

AAEF

Introducción a la Especialidad Tributaria

Noviembre 2023

Gustavo Scravaglieri
gustavo.scravaglieri@ar.ey.com

Convenios Internacionales para evitar la doble imposición

Índice de temas

- Objetivos de los Convenios para Evitar la Doble Imposición
- Doble Imposición – Concepto
- Tipos de CDI y Modelos de CDI
- Modelo OCDE - Estructura
- CDI en Derecho Argentino
- Tratados firmados por Argentina
- Establecimiento Permanente
- Tratamiento de los Intereses, Regalías y Dividendos
- Métodos para evitar la doble imposición
- Cláusula de No Discriminación
- Cláusula de Nación más Favorecida
- El Plan de Acción BEPS
- Desafíos de la tributación internacional desde el punto de vista argentino

Tributación internacional - Situación actual

- Toma de conciencia de políticos, medios de comunicación y sociedad civil de las planificaciones fiscales agresivas que toman determinadas multinacionales;
- Creciente preocupación de los gobiernos con respecto a las empresas multinacionales que reducen su pasivo fiscal a través de estrategias, esquemas y figuras que no serían ilegales, pero sí agresivas;
- Casos: Starbucks, Google, Amazon, Apple, Microsoft, Twitter, Facebook;
- Aumento de la tributación y los controles mediante acuerdos de cooperación fiscal y de intercambio de información fiscal;
- Plan de Acción BEPS (“Base Erosion and Profit Shifting”);
- Nuevo enfoque surgido de BEPS: Economía Digital con foco en la atribución de beneficios.

Tributación internacional - Situación actual

- ▶ Concepto de Doble Imposición. Definición OCDE:
La doble imposición jurídica internacional puede ser generalmente definida como la imposición de impuestos similares en dos o más estados sobre el mismo sujeto respecto del mismo objeto y en idénticos períodos.

La doble imposición jurídica implica la concurrencia de los siguientes elementos:

- Existencia de dos Estados soberanos ejerciendo su poder de tributación
 - La aplicación de impuestos de similar naturaleza
 - Una misma materia imponible
 - Identidad de sujetos pasivos
 - Un mismo período de tiempo
- ▶ Doble imposición económica: mismo ingreso gravado dos veces pero sobre sujetos diferentes. Ejemplo: beneficios de empresa y dividendos.
 - ▶ Doble no imposición. Acción 6 BEPS. CDIs con Brasil, España, Chile, México, Emiratos Árabes Unidos, Turquía, China, Luxemburgo, Qatar y Japón.

Convenios para Evitar la Doble Imposición

- ▶ Concepto
 - Tratados internacionales suscriptos entre dos Estados por los cuales se regula la potestad tributaria de cada Estado contratante con la finalidad principal de evitar los efectos nocivos de la doble imposición internacional.
 - El objetivo principal y original de los CDI fue el de facilitar los intercambios comerciales por medio de la eliminación de la doble imposición.
- ▶ Objetivo de los CDI - actualmente los siguientes:
 - Eliminar la doble imposición;
 - Prevenir la evasión fiscal;
 - Permitir la resolución amistosa de controversias;
 - Remover obstáculos a la libre circulación de capitales, tecnología y personas;
 - Permitir la cooperación e intercambio de información entre fiscos;
 - Distribución de ingresos fiscales entre los fiscos;
 - Proveer seguridad jurídica a los inversores;
 - Eliminar situaciones de discriminación.

Convenios para Evitar la Doble Imposición

- ▶ Tipos de convenio
 - Limitados en cuanto a la materia, por ejemplo, Transporte Internacional
 - Comprensivo de impuestos nacionales y estatales
 - Comprensivo de impuesto a las ganancias y/o al patrimonio
 - Acuerdos limitados de intercambio de información
 - Bilaterales y multilaterales
 - Sobre asistencia administrativa y convenciones auxiliares
- ▶ Modelos
 - Modelo de US (1996)
 - Modelo OCDE: tiende a favorecer imposición en el Estado de Residencia
 - Naciones Unidas: asigna mayores potestades al Estado Fuente
 - Modelo Pacto Andino: postura contraria respecto de Modelo OCDE, tiende a adoptar el principio de imposición exclusiva en Estado Fuente

CDI Modelo OCDE - Estructura

Cláusulas de alcance

- Art. 1: alcance personal (ámbito subjetivo)
- Art. 2: impuestos cubiertos (ámbito objetivo)
- Art. 29: extensión territorial (ámbito espacial)
- Art. 30: entrada en vigencia/aplicación (ámbito temporal)

Cláusulas de definición

- Art. 3: definiciones generales
- Art. 4: residencia
- Art. 5: establecimiento permanente
- Otras definiciones en distintas cláusulas (arts. 6, 9, 11, entre otros)

Cláusulas sustantivas de distribución de potestad tributaria

- Arts. 6 al 21: tributación de los distintos tipos de renta (beneficios de empresa, dividendos, regalías, intereses, ganancias de capital, servicios personales, directores, deportistas, entre otros)
- Art. 22: tributación del patrimonio

CDI Modelo OCDE - Estructura

Cláusulas sobre eliminación de la doble imposición

Art. 23: métodos para evitar la Doble Imposición

Art. 25: procedimiento amistoso

Cláusulas anti-elusión

Art. 9: empresas vinculadas

Art. 26: intercambio de información

Art. 27: asistencia en la recolección de impuestos

Cláusula de Limitación de Beneficios (Acción 6 BEPS)

Preámbulo: aclaración respecto de supuestos de no imposición (Acción 6 BEPS)

Cláusulas varias

- Medidas de no discriminación (art. 24)
- Cláusulas de nación más favorecida
- Diplomáticos (art. 28)
- Denuncia (art. 31)
- Protocolo
- Memorandum

Convenios para evitar la Doble Imposición (CDI)

Interpretación

Regla general de interpretación

- ▶ Aplicación de los métodos de interpretación establecidos en la Convención de Viena sobre Derechos de Tratados (art. 31 y 32).

Interpretación Dinámica vs Estática

- ▶ Frente a un término no definido por el CDI se presentan dos opciones:
 - Recurrir al significado que le otorga la legislación del Estado Contratante vigente al tiempo de aplicar el CDI (interpretación estática).
 - Valerse de la legislación que rige al momento de aplicar el CDI (interpretación dinámica)
- ▶ La OCDE optó por el enfoque dinámico en los comentarios al artículo 3 (2) del MOCDE.

Jurisprudencia Argentina

- ▶ *"Las convenciones internacionales que versan sobre materia fiscal deben ser interpretadas de acuerdo a la doctrina general de hermenéutica en materia de tratados y de normas tributarias teniendo particularmente en cuenta los arts. 31 y 32 de la Convención de Viena sobre Derecho de los Tratados... que consagran el principio de la buena fe conforme el criterio corriente que haya de atribuirse a los términos del tratado en el contexto de éste y teniendo en cuenta su objeto."* (CSJN, "Pirelli Neumáticos SAIC", 09.05.2017; "Hoechst A.G.", 28.04.1998)

CDI en Derecho Argentino

Jerarquía superior a las leyes

CN, art. 75, inc. 22: *"Corresponde al Congreso (...) aprobar o desechar tratados concluidos con las demás naciones (...). Los tratados y concordatos tienen jerarquía superior a las leyes".*

Aplicación provisoria

Ley 11.683, art. 115: *"En los casos en que ello resulte pertinente, el PODER EJECUTIVO NACIONAL podrá disponer la aplicación provisoria de los convenios firmados con otros países a fin de evitar los efectos de la doble imposición internacional, hasta que los mismos entren en vigor. A tales efectos queda facultado para disponer los alcances y efectos de dicha aplicación frente a las disposiciones relativas a garantías, actualización, intereses y repetición de impuestos previstos por esta ley."*

Problema de la transferencia de ingresos a Fiscos extranjeros

Ley 11.683, art. 106: *"Las exenciones o desgravaciones totales o parciales de tributos, otorgados o que se otorguen no producirán efectos en la medida en que pudiera resultar una transferencia de ingresos a Fiscos extranjeros, sin perjuicio de lo que al respecto establezcan expresamente las leyes de los distintos gravámenes. Lo dispuesto en el párrafo anterior no será de aplicación cuando afecte acuerdos internacionales suscriptos por la Nación en materia de doble imposición".*

LIG, art. 28: *"Las exenciones o desgravaciones totales o parciales que afecten al gravamen de esta ley, incluidas o no en la misma, no producirán efectos en la medida en que de ello pudiera resultar una transferencia de ingresos a Fiscos extranjeros. Lo dispuesto precedentemente no será de aplicación [...] cuando afecte acuerdos internacionales suscriptos por la Nación en materia de doble imposición".*

Tratados firmados por Argentina

País	B.O.	Norma	País	B.O.	Norma
Suecia	14/04/1997 05/12/1962	L. 24795 DL 12821/62	Rusia	31/01/2007	L. 26185
Alemania	23/07/1979	L. 22025	Uruguay	22/08/2012	L. 26758
Bolivia	24/04/1978	L. 21780	España	18/12/2013	L. 26918
Francia	30/12/1980	L. 22357	Suiza	11/12/2014	L. 27010
Brasil (*)	17/11/1982	L. 22675	Chile	30/09/2016	L. 27.274
Italia	24/02/1983	L. 22747	México	21/12/2016	L. 27.334
Canadá	13/12/1984	L. 24398	Emiratos Árabes Unidos	04/01/2019	L. 27496
Finlandia	10/07/1996	L. 24654	China (**)	-	-
Reino Unido	04/12/1996	L. 24727	Japón (**)	-	-
Bélgica	22/07/1997	L. 24850	Luxemburgo (**)	-	-
Dinamarca	24/07/1997	L. 24838	Qatar	15/01/2021	L.27608
Países Bajos	15/01/1998	L. 24933	Turquía (**)	-	-
Australia	31/12/1999	L. 25238	Austria (**)	-	-
Noruega	13/09/2001	L. 25461	Protocolo con Francia (**)	-	-
En Negociación					
Protocolo con Alemania	Israel	Colombia	Kuwait		

(*) "Con fecha 21/07/2017 se firmó el Protocolo de Enmienda que resulta aplicable sobre los pagos que se hagan a partir del 01.01.2019

(**) No vigente.

Establecimiento Permanente - Modelo OCDE

EP – Definición MOCDE (art. 5)

Lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad:

- “lugar de negocios” → instalaciones, local, maquinaria, equipo, etc.;
- “fijo” → estar establecido en un lugar determinado con cierto grado de permanencia;
- “una empresa realiza...su actividad” → realización de actividades (i.e. por el personal) en el Estado en que está situado el lugar fijo.

Supuestos expresamente comprendidos:

- Sedes de dirección, sucursales, oficinas, fábricas, talleres;
- Minas, pozos de petróleo o gas, canteras o cualquier lugar de extracción de recursos naturales;
- Una obra o proyecto de construcción o instalación durante un período determinado de tiempo;
- Agente dependiente.

Supuestos especiales:

- Prestación de Servicios

Supuestos excluidos expresamente:

- Depósito o instalaciones con único fin de almacenar, exponer o entregar bienes;
- Depósito de bienes para que sean transformados por otra empresa;
- Lugar para comprar bienes o recoger información;
- Realizar actividades de carácter auxiliar o preparatorio;
- Agente independiente.

Establecimiento Permanente – Concepto LIG

Definición en Ley de Impuesto a las Ganancias

- ▶ Se incluye definición expresa
- ▶ Mayor estrés en actividades directas / indirectas de no residentes en el país
- ▶ Decreto reglamentario: sujeto del exterior puede tener uno o más establecimientos permanentes en el país, y a la vez actuar en carácter de beneficiario del exterior, debiendo atribuir a cada uno de ellos las ganancias que correspondan en función de las actividades desarrolladas, los activos involucrados y los riesgos asumidos.

Establecimiento Permanente - Modelo OCDE

EP – Importancia e implicancias

- ▶ El concepto de EP se utiliza principalmente para determinar el derecho de un Estado a gravar los beneficios de una empresa de otro Estado.
- ▶ Los convenios fiscales establecen que los beneficios empresariales de empresas extranjeras (no residentes) son susceptibles de someterse a imposición en un determinado Estado únicamente cuando dicha empresa cuente con un EP ubicado en ese mismo territorio, al que resulten imputables dichos beneficios.



Establecimiento Permanente - Proyecto BEPS

EP – Proyecto BEPS – Acción 7

Finalidad

- Actualizar la definición de PE a fin de evitar el uso de ciertas estrategias, esquemas y figuras adoptadas por los contribuyentes para eludir la existencia de un EP.

Modificaciones propuestas al MOCDE

- Modificaciones a las figura del “agente independiente” (*commissionnaire arrangements*);
- Modificaciones a la forma de interpretación y aplicación de los supuestos excluidos;
- Impedir la fragmentación de actividades auxiliares;
- Impedir el fraccionamiento de contratos para eludir el plazo de permanencia exigido.

Dividendos

Definición – Remisión a legislación doméstica

- ▶ Diversidad de legislaciones domésticas (imposible llegar a una definición)
- ▶ Comprende, en general, a las utilidades distribuidas sobre acciones y títulos de participación en sociedades de capital, incluyendo toda renta derivada de otras participaciones sujetas al mismo régimen fiscal que los dividendos por la legislación del Estado de Residencia de la sociedad que distribuye (Estado Fuente).
- ▶ Se incluyen no sólo distribuciones de utilidades sino también las distribuciones de reservas e incluso asignaciones en caso de liquidación.
- ▶ Se admite recalificación de intereses por dividendos en casos de subcapitalización ("*thin capitalization*"). Argentina se reservó el derecho a aplicar sus normas.

Distribución

- ▶ Se admite imposición en ambos Estados, pero con tasa máxima en Estado Fuente en caso de que el perceptor de los dividendos sea el beneficiario efectivo.
- ▶ Se considera Estado Fuente aquél donde reside la sociedad que distribuye dividendos.
- ▶ La modalidad de imposición en Estado fuente no está expresamente detallada, por lo que depende de reglamentación interna.
- ▶ Alícuota reducida para casos de participación mayores al 25%.

Dividendos

Tasas máximas

País	Alícuotas	País	Alícuotas
Alemania	15%	Noruega	10%-15%
Australia	10%-15%	Países Bajos	10%-15%
Bélgica	10%-15%	Reino Unido	10%-15%
Bolivia	-	Rusia	10%-15%
Brasil	10% -15%	Suecia	10%-15%
Canadá	10%-15%	Uruguay	-
Chile	10%-15%	Suiza	10%-15%
Dinamarca	10%-15%	China (**)	10%-15%
Emiratos Árabes Unidos	10%-15%	Japón (**)	10%-15%
España	10%-15%	Luxemburgo (**)	10%-15%
Finlandia	10%-15%	Qatar	5%-10%-15%
Francia	15%	Turquía (**)	10%-15%
Italia	15%	Austria (**)	10%-15%
México	10%-15%	Protocolo con Francia (**)	10%-15%
Países sin CDI 0% / 35%			

** No vigente

Tratamiento de los Dividendos

Tratamiento en la legislación doméstica

Alícuota Aplicable
7%

El impuesto lo retiene la sociedad pagadora al momento de ser puestos a disposición o capitalización.

Tratamiento de los Intereses

Definición - Exhaustiva

- ▶ Definición del MOCDE (y en los respectivos CDIs) exhaustiva. El MOCDE no prevé fórmula de reenvío subsidiario a legislaciones domésticas (los CDIs podrían tenerla).
- ▶ La definición prevista en los CDIs abarcan prácticamente todas las clases de rentas que los diferentes Estados consideran intereses: rentas derivadas de créditos de cualquier naturaleza (mutuos, depósitos en efectivo, cuentas corrientes), títulos públicos, bonos y obligaciones.
- ▶ Se excluyen de la definición los intereses por mora (siguen suerte de principal) y las rentas derivadas de cesiones de títulos o créditos.

Distribución

- ▶ Se admite imposición en ambos Estados, pero con tasa máxima en Estado Fuente en caso de que el perceptor de los intereses sea el beneficiario efectivo.
- ▶ Se considera Estado Fuente a aquel dónde provienen los intereses (dónde reside deudor, donde reside ente que emite bonos o títulos).
- ▶ La modalidad de imposición en Estado fuente no está expresamente detallada, por lo que depende de reglamentación interna.
- ▶ Los Estados suelen acordar tasas reducidas y exenciones para ciertos intereses.

Tratamiento de los Intereses

Tasas máximas

País	Alícuotas	País	Alícuotas
Alemania	10%-15%	Noruega	0% / 12,5%
Australia	12%	Países Bajos	12%
Bélgica	12%	Reino Unido	12%
Bolivia	-	Rusia	15%
Brasil	15%	Suecia	0% / 12,5%
Canadá	12,5%	Uruguay	-
Chile	4%-12%-15%	Suiza	12%
Dinamarca	12%	China	12%
Emiratos Árabes Unidos	12%	Japón	12%
España	12%	Luxemburgo	0%-12%
Finlandia	15%	Qatar	12%
Francia	20%	Turquía	0%-12%
Italia	20%	Austria	12%
México	12%	Protocolo con Francia	12%
Países sin CDI 15,05% / 35%			

Tratamiento de las Regalías

Definición - Exhaustiva

- ▶ Las sumas abonadas por el uso o concesión de uso de (i) derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas; (ii) películas cinematográficas; (iii) patentes, marcas, diseños o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos; (iv) informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas (*know-how*).

Discusiones:

- ▶ Cesión de derechos vs. enajenación;
- ▶ Tratamiento del software y programas de computación;
- ▶ Cesión de derechos vs. provisión de servicios;
- ▶ Asistencia técnica. Requisitos de registración.

Reservas efectuadas por la Argentina al MOCDE

- ▶ Incluir en la definición a las rentas derivadas del arrendamiento de equipos industriales, comerciales o científicos y de contenedores;
- ▶ Incluir en la definición las remuneraciones de servicios técnicos;
- ▶ Incluir en la definición los pagos relativos a aplicaciones informáticas (software) siempre que no se transmitan derechos plenos, tanto si retribuyen concesión del uso para explotación comerciales o para uso personal o profesional.

Tratamiento de las Regalías

Distribución

- ▶ El MOCDE reserva imposición sólo al Estado de Residencia del perceptor de las regalías.
- ▶ Argentina se reservó el derecho a gravar las regalías en la fuente.
- ▶ A diferencia del Artículo 11, el MOCDE no contiene una previsión dirigida a individualizar la fuente de las regalías, dado que se atribuye la potestad únicamente al Estado de Residencia.

Ejemplo: CDI con Chile

"El término "regalías " empleado en este Artículo significa las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso, o el derecho al uso, de noticias, de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas (incluidos programas computacionales) , de películas cinematográficas o películas, cintas y otros medios de reproducción de imagen y sonido, de patentes, marcas, diseños o modelos, planos , fórmulas o procedimientos secretos u otra propiedad intangible , o por el uso o derecho al uso, de equipos industriales, comerciales o científicos, así como por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas y pagos por asistencia técnica."

Tratamiento de las Regalías

País	Alícuotas	País	Alícuotas
Alemania	15%	Noruega*	3%-5%-10%-15%
Australia*	10%-15%	Países Bajos**	3%-5%-10%-15%
Bélgica**	3%-5%-10%-15%	Reino Unido*	3%-5%-10%-15%
Bolivia	-	Rusia*	15%
Brasil*	10%-15%	Suecia*	3%-5%-10%-15%
Canadá*	3%-5%-10%-15%	Uruguay	-
Chile*	3%-10%-15%	Suiza**	3%-5%-10%-15%
Dinamarca*	3%-5%-10%-15%	China**	3%-5%-7%-15%
Emiratos Árabes Unidos**	10%	Japón +	3%-5%-10%
España**	3%-5%-10%-15%	Luxemburgo **	3%-5%-10%-15%
Finlandia**	3%-5%-10%-15%	Qatar**	10%-15%
Francia	18%	Turquía**	3%-5%-10%-15%
Italia	10%-18%	Austria	3%-5%-10%
México**	10%-15%	Protocolo con Francia	3%-5%-10%-15%
Países sin CDI 21% - 28% - 31,5%			

(*) Se incluye asistencia técnica expresamente.

(**) Se incluye expresamente al software.

Requisitos para la aplicación de los CDIs

Pre BEPS

- Acreditación de residencia fiscal
- Beneficiario efectivo
- Cumplimiento del principio *arm's length* (operador independiente)
- Cláusulas anti-elusivas / anti-abuso domésticas

BEPS

- Combatir supuestos de doble no imposición como objetivo del CDI
- Test de propósitos principales
- Cláusula de Limitación de Beneficios
- Medidas anti-abuso específicas:
 - Evitar elusión PE;
 - Mecanismos híbridos (i.e. doble residencia, entidades transparentes).

Requisitos para la aplicación de los CDI

Beneficiario efectivo

Nociones genéricas

- ▶ Concepto anglosajón incorporado al Modelo OCDE en 1977. De acuerdo a los Comentarios, la limitación a la tributación en el caso de dividendos, intereses y regalías no estará disponible cuando un intermediario (agente o mandatario) se interpone entre el beneficiario y el pagador, a menos que el beneficiario efectivo sea residente del Estado Contratante.
- ▶ Se exige libertad en la disponibilidad del ingreso en manos del receptor como condición a cumplir desde un punto de vista sustancial.

Antecedentes internacionales:

- ▶ "Royal Dutch Oil" (06.04.1994 - Suprema Corte de Países Bajos)
- ▶ "Indofood International Finance" (02.03.2006 - Corte de Apelaciones de Inglaterra)
- ▶ "Prévost Car Inc." (22.04.2008 - Corte Fiscal de Canadá)
- ▶ "Velcro Canada Inc." (24.02.2012 - Corte Fiscal de Canadá)
- ▶ Corte Suprema de Italia, sentencia nro. 27113/2016 (26.12.2016)
- ▶ Tribunal Arbitral de Rusia (enero 2017)

Antecedente argentino:

- ▶ Memorando DNI 64/2009 (CDI Austria)
- ▶ "Molinos Río de la Plata SA" (TFN, sala D, 14.08.2013; CNACAF, Sala I, 19.05.2016)
- ▶ "Molinos Río de la Plata SA c/ DGI s/ recurso directo de organismo externo. 28.11.2017 (PGN)
- ▶ "Molinos Río de la Plata SA c/ DGI s/ recurso directo de organismo externo. 02.09.2021 (CSJN)

Requisitos para la aplicación de los CDIs

Beneficiario efectivo

Recepción en Argentina

- ▶ No existe en la legislación doméstica una definición de “beneficiario efectivo” como así tampoco ha habido una construcción jurisprudencial o administrativa del término, por lo que pareciera que la resolución, desde el punto de vista interno, frente a un hipotético conflicto sobre beneficiario efectivo sería resuelto por las Autoridades Fiscales y los tribunales mediante la remisión al principio de la realidad económica interno (art. 2, Ley 11.683).
- ▶ En la mayoría de los CDI firmados por Argentina se impone la condición de beneficiario efectivo en los artículos 10 (dividendos), 11 (intereses) y 12 (regalías).
 - ▶ Alemania, Australia, Bélgica, Canadá, Chile, China, Dinamarca, Emiratos Árabes Unidos, España, Finlandia, Francia, Italia, Japón, Luxemburgo, México, Noruega, Países Bajos, Qatar, Reino Unido, Rusia, Suecia, Suiza y Turquía.
- ▶ En los CDI firmados por Argentina con España y Chile se incluye previsión genérica en Memorando: “Se entenderá que los beneficios del Convenio no se otorgarán a una persona que no sea la beneficiaria efectiva de las rentas procedentes del otro Estado Contratante o de los elementos de patrimonio allí situados”.
- ▶ En los CDI firmados con Brasil, Chile, China Emiratos Árabes Unidos, Japón, Luxemburgo, México, Qatar, y Turquía se incluye una Cláusula de Limitación de Beneficios: test tendiente a verificar la existencia de un residente calificado.

Requisitos para la aplicación de los CDIs

Residencia

- El beneficiario efectivo de los pagos deberá ser residente del Estado Contratante; situación que deberá acreditarse con un certificado emitido por las Autoridades Competentes (RG 3497/1992)

Beneficiario efectivo

- Para que las alícuotas reducidas de los CDIs resulten aplicables y, como regla general, para acceder a los beneficios del CDI, el perceptor de los distintos pagos debe ser el beneficiario efectivo.

Principio Arm's Length

- Los beneficios previstos en los CDIs no se otorgarán cuando en razón de relaciones especiales o vinculación los pagos excedan del importe que habrían convenido terceros independientes.

Cláusula anti-abuso / Cláusula de Propósitos Principales

- Los CDI no se aplicarán si el objetivo principal / primordial del contribuyente es el de conseguir el beneficio impositivo previsto (i.e. alícuota reducida)

Requisitos para la aplicación de los CDIs

Cláusulas de limitación de beneficios (Brasil, Chile, China, Emiratos Árabes Unidos, Luxemburgo, Japón, México, Qatar y Turquía)

- Para que un residente de un Estado Contratante pueda acceder a los beneficios del CDI debe tratarse de una “persona calificada” al momento en que los beneficios sean aplicables.

Establecimiento Permanente

- Las disposiciones referentes a dividendos, intereses y regalías no serán aplicables si el beneficiario efectivo realiza una actividad empresarial por medio de un establecimiento permanente en el país del cual proceden los pagos y tales sumas se encuentran vinculadas efectivamente con ese establecimiento. En tales casos corresponderá aplicar el Artículo 7 o Artículo 14, según corresponda.

Métodos para evitar la doble imposición

Sistemas previstos en el MOCDE

Sistema de exención

- ▶ El Estado de Residencia exime los ingresos / el capital que de acuerdo a las provisiones del CDI pueden someterse a imposición el otro Estado

Sistema de crédito de impuesto

- ▶ El Estado de Residencia concederá una deducción o crédito por el impuesto pagado en el Estado de Fuente con relación a dicho ingreso o capital.
 - Tax sparing: variación consistente en que el crédito concedido por el Estado de Residencia alcanza tanto al impuesto pagado como al eximido en el Estado Fuente. Receptado únicamente por el MNU. Argentina lo incluyó en algunos CDIs.
 - Matching credit: variación consistente en considerar que el impuesto retenido con relación a dividendos, intereses y regalías se los considera como abonados a una tasa mayor que la real. Receptado únicamente por el MNU. Argentina lo incluyó en algunos CDIs.

Métodos para evitar la doble imposición

Sistemas previstos en los CDIs firmados por Argentina

Bolivia

- ▶ Gravabilidad exclusiva en el país de fuente

Demás convenios

- ▶ CDIs Finlandia y Suiza: sólo podría computarse crédito respecto a impuestos pagados sobre rentas de fuente extranjera o patrimonio situado fuera del país.

Cláusula de No Discriminación

Concepto

- ▶ Aplicación del principio de no discriminación a extranjeros en materia tributaria
- ▶ Garantizar que los inversores extranjeros de un Estado Contratante no se vean discriminados en forma desfavorable por el sistema fiscal de dicho Estado comparado con inversores domésticos, a igualdad de circunstancia con la salvedad de la nacionalidad.

Alcance

- ▶ En general, la no discriminación se aplica a cualquier impuesto, esté o no comprendido en el ámbito objetivo del CDI.
- ▶ En los CDI firmados con Brasil, Canadá, Reino Unido y Rusia, se limita la aplicación de la cláusula a los impuestos comprendidos por el CDI.
- ▶ La Cláusula abarca los siguientes aspectos:
 - Discriminación por nacionalidad (art. 24(1))
 - Discriminación de los apátridas (art. 24(2))
 - Discriminación de los establecimientos permanentes (art. 24(3))
 - Discriminación de las deducciones (art. 24(4))
 - Discriminación por la propiedad (art. 24(5))

Cláusula de No Discriminación

Antecedentes argentinos

- ▶ Causa “Pirelli Neumáticos SAIC”
 - TFN, Sala D, 22.06.2011
 - CNACAF, Sala V, 23.05.2013
 - PGN, Dictamen 13.11.2015
 - CSJN, 09.05.2017
- ▶ Causa “Italtel SPA Sucursal Argentina”, TFN, Sala B, 20.04.2015
- ▶ Dirección Nacional de Impuestos
 - Dictamen 108/2001, CDI Francia
 - Nota 1421/2004, CDI Suiza (anterior)
 - Memorandum 369/2002, CDI Países Bajos

Cláusula de No Discriminación

CDI firmado con Reino Unido, art. 25

- ▶ 1. Los nacionales de un Estado Contratante no serán sometidos en el otro Estado Contratante a ningún impuesto u obligación relativo al mismo que no se exija o que sea más gravoso que el impuesto y requisitos relacionados a los que estén o puedan estar sometidos los nacionales...que se encuentren en las mismas condiciones.
- ▶ 2. Los establecimientos permanentes que una empresa de un Estado Contratante tenga en el otro Estado Contratante no serán sometidos a imposición en este Estado de manera menos favorable que las empresas de este otro Estado que realicen las mismas actividades. Las disposiciones de este apartado no impedirán que el otro Estado Contratante aplique un impuesto adicional en relación a los beneficios o rentas atribuibles a un establecimiento permanente en el mismo Estado Contratante de una sociedad residente en el Estado Contratante mencionado en primer término...no podrá exceder del 10% de los beneficios o de la renta atribuibles al establecimiento permanente luego de deducir el impuesto a la renta excedente efectivamente pagado.
- ▶ 3. A menos que se apliquen las disposiciones del apartado 1 del artículo 9º, de los apartados 7 ó 9 del artículo 11, o de los apartados 6 ó 7 del artículo 12, o apartados 3 ó 4 del artículo 21 del presente Convenio, los intereses, regalías o demás gastos pagados por una empresa de un Estado Contratante a un residente del otro Estado Contratante son deducibles, a los efectos de la determinación de los beneficios imponible de dicha empresa, en las mismas condiciones que hubieran sido pagados a un residente...

Cláusula de No Discriminación

CDI firmado con Reino Unido, art. 25

- ▶ 4. Las empresas de un Estado Contratante cuyo capital esté, total o parcialmente, detentado o controlado, directa o indirectamente, por uno o varios residentes del otro Estado Contratante, no estarán sometidas en el primer Estado a ningún impuesto u obligación relativo al mismo que no se exija o que sea más gravoso que el impuesto y requisitos relacionados a los que estén o pueden estar sometidas otras empresas similares del primer Estado.
- ▶ 5. Las disposiciones del presente artículo no pueden interpretarse en el sentido de obligar a un Estado Contratante a conceder a las personas físicas que no son residente de ese Estado cualesquiera de las deducciones personales, desgravaciones y las reducciones impositivas otorgadas a sus personas físicas residentes.
- ▶ 6. Las disposiciones de este artículo se aplicarán a los impuestos comprendidos en el presente Convenio.

Cláusula de Nación más Favorecida

Concepto

- ▶ Figura del derecho internacional de los tratados
- ▶ Por la misma el Estado Contratante que la acuerda, se compromete a aplicar al Estado Contratante toda medida que implique un beneficio o preferencia que favorece a una persona o empresa residente de un tercer Estado, en virtud de un tratado firmado por el primer Estado con posterioridad.

Posición adoptada por Argentina

- ▶ Se ha consagrado la Cláusula en los CDI firmados con Francia, Italia, Suecia, Noruega, Dinamarca, Australia, Bélgica, Canadá, China, Japón, Luxemburgo, Qatar, Reino Unido y Países Bajos.
- ▶ La Cláusula más usual prevé que: *"Si Argentina concluyera un acuerdo para evitar la doble imposición con un tercer Estado miembro de la OCDE, en el cual Argentina eximiera del impuesto argentino sobre los dividendos, intereses o regalías provenientes de Argentina o limitara la tasa de impuesto, o en su caso, la condonara, dicha exención, reducción de tasa o condonación se aplicará automáticamente"*

Cláusula de Nación más Favorecida

Antecedentes argentinos

- ▶ PTN, Dictámenes 253/2003, 170/2006, 192/2006, entre otros.
- ▶ CNACAF, "Tigre Argentina SA" (Sala IV, 20.08.2013), "JBS Argentina SA", Sala II, 10.03.2015), "Sistemas Catastrales SA" (Sala I, 09.02.2017)
- ▶ TFN, "Los Ladrillos SA" (Sala A, 08.08.2011)

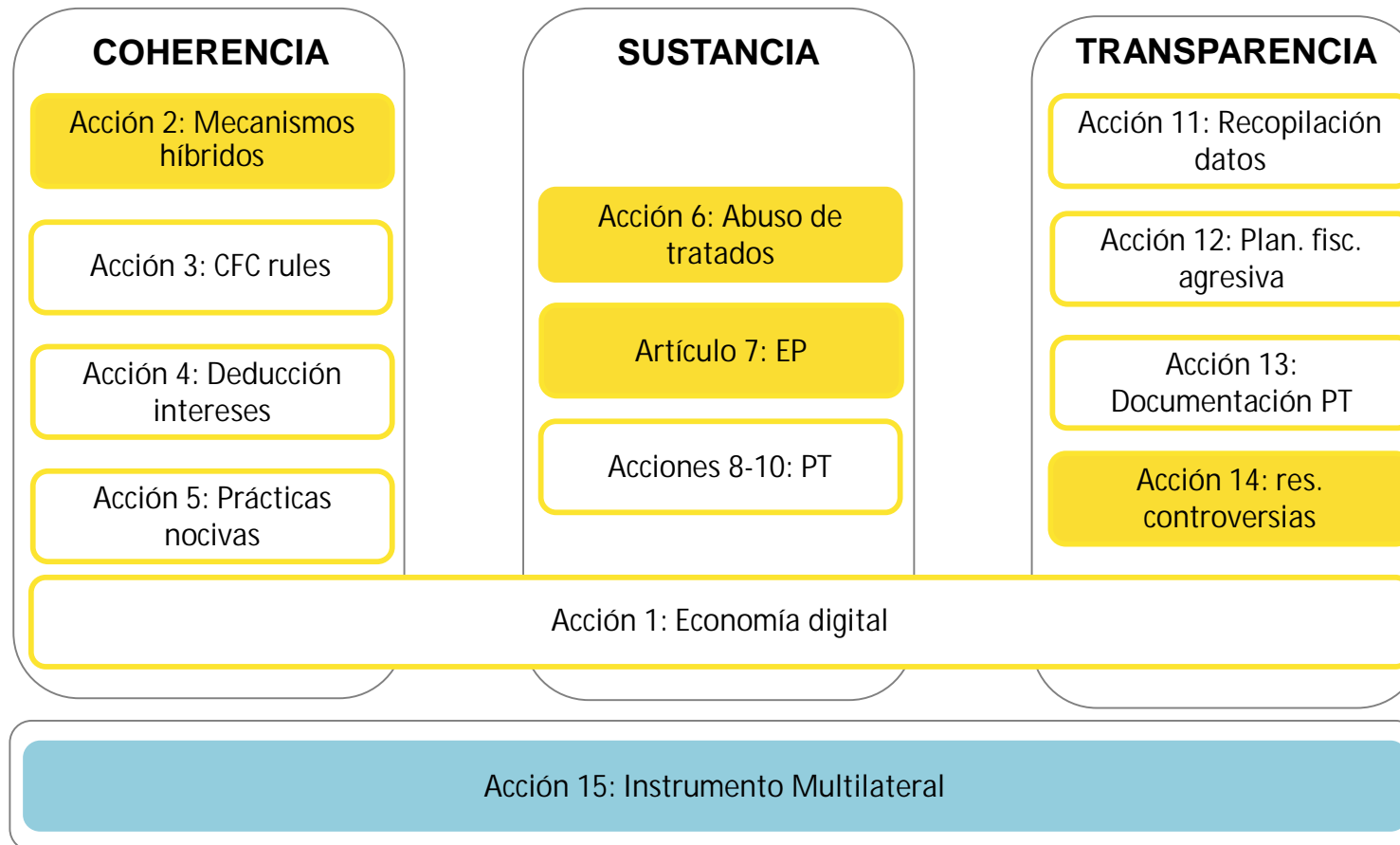
El Plan de Acción BEPS

El objetivo del proyecto de la OCDE sobre BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*) es desarrollar enfoques para abordar la preocupación de los gobiernos con respecto a las empresas multinacionales que reducen su pasivo fiscal a través de la actividad BEPS.

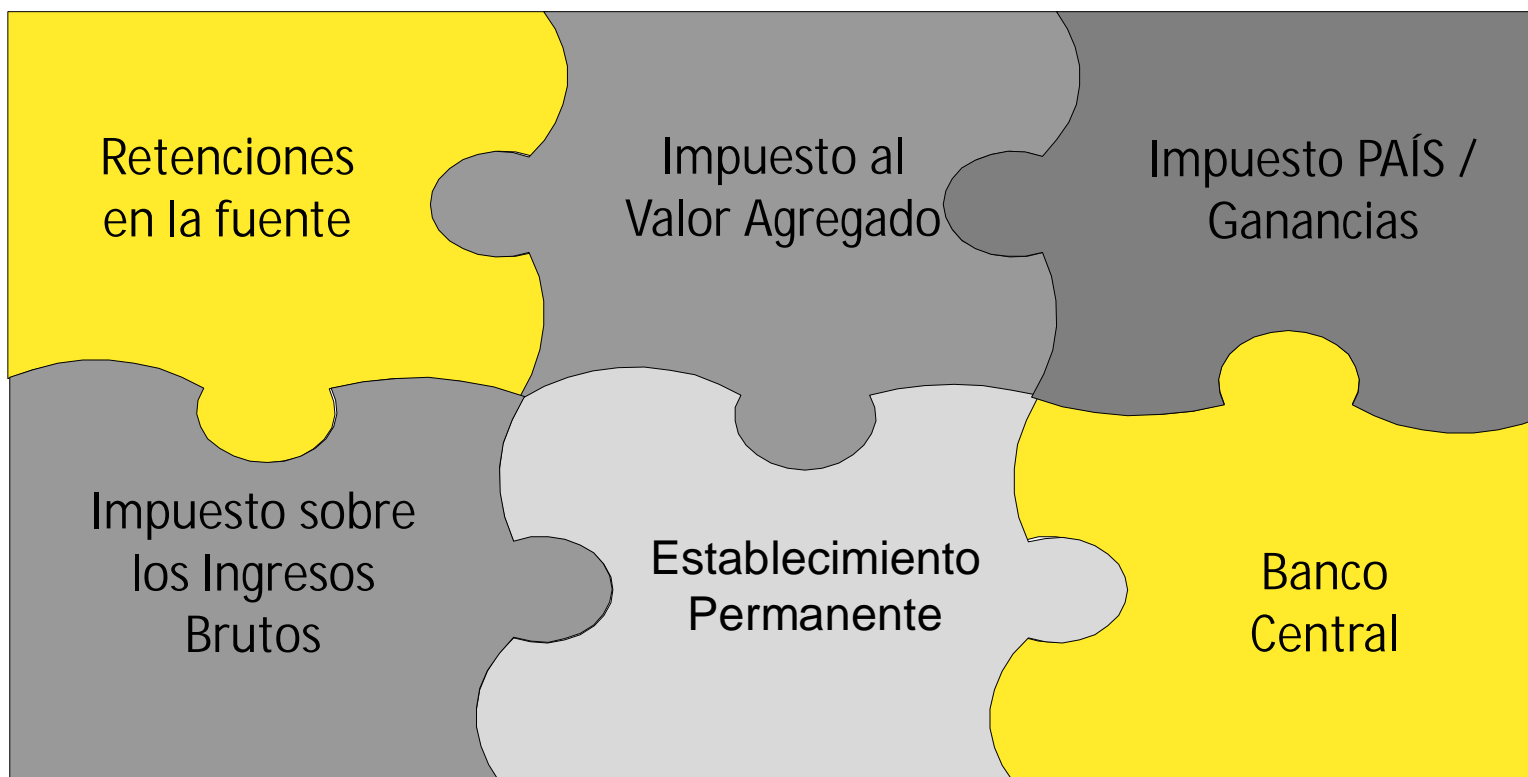
- ▶ Los miembros del G8 y del G20 brindaron un sólido apoyo al trabajo de la OCDE sobre BEPS.
- ▶ Estas son preocupaciones políticas de alto nivel impulsadas por países clave de la OCDE, incluidos Francia, Alemania, el Reino Unido y Estados Unidos.
- ▶ Casos Starbucks, Amazon, Google.
- ▶ Los países en desarrollo más importantes, incluidos China e India, también participan en forma activa del proyecto BEPS.
- ▶ El proyecto sobre BEPS se centra en los mismos problemas que aparecen en los titulares y las audiencias de todo el mundo.
- ▶ Algunos países ya están tomando acciones unilaterales con respecto a la cuestión BEPS.
- ▶ BEPS ya afecta la aplicación de impuestos y el entorno de controversias en una gran cantidad de países.

El Plan de Acción BEPS

Plan en 15 acciones



Desafíos de la tributación internacional desde el punto de vista argentino



Aclaraciones

Esta presentación se proporciona únicamente a los alumnos y participantes del curso de Introducción a la Especialidad Tributaria de la AAEF dictado en noviembre del año 2022, con el fin de contribuir y mejorar los conocimientos en materia tributaria. Por lo tanto, esta presentación no proporciona asesoramiento fiscal de ningún tipo.

Los comentarios vertidos en la presentación se han desarrollado sobre una base puramente teórica.