

CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL Y LA IMPORTANCIA DE SUS COMENTARIOS

La fiscalidad internacional es, en esencia, derecho de concertación por cuanto será necesario reconocer la importancia de los tratados internacionales vinculados a evitar situaciones de doble imposición internacional.

Reconocido lo pernicioso que podría ser para el comercio internacional una hipótesis de doble imposición internacional derivada del legítimo ejercicio de soberanía fiscal por diferentes jurisdicciones vinculadas estas a misma unidad de renta y sobre el mismo contribuyente, los convenios internacionales para evitar la doble imposición (y recientemente doble no imposición o situaciones de evasión fiscal) juegan un papel fundamental en la coordinación de voluntades o capacidades fiscales de las jurisdicciones involucradas¹.

En la actualidad los convenios internacionales, por lo menos en el marco de lo que objeto de estudio en este documento son celebrados sobre la base de “modelos negociales” que luego, naturalmente, sufrirán las adaptaciones propias de los acuerdos a las que cada una de las partes pudieran llegar (países).

Independientemente de la necesidad de conocer las particularidades de cada convenio internacional celebrado (al momento de aplicarlo) el dominar el contenido del convenio modelo, así como sus notas, permitirá al analista tributario una mejor interpretación las pautas de cada acuerdo internacional que somete a escrutinio.

Por último, es necesario señalar que todo convenio internacional modelo viene acompañado de sus notas aclaratorias; comentarios realizados a cada artículo del convenio modelo donde incluso podríamos verificar la posición de diferentes jurisdicciones en relación al comentario de referencia.

No será este el lugar de discutir el carácter de “fuente de interpretación” de los comentarios al convenio de cara a la Convención de Viena sobre Derecho de los Tratados². La realidad es que

¹ La doble imposición que busca evitar el uso de tratados internacionales en materia fiscal es aquella orientada a evitar la incidencia de impuestos similares, en dos o más Estados, sobre un mismo contribuyente, respecto de una misma materia imponible y por el mismo período de tiempo (Comentarios MOCDE – Introducción – Parr. 1)

² Art. 31 (1), 31 (4) o Art. 32 de la Convención señalada

estos forman parte de la negociación de todo tratado internacional dado que, tal como hemos señalado precedentemente, el documento “base” de dicho acto será el modelo propuesto (incluso para países no integrantes de la OCDE).

Señala Darío Rajmilovich³ que los comentarios generalmente son el único material disponible para efectos de las pautas dispuestas en el modelo así como los acuerdos generales allegados a una fecha determinada, son parte del cuerpo de derecho internacional (de consenso), hacen al objetivo perseguido por el convenio y otorgan certidumbre en la interpretación y aplicación del pacto internacional. Naturalmente los comentarios serán aplicados solo cuando el cuerpo del texto del convenio se ajuste a las pautas generales del modelo y estos no hubieran sido observados por la Nación que aplicará el tratado⁴.

En el orden interno recordamos que la Procuración del Tesoro de la Nación⁵ ha señalado que los tratados internacionales son expresión de acuerdos de voluntades soberanas y deben interpretarse de acuerdo estrictas. Por su parte en autos VOLKSWAGEN ARGENTINA TFN 2009 se ha dicho que los comentarios al modelo tributario propuesto por la OCDE presentan carácter “preparatorio” en los términos de la Convención de Viena sobre derecho de los tratados que, sin ser vinculantes, colaboran con la correcta interpretación de las pautas de un tratado internacional⁶.

Por parte de la autoridad de aplicación de la política fiscal nacional (AFIP) podemos observar la valía de los comentarios al modelo en dictámenes como el DI ATEC 811-2003 instrucciones como la emitida en DI PYNF 747-2005. La importancia dada a los comentarios al modelo convencional sería declarada en la propia introducción al modelo convencional comentado 2017⁷.

³ Darío Rajmilovich en “Planificación Fiscal Internacional” – ISBN 978-987-03-2427-0 – Ed. La Ley (2013). Pag. 42

⁴ La República Argentina es un Estado no miembro pero desde 1996 asiste a las reuniones de la OCDE y deja expresa su opinión a los comentarios del modelo convencional. Las observaciones de los países implican desacuerdo con la interpretación vertida en dichos comentarios (Comentarios MOCDE – Introducción – Parr. 30)

⁵ DICT PTN 170-2006

⁶ Posiciones coincidentes en antecedentes tales como ser LA INDUSTRIAL PARAGUAYA SA TFN 1980, TAYLOR Y CIA SRL TFN 2005, COMPAÑÍA ERICSSON SACI TFN 2007, entre otros

⁷ Comentarios MOCDE – Introducción – Parr. 29.1

Será en este contexto que el analista fiscal debe darse al estudio detenido de las pautas acercadas por el modelo de convenio tributario propuesto por la OCDE (por ser el modelo de mayor influencia en nuestra Nación), así como de sus comentarios, para incorporar, cuando se entienda prudente, las variaciones que se observan respecto de otro modelo que, por ser parte de la República Argentina, así como por el hecho de que nuestro país sigue alguna de sus propuestas, resulta interesante en conocimiento: el modelo de acuerdo tributario propuesto por las Naciones Unidas⁸.

Deberá advertir el lector, conforme se ha expuesto, que los comentarios al modelo tributario se orientan a coordinar una interpretación común en sus prescripciones en orden de verter seguridad jurídica entre los contribuyentes conforme la limitación de actuación de las administraciones tributarias de cada jurisdicción firmante. Los comentarios son, en definitiva, “... una guía ampliamente aceptada para la interpretación y aplicación de las disposiciones de los convenios bilaterales existentes...”⁹.

Informa la OCDE¹⁰ que hacia 1955 existían celebrados aproximadamente 70 tratados internacionales orientados a evitar la doble imposición (en países miembros de dicha organización internacional). La existencia de modelos generales y aceptados hacia 1955 habría sido derivado obligado de las actividades iniciadas en 1921 por la entonces Sociedad de las Naciones que culmina en 1928 con el primer modelo de convenio tributario internacional para evitar la doble imposición para derivar en modelos posteriores hacia 1943 (Modelo de Convenio de México) y 1946 (Modelo de Convenio de Londres).

En 1963 se presenta en el seno de la OCDE el informe final titulado “Proyecto de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio” invitando a las diferentes naciones a concluir sus tratados internacionales sobre la base de dicho modelo. El modelo sería revisado y actualizado en 1977. A partir de 1991 se inicia un proceso de revisión continua habilitando la actualización de sus diferentes partes (sin necesidad de una revisión integral). De este modo en 1997 se publican nuevas actualizaciones al modelo tributario que incluirían posiciones de

⁸ La República Argentina es miembro desde el 24-10-1945 (<https://www.un.org/es/about-us/member-states>). En cuanto a las particularidades del modelo de convenio tributario propuesto por las Naciones Unidas cabe recordar que este se ha basado en el modelo dispuesto por la OCDE, hoy reproduciendo en gran medida pautas normativas y comentarios del modelo convencional publicado en 1997

⁹ Comentarios MOCDE – Introducción – Parr. 15

¹⁰ <https://www.oecd.org/acerca/>

países no miembro (entre ellos la República Argentina). Actualizaciones posteriores han sido publicadas en años 1994, 1995, 1997, 2000, 2003, 2005, 2008, 2010 y 2014¹¹ hasta llegar al actual modelo datado en 2017.

Los convenios fiscales, si bien originalmente son relacionados con la intención de evitar la doble imposición internacional no será este el único objetivo perseguido dado que dentro de su cuerpo actual encontramos su orientación a evitar situaciones de evasión fiscal, elusión fiscal, no discriminación fiscal e incluso hipótesis de doble no imposición.

El objetivo principal de un convenio internacional para evitar la doble imposición estará orientado a la distribución de potestad tributaria por resignación de ejercicio de jurisdicción (fuente) así como el señalamiento de las medidas a adoptar por las jurisdicciones de residencia a efectos del reconocimiento de créditos por impuestos análogos foráneos. El ámbito de aplicación el convenio así como definiciones de ciertos temas claves se desarrollan a lo largo de su cuerpo.

El ámbito de aplicación (referido a los residentes de ambos Estados contratantes), así como los impuestos comprendidos (sobre la renta y el patrimonio) será el primer elemento de estudio del analista tributario al momento de enfrentarse a este tipo de tratados. Sin embargo, posiblemente las definiciones de mayor crisis las ubicaremos en aquellas pautas que establecen reglas especiales, excluyentes de la regla general (Art. 7) como ser intereses, dividendos, regalías o propiedad inmobiliaria.

La distribución de potestades tributarias puede darse por (a) exclusividad de jurisdicción de fuente de renta, (b) reparto de jurisdicción¹² o (c) exclusividad de jurisdicción de residencia. La jurisdicción tributaria (plena o compartida) acordada en el cuerpo del tratado no implica obligación de la contraparte en su ejercicio, es decir: un tratado puede reconocer jurisdicción

¹¹ <https://www.oecd.org/tax/treaties/oecd-model-tax-convention-available-products.htm>. Para consultar modelo OCDE vigente a 2014 ver https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2014_mtc_cond-2014-en#page1; para consultar modelo OCDE vigente al 2010 consultar https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2010_9789264175181-en#page1

¹² Pudiendo estar limitada (intereses, dividendos o regalías) o no (rentas de propiedad inmobiliarias – que incluye explotaciones agrícolas y forestales), ganancias de capital derivadas de dicha propiedad, rentas de artistas o deportistas, remuneraciones de consejeros o remuneraciones derivadas del trabajo dependiente, entre otras hipótesis) en la fuente. Para más ver Art. 6, Art. 13 y Art. 22 MOCDE).

tributaria única a jurisdicción de fuente de la renta y esta, a su vez, decidir excluir de gravamen a dicha renta¹³.

Como estructura general del modelo convencional, a diferencia de lo que sucede con la propuesta del “pacto andino”, el modelo dispuesto por la OCDE dispone que la jurisdicción tributaria será ejercida por el Estado de residencia compartiéndola, para determinadas categorías de rentas (intereses, dividendos o regalías)¹⁴ o conforme situaciones específicas (por ejemplo la instalación de un Establecimiento Permanente) dicha jurisdicción con el Estado fuente.

Un elemento que marcará lo que podríamos señalar como el mayor punto de conflicto en cuanto a fiscalidad internacional (por las posibilidades de elusión y arbitraje demostrados por esquemas de planificación fiscal hoy considerados agresivos)¹⁵ toda vez que la actividad empresarial ejecutada por un residente de extraña jurisdicción (originalmente anclada al Art. 7 del convenio) terminará “atraída” hacia la jurisdicción de fuente de renta por imperio del vínculo que se posee con el territorio siendo esta otra hipótesis de jurisdicción compartida pero sin limitación para el Estado de residencia de los titulares del establecimiento permanente situado en jurisdicción de fuente de renta.

Las hipótesis de doble imposición se presentarán, en consecuencia, cuando estamos frente a situaciones de jurisdicción fiscal compartida independientemente de si el Estado fuente ejercita su jurisdicción fiscal con o sin limitación debiendo en este ser el Estado de residencia el encargado de arbitrar los medios para evitar el efecto señalado¹⁶.

¹³ Si bien para el caso de referencia no estábamos frente a un convenio internacional para evitar la doble imposición bajo modelo OCDE cabe recordar lo resuelto en el que podríamos llamar “el leading case argentino” en materia de planificación fiscal agresiva: Molinos Río de la Plata S.A. c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo CSJN 2021 - CAF 1351/2014/CA1-CS1 CAF 1351/2014/1/RH1 –

¹⁴ Limitada en cuanto al ejercicio de jurisdicción fiscal en Estado fuente hasta un monto máximo de retención al momento del pago con más obligación de reconocimiento de crédito por impuesto foráneo en jurisdicción de residencia (Art. 23A o 23B MOCDE).

¹⁵ Mérito de lo expuesto es la Action 7 BEPS (2015). Para más ver <https://www.oecd.org/ctp/treaties/proyecto-preliminar-accion-7-impedir-elusion-artificiosa-estatuto-ep.pdf>

¹⁶ Exención de la renta foránea (con o sin reserva de progresividad) o crédito por impuestos pudiendo incluso disponer consideraciones de tipo “tax sparing” (además del crédito por impuesto ingresado en la fuente el Estado de Residencia reconoce un crédito adicional por las liberaciones impositivas del país de la fuente) – método rechazado por USA y fuera de recomendaciones OCDE. Por último, podríamos reconocer dentro estas categorías las estrategias tipo “matching credit” consistentes en reconocimiento de créditos por impuestos foráneos a tasas efectivas superiores a las abonadas en origen.

Otras de las funciones esperadas de estos convenios internacionales estarán dadas por la necesidad de eliminar hipótesis de discriminación fiscal (Art. 24) así como fomentar la colaboración entre jurisdicciones y un clima de negocios internacionales estables sobre la base de procedimientos amistosos para resolución de conflictos de interpretación (Art. 25) así como fomento de intercambio de información para fines fiscales buscando o asistencia mutua en, con ello, que el convenio se convierta en una herramienta para combatir el fraude fiscal (Art. 26 y Art. 27).

La posición de la OCDE en materia de interpretación dinámica de los tratados internacionales se orienta a considerar, para cada situación, la interpretación de las pautas convenciones teniendo en cuenta los últimos comentarios (así como observaciones y reservas pertinentes) incluso cuando se estuviera frente a un acuerdo internacional celebrado a la luz de otro marco conceptual (comentarios)¹⁷, salvo hipótesis de cambios sustantivos. No dejamos de alertar que las jurisdicciones involucradas podrían intercambiar cartas o iniciar un procedimiento amistoso a fin de definir toda cuestión controvertida¹⁸.

PALABRAS FINALES

La aplicación de tratados internacionales en materia fiscal se ha convertido en elemento de dominio obligado para el analista tributario dado que será impensable esperar que un contribuyente local no requiera realizar negocios con exposición internacional y, de allí, derivar su fiscalidad.

En la aplicación de estos convenios generalmente se deja de lado la importancia de los comentarios a dicho modelo donde, incluso cuando no sean necesarios para aplicar alguna cláusula en especial (dado que ante el intérprete no existe dudas sobre el objetivo buscado por el acuerdo bajo referencia), resultarán ilustrativos de las diferentes cuestiones que cada tópico normado pretende normar. Como ilustración de ello se pueden verificar los comentarios al Art. 1 MOCDE que realiza una excelente referencia a la problemática que presentan sociedades sin personería fiscal como las “partnership” hoy contempladas en el Art. 130 inc. e) Ley 20.628 en materia de transparencia fiscal.

¹⁷ Comentarios MOCDE – Introducción – Parr. 33 y 34.

¹⁸ Para visualizar una discusión respecto de la interpretación dinámica “versus” un mecanismo estático en materia de convenios internacionales ver Darío Rajmilovich en “Planificación Fiscal Internacional” – ISBN 978-987-03-2427-0 – Ed. La Ley (2013). Pag. 38 y 39.

Será, por lo expuesto, materia obligada la lectura de los comentarios al modelo tributario general (OCDE) para, posteriormente, y por imperio de la atención que presenta la República Argentina a diferentes pautas propuestas por el modelo dispuesto por la ONU, ampliar el estudio con los comentarios al ultimo de los modelos señalados.

Los comentarios no son una “lectura adicional” sino que deben ser considerados “lectura obligada” de manera tal que la omisión en esta obligada tarea se acerca a un ejercicio negligente de la función encomendada.

www.sergiocarbhone.com.ar