbito público se busca captar dicha inversión fundamentalmente a través de la política monetaria y fiscal.

* Modelo “import-export”: La salida al exterior se realiza a través de exportaciones , que han sido producidos en el país de exportación, utilizando MP nacionales o importadas.

Globalización fines Siglo XX

Condicionantes de la localización de las inversiones extranjeras

- Economías sin inflación (política monetaria del Estado),
- Deficit público cero (política fiscal del Estado),
- Desregulación de los mercados – privatización empresas / desaparición de monopolios estatales / eliminación controles sobre el mercado de capitales,
- Existencia buena infraestructura transporte y telecomunicaciones,
- Existencia de un esquema fiscal que no perjudique las operaciones internacionales,

Doble Imposición Internacional

Riesgo de doble imposición frente al mantenimiento de las soberanías fiscales en el ámbito nacional y la generalización de las operaciones internacionales de movimiento de capitales.

Principales causas de doble imposición en un impuesto de tipo Renta

- ✓ Adopción de diferentes criterios para definir el elemento espacial (fuente). Principio de territorialidad vs principio de renta mundial,
- ✓ Adopción de diferentes criterios para definir el principio de renta mundial (residencia vs nacionalidad),
- ✓ Divergencia respecto de la localización de las fuentes de la renta (lugar de realización de la actividad vs residencia del pagador de las rentas),
- ✓ Divergencia en la diferente calificación de un determinado tipo de renta (la misma es considerada de forma distinta en una jurisdicción respecto de la otra).

Doble Imposición Internacional

CLASES

❖ DOBLE IMPOSICION JURIDICA

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

❖ DOBLE IMPOSICION ECONOMICA

Se produce cuando una misma transacción económica (un ingreso), es gravado por dos o más Estados durante el mismo período de tiempo pero en manos de diferentes perceptores. Aquí falta el requisito de la identidad subjetiva propio de la doble imposición jurídica.

Doble Imposición Jurídica Internacional

MEDIDAS PARA EVITARLA

❖ UNILATERALES

Adopción de medidas por parte de un país en su legislación interna nacional.

➤ Método exención o reparto: el país de residencia no computa entre las rentas gravadas aquellas obtenidas en otras jurisdicciones.

➤ Método imputación o de crédito fiscal: las rentas obtenidas en otra jurisdicción fiscal se incluyen dentro de las rentas gravadas por el país de residencia, pero se concede un crédito por el impuesto pagado en la jurisdicción fiscal de la fuente.

Doble Imposición Internacional

MEDIDAS PARA EVITARLA

❖ BILATERALES

Adopción de acuerdos para eliminar posibles discordancias entre sus legislaciones, por parte de dos soberanías fiscales. A través de los mismos se realiza una distribución de las facultades impositivas entre los países en conflicto.

Sus objetivos son:

- evitar la doble imposición internacional,
- prevenir el fraude y la evasión fiscal

Doble Imposición Internacional

❖ BILATERALES (continuación)

- **Modelo Convenio OCDE:** otorga el derecho de imposición al Estado de residencia (país de origen de los capitales) limitando el impuesto en el Estado de la fuente. En la actualidad la práctica totalidad de los convenios se basan en el MCOCDE (elaborado en 1963 y posteriormente modificado - últimas modificaciones años 2000 y 2005-).
- **Modelo Convenio ONU:** sigue el modelo OCDE pero buscando resguardar los intereses de los países en vías de desarrollo),
- **Modelo Pacto Andino:** orientado sobre el principio de fuente
- **Modelo EEUU**

Doble Imposición Internacional

MEDIDAS PARA EVITARLA

❖ MULTILATERALES

Adopción de principios, o la realización de reformas en sus propias legislaciones, por parte de las autoridades fiscales de varios países, normalmente dentro de una misma área geográfica (*Código de Conducta sobre fiscalidad de las empresas de la Unión Europea*) o de un mismo nivel de desarrollo (*Informe sobre competencia fiscal perjudicial OCDE*)

Modelo de Convenio OCDE

➤ Residencia (Art. 4)

Persona Física	Persona Jurídica
<ul style="list-style-type: none">a. La vivienda permanente,b. El centro de sus intereses vitales,c. Donde viva habitualmente,d. La nacionalidad,e. El común acuerdo entre los Estados contratantes	Lugar de dirección efectiva del negocio

- **Establecimiento permanente (Art. 5):** Lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad. Señala conceptos que tendrán (y otros que no) la consideración de EP. Define reparto entre los Estados contratantes de los beneficios empresariales.

Modelo de Convenio OCDE

- **Beneficio empresarial / Establecimiento Permanente (Art. 7):** es potestad exclusiva del país de residencia gravar los beneficios empresariales excepto que: a) exista EP en el país de la fuente, b) se trate de una renta con tratamiento especialmente mencionado en el CDI.
- **Pueden gravarse en el Estado fuente sin ninguna limitación:**
 - rentas de bs inmuebles / explotación de recursos naturales (Art. 6),
 - rentas de los servicios personales independientes (Art. 14) – excluido a partir MCOCDE 2000,
 - rentas de servicios personales dependientes (Art. 15),
 - rentas de las actividades de artistas y deportistas (Art. 17),
 - pagos recibidos por estudiantes y aprendices (Art. 20),

Modelo de Convenio OCDE

- Pueden someterse a una imposición limitada en el Estado fuente:
 - Dividendos (Art. 10):
 - * si beneficiario efectivo al menos 25% del capital → gravamen 5 %,
 - * demás casos → gravamen 15%,
 - Intereses (Art. 11): gravamen 10%,

- No pueden someterse a imposición en el Estado de la fuente:
 - las regalías o cánones (Art. 12),
 - las ganancias de capital (Art. 13) – enajenación de acciones y otros bs mobiliarios,
 - las pensiones del sector privado (Art. 18)

Modelo de Convenio OCDE

➤ Métodos para evitar la doble imposición (Art. 23):

- Método de Exención: simple o con progresividad,
- Método de Imputación: total o parcial,

➤ Disposiciones especiales:

- Cláusula de no discriminación (Art. 24) – no discriminación entre los nacionales de uno y otro Estado contratante, siempre que se encuentren en las mismas circunstancias.
- Procedimiento amistoso (Art. 25) – los Estados contratantes “harán lo posible” para resolver las dificultades o las dudas que plantee la interpretación o aplicación del Convenio.

Interpretación de los CDI

Interpretar → determinación del significado de los conceptos que utiliza el Convenio.
Interpretación auténtica → determinar cuál ha sido la voluntad de las partes plasmada en el propio Convenio,

- ✓ Naturaleza dual: por una parte son normas internacionales (sujetas a los criterios interpretativos de todo tratado internacional), y por otra, son normas internas.
- ✓ Convenio de Viena sobre el Derecho de los Tratados (23/05/69) – Arg → Ley 19.865
 - Art 31 → Buena Fé es la regla general de interpretación,
Apartado 2 → contexto: texto CDI, su preámbulo y anexos.
Apartado 3 → además se tendrá en cuenta a) todo acuerdo ulterior entre las partes acerca de la interpretación del tratado, b) toda práctica ulterior seguida en la aplicación del tratado y c) toda norma de derecho internacional aplicable en las relaciones entre las partes.
 - Art 32 → trabajos preparatorios del tratado
- ✓ MC OCDE y sus comentarios → países miembros y no miembros – criterio interpretativo
Interpretación dinámica vs estática.

MC OCDE y sus comentarios

- MC OCDE NO es un tratado internacional, sino un borrador que puede servir como punto de partida para la conclusión de un CDI.
- Comentarios al MC OCDE
 - ✓ De la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados Internacionales de 1980 (CV) se puede extraer que los comentarios NO son de aplicación obligatoria a CDIs (ni siquiera pueden ser considerados como acuerdos subsiguientes de los Estados contratantes – Art. 31.3 CV).
 - ✓ No son vinculantes en la interpretación de los CDIs.
 - ✓ Buscan ser una guía generalmente aceptada de interpretación, en particular, en la resolución de controversias.

Los comentarios al MC OCDE no están destinados a figurar como anexos a los Convenios que se firman por los países miembros (los CDIs celebrados son los únicos que constituyen instrumentos jurídicos obligatorios de carácter internacional).

MC OCDE y sus comentarios

Modificaciones año 2000

Modificaciones en el Articulado del MC OCDE

- ❖ Se elimina el Art. 14 (servicios personales independientes) definiéndose como empresa al ejercicio de toda actividad empresarial, profesional y de carácter independiente.
- ❖ Se permite la aplicación de los CDIs a las sociedades de personas o partnerships. Trata de solucionar el tema residencia de las sociedades de personas y de los socios bajo el régimen de transparencia fiscal.
- ❖ Se amplía el ámbito objetivo del intercambio de información (abarca la totalidad de impuestos). A pesar de ello, en los comentarios al MC OCDE se insiste que solo puede intercambiarse información sobre los impuestos cubiertos por el CDI en cuestión, quedando afuera los impuestos indirectos como el IVA o los derechos de Aduanas.

MC OCDE y sus comentarios

Modificaciones año 2005

- ❖ Sede de dirección efectiva – se tienen en cuenta las nuevas formas de comunicación (avance tecnológico). Definiciones de EP para Bancos, empresas relacionadas con instrumentos financieros y Cías. De seguros.
- ❖ Regalías: se incluyen precisiones para descifrar situaciones poco claras (software, uso o concesión de uso de un diseño, modelo o plan).
- ❖ Con relación a las ganancias de capital se efectúa la mención de los fideicomisos inmobiliarios, efectuándose una distinción entre grandes y pequeños inversores.
- ❖ Con relación a la cláusula de no discriminación, se marcan los límites o diferencias entre la no discriminación con el concepto de nación más favorecida.
- ❖ Se incorpora el arbitraje como alternativa para la resolución de conflictos.