



UNCUYO
UNIVERSIDAD
NACIONAL DE CUYO



FACULTAD DE
**CIENCIAS
ECONÓMICAS**

Contador Público Nacional y Perito Partidor.

ANÁLISIS DEL TÍTULO VIII DE LA LEY DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS Y LOS MÉTODOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN.

Autores

FLORES GONZÁLEZ, Joaquín Augusto (31.406)

GIL, Ana Paula (31.423)

VARGAS SOSA, Jesús Rolando (31.609)

Profesor tutor

Carlos Alberto Schestakow

Mendoza, Argentina - 2023



ÍNDICE TEMÁTICO

RESUMEN TÉCNICO:	4
A. INTRODUCCIÓN. CONTEXTO ECONÓMICO.	5
B. CRITERIO DE VINCULACIÓN.	6
B.1 CONCEPTUALIZACIÓN CRITERIOS.....	6
B.2 APLICACIÓN PRÁCTICA CRITERIOS.....	7
C. OBJETO DE LA LEY.	8
D. RESIDENCIA.	10
D.1 INTRODUCCIÓN.....	10
D.2 CONCEPTO.	10
D.3 PÉRDIDA DE LA CONDICIÓN DE RESIDENTE.	11
<i>D.3.1 Efectividad de la pérdida de la condición de residente.</i>	12
<i>D.3.2 Acreditación de la pérdida de residencia.</i>	12
<i>D.3.3 Carácter del sujeto que pierde la residencia.</i>	13
<i>D.3.4 Comunicación de la pérdida de residencia.</i>	13
D.4 DOBLE RESIDENCIA.....	14
D.5 NO RESIDENTES QUE ESTÁN PRESENTES EN EL PAÍS EN FORMA PERMANENTE.	16
E. RENTAS ALCANZADAS POR EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS.	17
E.1. BREVE EVOLUCIÓN HISTÓRICA.	17
E.2. TIPOS DE RENTAS QUE PUEDEN OBTENER LOS SUJETOS.	18
<i>E.2.1. Renta de fuente argentina.</i>	19
<i>E.2.2. Renta de fuente extranjera.</i>	20
F. EVOLUCIÓN HISTÓRICA DEL TRATAMIENTO DE LAS MISMAS.	30
G. MECANISMOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL.	33
G.1 MEDIDAS UNILATERALES.....	34
<i>G.1.1 Método de la exención.</i>	34
<i>G.1.2 Método de la imputación.</i>	35
<i>G.1.3 Aplicación práctica: pago a cuenta de impuesto análogo pagado en el exterior</i>	36
G.2 MEDIDAS BILATERALES O MULTILATERALES.	38
<i>G.2.1 Definición de los convenios de doble imposición.</i>	40



<i>G.2.2 Elementos para la interpretación y estructura de los convenios.</i>	41
<i>G.2.3 Finalidad de los convenios de doble imposición.</i>	44
H. MODELOS DE CONVENIOS. OCDE.	46
H.1 CONCEPTUALIZACIÓN DEL INFORME 3 INTERNACIONAL DENOMINADO “Diseñar normas de transparencia fiscal internacional eficaces, Acción 3 Informe final (2015)”.....	46
<i>H.1.1 Tratamiento: ¿Cuándo debería considerarse controlada una sociedad?</i>	47
<i>H.1.2 Tipos de control.</i>	47
<i>H.1.3 Nivel de control.</i>	49
<i>H.1.4 Umbrales mínimos y exenciones aplicables a una sociedad del exterior controlada.</i>	49
<i>H.1.5 Definición de la renta sujeta al régimen de tfi.</i>	51
<i>H.1.6 Normas para calcular la renta.</i>	53
<i>H.1.7 Normas sobre la atribución de la renta.</i>	54
<i>H.1.8 Normas para prevenir o eliminar la doble imposición.</i>	55
H.2 CONCEPTUALIZACIÓN DEL INFORME DE TRANSPARENCIA FISCAL EN AMÉRICA LATINA 2023 (Informe de Progreso de la Declaración de Punta del Este).	56
I. CONVENIOS CELEBRADOS ENTRE ARGENTINA Y ESTADOS EXTRANJEROS.	61
I.1 TRATADO CON LA REPÚBLICA FRANCESA.....	63
<i>I.1.1. Desarrollo de puntos principales.</i>	63
I.2. CASO PRÁCTICO: CONVENIO ENTRE ARGENTINA Y FRANCIA.....	66
J. CONCLUSIÓN	68
ANEXO	70
BIBLIOGRAFÍA	76
GLOSARIO	78



RESUMEN TÉCNICO.

En el marco del presente trabajo, desarrollaremos el tratamiento conferido por la legislación nacional e internacional impositiva a las reconocidas “Rentas de fuente extranjera”. También, explicaremos en detalle los antecedentes y mecanismos instaurados en la legislación impositiva a nivel mundial como solución a diversos problemas, tales como, la doble gravabilidad de las rentas que obtienen los sujetos, al quedar alcanzados por el impuesto a las ganancias en su país de residencia como en el de origen de las mismas o, en sentido crítico, la posibilidad de que los contribuyentes instauren maniobras elusivas perjudicando la efectiva recaudación de los impuestos.

Cómo bien se sabe, el Estado, a los efectos de cumplir con sus cometidos u objetivos de política fiscal, a través de su poder de imperio y de manera coactiva, obtiene recursos de los contribuyentes considerando determinados aspectos de su capacidad contributiva. Entre tales aspectos, se encuentran las ganancias obtenidas por los sujetos en países ajenos al de su residencia (rentas de fuente extranjera). A raíz de lo mencionado precedentemente desarrollaremos, como una de los puntos principales del presente trabajo, los conceptos básicos de residencia previsto por la legislación nacional.

A lo largo de los años, los países han velado por legislaciones consistentes e integradas que abarquen actuales o potenciales situaciones que podrían perjudicar la recaudación de recursos tributarios por parte de los mismos, basadas en la instauración de regímenes de intercambio de información y la suscripción de convenios o tratados que fijen las pautas para la distribución de potestades tributarias entre los firmantes. En este trabajo, incluiremos ejemplos prácticos además de la explicación de convenios bilaterales de los cuales la República Argentina es parte como el firmado con la República Francesa.



A. INTRODUCCIÓN. CONTEXTO ECONÓMICO.

A raíz de la globalización, la creciente movilidad de capitales y la posibilidad de generar ingresos en el exterior de manera remota, han contribuido a la evolución e integración en materia fiscal.

Otro fenómeno importante está dado por una de las consecuencias positivas, en materia laboral, que trajo la pandemia de COVID-19 al permitir la prestación de servicios a otros países del mundo, situación que a la vista de los argentinos resultó favorable a los efectos de obtener rentas en monedas “más estables” que la moneda nacional. Siendo este uno de los tantos intentos para sobrellevar el contexto macroeconómico del país donde la inflación licúa constantemente los ingresos, degradando la calidad de vida de los ciudadanos.

A partir de 2015 principalmente, los países se han visto obligados a tomar en consideración situaciones que podrían llevar a erosionar las bases imponibles, evadir o eludir impuestos y fugar capitales a territorios de nula o escasa tributación, perjudicando los ingresos fiscales y, por lo tanto, los principales recursos de los Estados en pos al cumplimiento de sus objetivos de política pública.

Así es como surge nuestro interés en tratar en profundidad esta temática, de la cual Argentina no se encuentra exenta, con el objetivo de otorgar un mayor conocimiento sobre el tema a profesionales y estudiantes en ciencias económicas, resaltando legislación y tratados internacionales y su impacto en el país. Por lo que, se abordará el régimen previsto en la República Argentina respecto a la gravabilidad de las rentas de fuente extranjera encuadrado en el Título VIII de la Ley de Impuesto a las Ganancias, y las políticas adoptadas por nuestro país tanto en la legislación nacional como en materia de convenios suscriptos con otros países, para tratar de evitar la doble tributación.



B. CRITERIO DE VINCULACIÓN.

“Como lo ha determinado la doctrina, debemos entender por criterios de vinculación tributaria a aquellos que determinan la relación jurídica entre un ente estatal soberano y un sujeto pasivo, lo cual da origen al nacimiento de un derecho de imposición; esto es, la relación jurídico-tributaria que nace entre quien detenta la potestad tributaria y el sujeto pasivo de dicha obligación” (Quiñónez Márquez y Borbor de la Cruz, 2008).

“En derecho tributario, a los criterios existentes para vincular la sustancia gravable con el Estado que ejerce la potestad tributaria, se los conoce con el nombre de momentos de vinculación y, a dicho vínculo, como vínculo jurisdiccional.

B.1 CONCEPTUALIZACIÓN CRITERIOS

Las legislaciones se orientan de diversas maneras al escoger el momento de vinculación, y así los criterios utilizables resultan ser:” (Según texto citado en la Tesis: “Análisis de la Doble Tributación Internacional. Aspectos Relevantes” (2014) de Pedernera, Juan José y Schestakow, Carlos Alberto. Pág 6):

a. Principio de **territorialidad** de la fuente: utiliza como punto de conexión el mismo elemento objetivo de la renta, es decir, la ligazón económica de la renta a un determinado territorio, con prescindencia de su imputación a un sujeto determinado. Por un lado, teniendo en cuenta la base territorial, como por ejemplo, el lugar de asiento de los inmuebles o el de realización de actividades comerciales.

Por otro lado, también considerando otros índices representativos al efecto tales como el lugar de emisión de la deuda, domicilio del deudor, colocación del capital, localización de la garantía real, la ubicación del riesgo o de residencia de quien soporta el gasto o de quien obtiene la renta, entre otros.



b. Criterio **jurisdiccional subjetivo (renta mundial)**: considera que todos los habitantes de un territorio deben contribuir al sostenimiento del gasto público del lugar en que residen, con independencia del sitio de obtención de estas. Es decir, representa su capacidad contributiva “plena”.

B.2 APLICACIÓN PRÁCTICA CRITERIOS.

Según se menciona en el trabajo de investigación del autor Juan José Pedernera , “la aplicación del principio territorial o de la fuente tiene justificación desde el punto de vista económico y social, y señala el derecho que tiene el Estado de gravar las rentas y el enriquecimiento que se produjo dentro de su economía, dado que su obtención sólo fue posible gracias a las condiciones políticas, económicas, sociales y jurídicas existentes en ese país y a cuyo sostenimiento y mantenimiento es justo que su beneficiario aporte una contribución”. (Juan José Pedernera (2014) - Análisis de la Doble Tributación Internacional: Aspectos Relevantes. Pág. 11)

El criterio de territorialidad fue usado en mayor o menor grado por todos los países del mundo, para gravar los enriquecimientos que se producen en su territorio. Este es el criterio que hasta hace unos años era el más aceptado y generalizado en Latinoamérica, fundamentado principalmente en el hecho de que estos países eran -y algunos todavía lo son- preponderantemente importadores de capital. Por la sencillez del sistema, éste resultaba el de más fácil administración.

Por otro lado, el principio de la renta mundial es el más generalizado en la actualidad, y ha sido adoptado por la mayoría de las legislaciones tributarias del mundo. Sin embargo, su aplicación es un poco compleja respecto de la posibilidad de recaudar efectivamente ingresos ubicados fuera del país, ya que dicho sistema requiere de administraciones tributarias más desarrolladas y de la existencia de tratados internacionales de intercambio de información fiscal. Este sistema de renta mundial se apoya en el fundamento democrático de la igualdad de todos los habitantes de un país ante la ley, como consecuencia



del cual no sería justo discriminar en el trato impositivo entre quienes obtienen la renta dentro del país de aquellos que la obtienen en el exterior. Bajo este principio, los impuestos deben ser de carácter general de forma tal que abarquen todos los tipos de ingresos de la misma manera, y debido al proceso de globalización de la economía, este concepto cobra cada día más importancia.

A través de la aplicación de este principio se establece la totalidad de las rentas del contribuyente, cualquiera sea la ubicación geográfica de su fuente, con lo cual se puede determinar de forma más precisa su capacidad de contribuir con las cargas del Estado.

Actualmente, según la legislación argentina, a los residentes se los grava por el criterio de la renta mundial y a los no residentes por el principio de territorialidad de la fuente.

C. OBJETO DE LA LEY.

Para poder configurar el “Hecho Imponible” de cualquier impuesto, se requiere que confluyan 5 aspectos fundamentales concurrentemente:

- Uno material (objeto)
- Uno subjetivo
- Un aspecto temporal
- Un aspecto territorial
- Un aspecto cuantitativo.

El primero de ellos, como en la mayoría de las leyes relacionadas a un tributo, se encuentra en su primer artículo. El mismo dice:

“ARTÍCULO 1º. - Todas las ganancias obtenidas por personas humanas, jurídicas o demás sujetos indicados en esta ley, quedan alcanzados por el impuesto de emergencia previsto en esta norma.

Las sucesiones indivisas son contribuyentes conforme lo establecido en el artículo 36.



Los sujetos a que se refieren los párrafos anteriores, residentes en el país, tributan sobre la totalidad de sus ganancias obtenidas en el país o en el exterior, pudiendo computar como pago a cuenta del impuesto de esta ley las sumas efectivamente abonadas por impuestos análogos, sobre sus actividades en el extranjero, hasta el límite del incremento de la obligación fiscal originado por la incorporación de la ganancia obtenida en el exterior.

Los no residentes tributan exclusivamente sobre sus ganancias de fuente argentina, conforme lo previsto en el Título V y normas complementarias de esta ley.” (Ley de Impuesto a las Ganancias t.o. 2019)

Este artículo es particularmente importante porque además de configurar el aspecto objetivo, se relaciona con el sujeto del impuesto, donde se destacan: las personas humanas, personas jurídicas, sucesiones indivisas (art. 36) y demás sujetos de la ley donde quedan alcanzados, por ejemplo, fideicomisos y fondos comunes de inversión, que no son personas jurídicas, pero que para la ley tributan como tal. Éstas últimas tienen personalidad fiscal ya que adquieren derechos y contraen obligaciones tributarias.

Las ganancias pueden provenir de diversas fuentes, como actividades comerciales, profesionales, industriales, agrícolas, ganaderas, y de la enajenación de bienes muebles e inmuebles, entre otras. Además, se consideran ganancias los intereses, alquileres, dividendos y regalías recibidas, así como otros ingresos y beneficios obtenidos por las personas físicas y jurídicas.

Cómo se destacó anteriormente, el impuesto a las ganancias se basa en el principio de territorialidad, lo que significa que se grava la renta obtenida dentro del territorio argentino. Sin embargo, para las personas físicas no residentes, cuyo tratamiento en la ley se encuentra prevista en el Título V denominado “Beneficiarios del exterior”, del mismo surge la gravabilidad de ciertos ingresos de fuente argentina originada por intereses, regalías, dividendos y ganancias de la enajenación de bienes situados en el país. Cabe destacar que, este tratamiento para sujetos no residentes excede la esfera del objeto de nuestro trabajo.



D. RESIDENCIA.

D.1 INTRODUCCIÓN.

Considerando que los sujetos residentes en el país tributan por las utilidades obtenidas en todo el mundo (atendiendo al criterio de renta mundial), y los sujetos no residentes en el país tributan por las rentas obtenidas en el mismo (atendiendo al criterio territorial), resulta de suma importancia definir, según la Ley de Impuesto a las Ganancias, a qué sujetos se consideran como residentes

D.2 CONCEPTO.

La Ley del Impuesto a las Ganancias enumera taxativamente, en su Art. 116, a quienes deben considerarse residentes en el país. A continuación, se describe, a modo de resumen, cada uno de ellos:

“a) Personas humanas de nacionalidad argentina, nativas o naturalizadas, excepto las que hayan perdido la condición de residentes, de acuerdo a como se describe en el presente trabajo.

b) Personas humanas de nacionalidad extranjera que hayan obtenido su residencia permanente en el país o que, sin haberla obtenido, hayan permanecido en el mismo con autorizaciones temporarias otorgadas de acuerdo con las disposiciones vigentes en materia de migraciones, durante un período de DOCE (12) meses.

c) Sucesiones indivisas en las que el causante, a la fecha de fallecimiento, revistiera la condición de residente en el país de acuerdo con lo dispuesto en los incisos anteriores.

d) Sociedades de capital, conforme el Art. 73 de la Ley.

e) Sociedades y empresas o explotaciones unipersonales, constituidas o ubicadas en el país, al solo efecto de la atribución de sus resultados impositivos a los dueños o socios que revistan la condición de residentes en el país.

f) Fideicomisos regidos por las disposiciones del Código Civil y Comercial de la Nación y los fondos comunes de inversión comprendidos en el segundo párrafo del artículo 1° de la Ley N° 24.083 y sus



modificaciones, a efectos del cumplimiento de las obligaciones impuestas al fiduciario y a las sociedades gerentes, respectivamente, en su carácter de administradores de patrimonio ajeno y, en el caso de fideicomisos no financieros regidos por la primera de las normas mencionadas, a los fines de la atribución al fiduciante beneficiario, de resultados e impuesto ingresado, cuando así procediera.

g) Los establecimientos permanentes comprendidos en el inciso b) del artículo 73 .” (Oscar A. Fernández ,2021, Manual Impuesto a las Ganancias. Pág 135)

D.3 PÉRDIDA DE LA CONDICIÓN DE RESIDENTE.

De acuerdo con la Ley del Impuesto a las Ganancias, en su Art. 117, para las personas humanas existen dos formas de perder la residencia en la República Argentina, las mismas se describen a continuación:

- Cuando las personas humanas, que revistan la condición de residentes en el país, adquieran la condición de residentes permanentes en un Estado extranjero, según las disposiciones que rijan en el mismo en materia de migraciones.
- Cuando, no habiéndose producido esa adquisición con anterioridad, permanezcan en forma continuada en el exterior durante un período de DOCE (12) meses.

Sin embargo, con respecto a la segunda situación mencionada previamente, cabe mencionar que, según el Art 283 del Decreto Reglamentario de la Ley, si la persona regresa temporalmente al país por menos de 90 días continuos o alternados por cada periodo de 12 meses no se interrumpirá la continuidad de la permanencia en el exterior.

No obstante, lo mencionado precedentemente, existen excepciones a las situaciones mencionadas previstas en la ley, como, por ejemplo, cuando las personas se encuentren ausentes del país por causas que no impliquen la intención de permanecer en el extranjero de manera habitual. En este caso, pueden acreditar



dicha circunstancia en el plazo, forma y condiciones que establezca la reglamentación para evitar la pérdida de la residencia. Otra excepción, prevista en el Art. 118 de la Ley, es cuando se trata de personas humanas residentes en el país que actúen en el exterior como representantes oficiales del Estado Nacional o en cumplimiento de funciones encomendadas por el mismo o por las provincias, municipalidades o la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

D.3.1 Efectividad de la pérdida de la condición de residente.

La pérdida de la condición de residente, previamente explicada, causará efecto a partir del primer día del mes inmediato subsiguiente a aquel en el que se hubiera obtenido la residencia permanente en un Estado extranjero o se hubiera cumplido el período mencionado previamente que determina la pérdida de la condición de residente en el país, según sea el caso.

D.3.2 Acreditación de la pérdida de residencia.

Para acreditar la pérdida de residencia ante la Administración Federal de Ingresos Públicos se debe tener en cuenta dos situaciones previstas en el Artículo 119 de la Ley.

“Cuando la pérdida de la condición de residente se produzca antes que las personas se ausenten del país, las mismas deberán acreditar ante la AFIP la adquisición de la condición de residente en un país extranjero y el cumplimiento de las obligaciones correspondientes a las ganancias de fuente argentina y extranjera obtenidas en la fracción del período fiscal transcurrida desde su inicio y la finalización del mes siguiente a aquel en el que se hubiera adquirido la residencia en el exterior, así como por las ganancias de esas fuentes imputables a los períodos fiscales no prescriptos que determine el citado organismo.

En cambio, si la pérdida de la condición de residente se produjera después que las personas se ausenten del país, la acreditación concerniente a esa pérdida y a las causas que la determinaron, así como



la relativa al cumplimiento de las obligaciones mencionadas anteriormente, considerando en este supuesto la fracción del período fiscal transcurrida desde su inicio hasta la finalización del mes siguiente a aquel en el que se produjo la pérdida de aquella condición, deberán efectuarse ante el consulado argentino del país en el que dichas personas se encuentren al producirse esa pérdida, acreditación que deberá ser comunicada por el referido consulado a la AFIP.” (Oscar A. Fernández ,2021, Manual Impuesto a las Ganancias. Pág 139)

Sin embargo, el cumplimiento de las obligaciones establecidas en los párrafos anteriores, no libera a los contribuyentes comprendidos en los mismos de su responsabilidad por las diferencias de impuestos que pudieran determinarse por períodos anteriores a aquel en el que cause efecto la pérdida de la condición de residente o por la fracción del año fiscal transcurrida hasta que opere dicho efecto.

D.3.3 Carácter del sujeto que pierde la residencia.

Si bien el presente trabajo hace foco en la renta de fuente extranjera no deja de ser importante el carácter que adquieren aquellas personas humanas que pierdan la residencia en el país. Según el Artículo 120 de la ley, aquellas personas humanas que pierdan la residencia tributarán en carácter de beneficiarios del exterior (Título V, LIG) por sus ganancias de fuente argentina.

D.3.4 Comunicación de la pérdida de residencia.

A los efectos de comunicar la pérdida de la residencia ante la AFIP, el Artículo 121 de la Ley, prevé que sea la misma la que determinará la forma, plazo y condiciones en las que deberán efectuarse las acreditaciones dispuestas en el artículo 119 y, en su caso, las comunicaciones a las que se refiere su segundo párrafo.

Acorde a lo mencionado previamente, la AFIP requiere que la pérdida de la condición de residente



en el país, deba ser acreditada por el contribuyente que la invoque, mediante alguno de los elementos que se indican a continuación:

- a) Certificado de residencia permanente emitido por la autoridad competente del Estado extranjero de que se trate.
- b) Pasaporte, certificación consular u otro documento fehaciente que pruebe la salida y permanencia fuera del país por el lapso previsto en los mencionados artículos.

Cuando se presenten documentos redactados en idioma extranjero, deben ser acompañados de su correspondiente traducción efectuada por traductor público y refrendada la firma de éste último en el Colegio Público de Traductores, de corresponder. De haberse extendido el documento en el ámbito de países signatarios de la Convención de La Haya, dicha traducción deberá comprender el texto de la pertinente apostilla.

D.4 DOBLE RESIDENCIA.

En cuanto a la condición de residencia es importante aclarar que pueden existir situaciones en las que el sujeto tenga doble residencia.

En los términos de la Ley de Impuesto a las Ganancias, en su artículo 122, se establece que en el caso de personas humanas, que teniendo residencia permanente en un Estado extranjero o habiendo perdido su condición de residente en la República Argentina se consideren residentes por otro país a los fines tributarios, continúen residiendo de hecho en el territorio nacional o reingresen al mismo para permanecer en él, se lo considerará como residente en el país. Para ello deberá seguirse el siguiente criterio ordinal que está en concordancia con los lineamientos de la OCDE:

- a) Cuando mantengan su vivienda permanente en la REPÚBLICA ARGENTINA;
- b) En el supuesto de que mantengan viviendas permanentes en el país y en el Estado que les otorgó



la residencia permanente o que los considera residentes a los efectos tributarios, si su centro de intereses vitales se ubica en el territorio nacional;

c) De no poder determinarse la ubicación del centro de intereses vitales, se tendrá en cuenta si habitan en forma habitual en la República Argentina, condición que se considerará cumplida si permanecieran en ella durante más tiempo que en el Estado extranjero que les otorgó la residencia permanente o que los considera residentes a los efectos tributarios, durante el período que a tal efecto fije la reglamentación;

d) Si permanecieran igual tiempo en el país y en el Estado extranjero que les otorgó la residencia o los considera residentes a los efectos tributarios, serán residentes cuando sean de nacionalidad argentina.

Cuando por aplicación de lo dispuesto anteriormente, deba considerarse residente en el país a una persona humana, se le dispensará el tratamiento previsto en el tercer párrafo del artículo 1 de la ley para los sujetos residentes desde el momento en que causó efecto la pérdida de esa condición o, en su caso, desde el primer día del mes inmediato siguiente al de su reingreso al país. Tal tratamiento, como fue explicado en el inicio de este trabajo implica:

... "Los sujetos a que se refieren los párrafos anteriores, residentes en el país, tributan sobre la totalidad de sus ganancias obtenidas en el país o en el exterior, pudiendo computar como pago a cuenta del impuesto de esta ley las sumas efectivamente abonadas por impuestos análogos, sobre sus actividades en el extranjero, hasta el límite del incremento de la obligación fiscal originado por la incorporación de la ganancia obtenida en el exterior." (Ley de Impuesto a las Ganancias t.o. 2019)

En consonancia con esto, el mismo artículo 122 determina que si la persona a la que se le dispensase el tratamiento indicado precedentemente, hubiese sido objeto a partir de la fecha inicial comprendida en el mismo, de las retenciones en carácter de "beneficiario del exterior", tales retenciones podrán computarse como pago a cuenta en la proporción que no excedan el impuesto atribuible a las ganancias de fuente



argentina que las originaron, determinadas de acuerdo con el régimen aplicable a los residentes en el país. La parte de las retenciones que no resulten computables no podrá imputarse al impuesto originado por otras ganancias ni podrá trasladarse a períodos posteriores o ser objeto de compensación con otros gravámenes, transferencia a terceros o devolución.

Por último, cuando las personas a las que se les hubiese atribuido la condición de residente en el país, finalmente mantengan su residencia en el extranjero o por cambios en su situación se establezca que han trasladado en forma definitiva su residencia a ese Estado, deberán acreditar dicha circunstancia y su consecuencia ante la Administración Federal de Ingresos Públicos.

D.5 NO RESIDENTES QUE ESTÁN PRESENTES EN EL PAÍS EN FORMA PERMANENTE.

En el Artículo 123 de la ley se enumeran situaciones de distintos sujetos que permanecen de manera permanente en el país pero que no son considerados residentes a los efectos del tratado impuesto. Entre ellos se menciona:

- *“A los miembros de misiones diplomáticas y consulares de países extranjeros en la REPÚBLICA ARGENTINA y su personal técnico y administrativo de nacionalidad extranjera que al tiempo de su contratación no revistan la condición de residentes en el país, así como los familiares que no posean esa condición que los acompañen.*
- *Los representantes y agentes que actúen en organismos internacionales de los que la Nación sea parte y desarrollen sus actividades en el país, cuando sean de nacionalidad extranjera y no deban considerarse residentes en el país al iniciar dichas actividades, así como los familiares que no revistan la condición de residentes en el país que los acompañen.*
- *Las personas humanas de nacionalidad extranjera cuya presencia en el país resulte*



determinada por razones de índole laboral debidamente acreditadas, que requieran su permanencia en la REPÚBLICA ARGENTINA por un período que no supere los CINCO (5) años, así como los familiares que no revistan la condición de residentes en el país que los acompañen.

- *Las personas humanas de nacionalidad extranjera, que ingresen al país con autorizaciones temporarias otorgadas de acuerdo con las normas vigentes en materia de migraciones, con la finalidad de cursar en el país estudios secundarios, terciarios, universitarios o de posgrado, en establecimientos oficiales o reconocidos oficialmente, o la de realizar trabajos de investigación recibiendo como única retribución becas o asignaciones similares, en tanto mantengan la autorización temporaria otorgada a tales efectos.” (Ley de Impuesto a las Ganancias t.o. 2019)*

Sin perjuicio de lo explicado anteriormente, el mismo artículo es el que de manera concisa establece el tratamiento que se dispensará para el caso que estos sujetos obtengan ganancias de fuente argentina. A tales efectos les resultará aplicable las disposiciones de la ley y de su decreto reglamentario, previsto para los residentes en el país.

E. RENTAS ALCANZADAS POR EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS.

E.1. BREVE EVOLUCIÓN HISTÓRICA.

Las disposiciones referidas a la gravabilidad resultan de aplicación recién con la sanción de la Ley 25.063 (año 1998) y no desde 1992, momento en el que se aprobó la ley 24.073 que introdujo en el ámbito del impuesto a las ganancias la gravabilidad de las rentas obtenidas en el exterior, pero sin definir con exactitud el nuevo hecho imponible, algo que recién sucedió con el dictado de la citada ley 24.063 que incorporó los elementos necesarios para cumplimentar tal finalidad.

El cambio de nexo de vinculación se produce desde la reforma del año 1992 con la ley 24.073 que suspendió el ajuste por inflación. Se gravaron las rentas de fuentes extranjera pero no se legisló sobre ello,



por ello la gravabilidad de la renta de fuente extranjera para sujetos del país tiene plena vigencia desde 1998.

E.2. TIPOS DE RENTAS QUE PUEDEN OBTENER LOS SUJETOS.

Luego de haber caracterizado a los sujetos residentes como a los no residentes de la República Argentina y sus características particulares a la hora de definirlos como tal, es de importancia destacar y desarrollar los tipos de ganancias alcanzadas que puede obtener cada uno.

En el cuadro que viene a continuación se analiza lo siguiente:

GANANCIAS QUE ALCANZA EL ESTADO ARGENTINO	RESIDENTES EN EL PAÍS	Ganancias de fuente argentina
		Ganancias de fuente extranjera
	NO RESIDENTES EN EL PAÍS	Ganancias de fuente argentina

Cuadro 1 - Elaboración propia

En el mismo se destaca que los sujetos NO residentes pueden ser alcanzadas sus rentas de fuente argentina (llamados Beneficiarios del Exterior), mientras que los sujetos Residentes en el país pueden obtener ambas rentas (argentina y extranjera).

Pero ahora surge la pregunta: ¿Qué es renta de fuente argentina y qué es renta de fuente extranjera según la Ley de Impuesto a las Ganancias?



E.2.1. Renta de fuente argentina.

Para poder responder la primera parte de esta pregunta hay que remitirse al artículo 5 de la Ley donde lo define de manera explícita. El mismo dice:

“ARTÍCULO 5º.- En general, y sin perjuicio de las disposiciones especiales de los artículos siguientes, son ganancias de fuente argentina aquellas que provienen de bienes situados, colocados o utilizados económicamente en la República, de la realización en el territorio de la Nación de cualquier acto o actividad susceptible de producir beneficios, o de hechos ocurridos dentro del límite de la misma, sin tener en cuenta nacionalidad, domicilio o residencia del titular o de las partes que intervengan en las operaciones, ni el lugar de celebración de los contratos.” (Ley de Impuesto a las Ganancias t.o. 2019).

Aunque el artículo precedente es muy claro en cuanto a su redacción, se destacarán a modo de resumen sus aspectos más relevantes para determinar la Renta de Fuente Argentina. Habrá RFA cuando hayan ganancias derivadas de:

1. Bienes situados, colocados o utilizados dentro del país
2. Cualquier acto o actividad que pueda generar beneficios
3. De hechos en general ocurridos dentro de los límites de la República Argentina.

Los tres casos del artículo 5 de la Ley no son los únicos, porque se presentan en el resto del articulado, particularidades que requieren especial atención. Resumiendo, y también ejemplificando cuando es necesario, se destaca los siguiente:

- **Artículo 6:** las ganancias provenientes de créditos garantizados con derechos reales dependerán de la ubicación del bien en cuestión: si está en Argentina, será Renta de Fuente Argentina, pero si el bien está en el exterior, se analizará el lugar de utilización de los fondos. Siendo, por su lado Renta de Fuente Extranjera si tal utilización de fondos es en el exterior.

- **Artículo 7:** en el caso de acciones, cuotas y participaciones sociales, monedas digitales,



títulos, bonos y demás valores, se analizará el lugar de constitución del emisor, siendo RFE cuando sea del exterior. Habrá una excepción con el segundo párrafo del presente artículo que determina que para los valores representativos de acciones o los certificados de depósitos de acciones (Por ejemplo, CEDEARs), será RFE cuando su cotización esté en el exterior. Ejemplo: ADR de YPF (acción argentina) que cotiza en USA. Es una acción argentina que cotiza en el mercado estadounidense, por lo tanto cuando el propietario de dicha acción decida venderla, estará gravado como RFE. Distinto sería si la misma acción cotizara en el mercado local bajo el contralor de la CNV, donde además de ser RFA, estará exenta su venta por aplicación del art. 26 inc. u.

- **Artículo 8:** Para el caso de los instrumentos derivados que nombra el mismo artículo, será RFE cuando el riesgo asumido se encuentre localizado en el exterior.
- **Artículo 9:** la exportación de bienes producidos, manufacturados, tratados o comprados en el país, será tratado como RFA.
- **Artículo 12:** Son RFA los ingresos provenientes de seguros o reaseguros de residentes a la hora de celebrar el contrato.
- **Artículo 13:** Los sueldos o remuneraciones de miembros del directorio, consejos u otros organismos que actúen en el extranjero en nombre de empresas radicadas en el país serán consideradas como RFA.

E.2.2. Renta de fuente extranjera.

Ahora, para poder responder la segunda parte de la pregunta planteada al comienzo de este capítulo (E.2 TIPOS DE RENTAS QUE PUEDEN OBTENER LOS SUJETOS DEL IMPUESTO), mencionada en el presente capítulo en su parte general, hay que remitirse al artículo 124 de la Ley donde lo define de la siguiente manera:



“ARTÍCULO 124.- Son ganancias de fuente extranjera las comprendidas en el artículo 2º, que provengan de bienes situados, colocados o utilizados económicamente en el exterior, de la realización en el extranjero de cualquier acto o actividad susceptible de producir un beneficio o de hechos ocurridos fuera del territorio nacional, excepto los tipificados expresamente como de fuente argentina y las originadas por la venta en el exterior de bienes exportados en forma definitiva del país para ser enajenados en el extranjero, que constituyen ganancias de la última fuente mencionada.” (Ley de Impuesto a las Ganancias t.o. 2019).

Por ejemplo, la renta que un profesional obtenga por brindar una conferencia en el exterior será considerada como de fuente extranjera, atento a que la actividad que produjo el beneficio no se llevó a cabo en nuestro país, siendo esta última una de las condiciones que expresamente prevé el citado artículo 2 de la ley para determinar el carácter de renta de fuente argentina.

Además, el artículo 125 de tal ley establece que serán rentas de fuente extranjera:

Las ganancias atribuibles a establecimientos permanentes instalados en el exterior de titulares residentes en el país constituyen, para estos últimos, ganancias de fuente extranjera, excepto cuando ellas, según las disposiciones de esta ley, deban considerarse de fuente argentina, en cuyo caso los establecimientos permanentes que las obtengan continuarán revistiendo el carácter de beneficiarios del exterior y sujetos al tratamiento que este texto legal establece para éstos.

Los establecimientos comprendidos en el párrafo anterior son los organizados en forma de empresa estable para el desarrollo de actividades comerciales, industriales, agropecuarias, extractivas o de cualquier tipo.

Por otro lado, además de las expresamente tipificadas como renta de fuente extranjera, un caso particular es el mencionado en el párrafo tercero del artículo 9 de la misma ley se considera como tal a las derivadas de las ganancias que obtienen los importadores por la simple introducción de sus productos en



nuestro país.

A modo de resumen, a continuación, se exponen, los tipos de rentas de fuente extranjera que pueden obtener los sujetos residentes en el país:

RESIDENTES EN EL PAÍS	Ganancia de fuente extranjera.	Actividad ocasional.
		Establecimiento permanente.
		Rentas pasivas (colocación de capital).
		Sociedades constituidas en el exterior.
	Ganancia de fuente argentina.	Visto en E.2.1.

Cuadro 2 - Elaboración propia

E 2.2.1 Ganancia neta y ganancia neta sujeta a impuesto.

Para determinar la ganancia neta de fuente extranjera sujeta a impuesto, el criterio es coincidente con el utilizado para las rentas nacionales. Se restará de la ganancia bruta los gastos necesarios para obtenerla o, en su caso, mantener y conservar la fuente, cuya deducción admita esta ley, en la forma que la misma disponga.

Para establecer la ganancia neta sujeta a impuesto se restarán del conjunto de las ganancias netas de la primera, segunda, tercera y cuarta categorías las deducciones que autoriza el artículo 30.

Sin embargo, en ningún caso serán deducibles los gastos vinculados con ganancias exentas o no comprendidas en este impuesto.

La reglamentación establecerá las disposiciones legales que no resulten de aplicación para determinar la mencionada ganancia neta.

Las categorías de renta de fuente extranjera son los mismos criterios de imputación establecidos para las rentas de fuente argentina. Además de lo estipulado en los artículos: 44 para ganancias de la primera categoría (rentas del suelo), 48 para ganancias de la segunda categoría (rentas de capital), 53 para ganancias de la tercera categoría (beneficios empresariales) y por último el artículo 82 ganancias de la cuarta categoría



(Ingresos del trabajo personal en relación de dependencia y otras rentas), se agregan algunos conceptos que constituyen rentas de fuente extranjera. Los mismos son:

- Para la Primera categoría: El valor locativo computable por los inmuebles situados en el exterior que sus propietarios ocupen para recreo, veraneo u otros fines semejantes a los que sus propietarios residentes en el país destinen a vivienda permanente, manteniéndose habilitadas para brindarles alojamiento en todo tiempo y de manera continuada.

A efectos de la aplicación de los incisos f) y g) del artículo citado en el párrafo anterior, respecto de inmuebles situados fuera del territorio nacional, se presume, sin admitir prueba en contrario, que el valor locativo o arrendamiento presunto atribuible a los mismos, no es inferior al alquiler o arrendamiento que obtendría el propietario si alquilase o arrendase el bien o la parte de este que ocupa o cede gratuitamente o a un precio no determinado.

- Para la segunda categoría: establece que son rentas extranjeras las del artículo 48 de la ley con ciertos agregados como:

a) Los dividendos o utilidades distribuidos por sociedades u otros entes de cualquier tipo constituidos, domiciliados o ubicados en el exterior, en tanto esas rentas no se encuentren comprendidas en los incisos siguientes.

A tales efectos resultará de aplicación las disposiciones del artículo siguiente, como así también, los supuestos establecidos en el artículo 50.

b) Las ganancias provenientes del exterior obtenidas en el carácter de beneficiario de un fideicomiso o figuras jurídicas equivalentes.

A los fines de este inciso, se considerarán ganancias todas las distribuciones que realice el fideicomiso o figura equivalente, salvo prueba en contrario que demuestre fehacientemente que los mismos no obtuvieron beneficios y no poseen utilidades acumuladas generadas en períodos anteriores al último



cumplido, incluidas en ambos casos las ganancias de capital y otros enriquecimientos. Si el contribuyente probase en la forma señalada que la distribución excede los beneficios antes indicados, sólo se considerará ganancia la proporción de la distribución que corresponda a estos últimos.

c) Los beneficios netos de aportes, provenientes del cumplimiento de planes de seguro de retiro privados administrados por entidades constituidas en el exterior o por establecimientos permanentes instalados en el extranjero de entidades residentes en el país sujetas al control de la SUPERINTENDENCIA DE SEGUROS DE LA NACIÓN.

d) Los rescates netos de aportes, originados en el desistimiento de los planes de seguro de retiro privados indicados en el inciso anterior.

e) Las utilidades distribuidas por los fondos comunes de inversión o figuras equivalentes que cumplan la misma función constituidas en el exterior.

f) Se consideran incluidas en el inciso b) las ganancias generadas por la locación de bienes exportados desde el país a raíz de un contrato de locación con opción de compra celebrado con un locatario del exterior.

Para la tercera categoría: las ganancias de fuente extranjera obtenidas como tales por los responsables a los que se hace referencia en el artículo 53, los cuales son:

- Sociedades de capital (Comprendido en el Art 73 de la Ley)
- Todas las que deriven de cualquier otra clase de sociedades constituidas en el país.
- Las derivadas de fideicomisos constituidos en el país en los que el fiduciante posea la calidad de beneficiario, excepto en los casos de fideicomisos financieros o cuando el fiduciante-beneficiario sea un sujeto cuyo tratamiento coincida con el previsto para los beneficiarios del exterior.

- Las derivadas de otras empresas unipersonales ubicadas en el país.

y en el último párrafo del mismo artículo cuando se trate de actividades profesionales u oficios a



que se refiere el artículo 82 se complemente con una explotación comercial o viceversa (sanatorios, etcétera), el resultado total que se obtenga del conjunto de esas actividades se considerará como ganancia de la tercera categoría. Por último, también constituyen rentas de tercera categoría aquellas por las que resulten responsables los sujetos comprendidos en el inciso f) del artículo 116 entendiéndose a los fideicomisos regidos por las disposiciones del Código Civil y Comercial de la Nación y los fondos comunes de inversión comprendidos en el segundo párrafo del artículo 1° de la Ley N° 24.083, incluyen, cuando así corresponda:

a) Las atribuibles a los establecimientos permanentes definidos en el artículo 125.

b) Las que les resulten atribuibles en su carácter de accionistas, socios, partícipes, titulares, controlantes o beneficiarios de sociedades y otros entes constituidos en el exterior, incluyendo fondos comunes de inversión o entidades con otra denominación que cumplan iguales funciones, y fideicomisos o contratos similares, sin que sea aplicable en relación con los dividendos y utilidades, lo establecido en el artículo 68.

c) Las originadas por el ejercicio de la opción de compra en el caso de bienes exportados desde el país a raíz de contratos de locación con opción de compra celebrados con locatarios del exterior.

En el caso de personas humanas y sucesiones indivisas residentes en el país, también constituyen ganancias de fuente extranjera de la tercera categoría:

a) las atribuibles a establecimientos permanentes definidos en el artículo 125

b) las que resulten imputadas conforme las previsiones de los incisos d), e) y f) del artículo 130, en tanto no correspondan a otras categorías de ganancias. La reglamentación establecerá el procedimiento de determinación de tales rentas, teniendo en cuenta las disposiciones de las leyes de los impuestos análogos que rijan en los países de constitución o ubicación de las referidas entidades o de las normas contables aplicables en éstos.



Cuando proceda el cómputo de las compensaciones contempladas por el segundo párrafo del artículo 53 a raíz de actividades incluidas en él desarrolladas en el exterior, se considerará ganancia de la tercera categoría a la totalidad de ellas, sin perjuicio de la deducción de los gastos necesarios reembolsados a través de ella o efectuados para obtenerlas, siempre que se encuentren respaldados por documentación fehaciente.

- Para la cuarta categoría, la ley establece que se encuentran comprendidos en el artículo 82, los beneficios netos de los aportes efectuados por el asegurado, que deriven de planes de seguro de retiro privados administrados por entidades constituidas en el exterior o por establecimientos permanentes instalados en el extranjero de entidades residentes en el país sujetas al control de la Superintendencia de Seguros de la Nación, en cuanto tengan su origen en el trabajo personal, debiendo determinarse la ganancia en la forma dispuesta en el artículo 140.

En el artículo siguiente se deriva que cuando proceda el cómputo de las compensaciones a que se refiere el último párrafo del artículo 82, se considerarán ganancias a la totalidad de las mismas, sin perjuicio de la deducción de los gastos reembolsados a través de ellas, que se encuentren debidamente documentados y siempre que se acredite en forma fehaciente que aquellas compensaciones, o la parte pertinente de las mismas, han sido percibidas en concepto de reembolso de dichos gastos.

Por ejemplo, si una persona humana tiene un ingreso por alquiler de un inmueble en el exterior tendrá una renta de 1ra categoría del exterior y podrá computar como pago a cuenta del impuesto argentino el impuesto pagado en el exterior hasta el incremento de la obligación fiscal.

Además, puede computar deducciones personales, salvo deducción especial, pero en la medida en que no hubieran sido utilizadas para la liquidación de las rentas nacionales. No pueden efectuar la deducción especial por renta de 4ta o 3ra categoría trabajando personalmente en la explotación porque sólo opera para las rentas de fuente argentina no así para las rentas de fuente extranjera.



E.2.2.2. Tipos de rentas de fuente extranjera que pueden obtener los sujetos del impuesto.

1. Participación en una sociedad del exterior de residentes fiscales argentinos: están gravados por impuesto a las ganancias, pudiendo computar como pago a cuenta, del impuesto mencionado, las sumas efectivamente abonadas por impuestos análogos, sobre sus actividades en el extranjero, hasta el límite del incremento de la obligación fiscal originado por la incorporación de la ganancia obtenida en el exterior. El momento y la forma de reconocimiento de la renta por parte del residente del país depende del inciso del art 130 LIG en que quede encuadrado. Por ejemplo:

- Si se trata de una sociedad de personas como por ejemplo las LLC (Limited Liability Company) donde en EEUU el sujeto en el impuesto a las ganancias no es la sociedad, sino que son los socios. En este caso, la ganancia se atribuirá en cabeza de cada accionistas, socios, partícipes, titulares, controlantes o beneficiarios, residentes en el país, en el período o año fiscal en el que finalice el ejercicio anual de tales sociedades o entes, en la proporción de su participación. Tal resultado se determinará utilizando la legislación impositiva del país donde se ubica la sociedad. En conclusión, el sujeto no es la sociedad sino que el sujeto es el socio. En este caso, se trataría de una sociedad transparente, y la “sociedad” al no revestir personalidad fiscal, las ganancias obtenidas por los socios quedarían comprendidas en el inc. e) del art 130 LIG que prevé este tratamiento.

- En cambio, si se tratara de una sociedad del exterior, que sí posean personalidad fiscal, es decir que la “sociedad es sujeto del impuesto a las ganancias” (Ej. C CORP, en EEUU), en este caso la sociedad “debe pagar el impuesto a las ganancias como sujetos”, y cuando distribuya los dividendos estos también estarán gravados en cabeza de sus socios o accionistas (habiendo una especie de doble imposición económica, no jurídica). En este caso, la ganancia de fuente extranjera recién se reconocería al momento que la sociedad distribuya los dividendos (hay un diferimiento del reconocimiento del resultado hasta el momento que se pongan a disposición los mismos). Si así fuera, los dividendos que distribuye la sociedad



del exterior serán ganancia de segunda categoría de fuente extranjera, y tributarán con la alícuota progresiva del art 94 LIG, en el ejercicio fiscal en que hayan sido puestos a disposición de los socios o accionistas (criterio de lo percibido). En este caso se gravan todos los dividendos que distribuyan sociedades por acciones constituidas en el extranjero. Por lo que se considera a los efectos fiscales que por los dividendos:

- En dinero o en especie: se computarán al valor corriente en la plaza en que estén situados los bienes al momento de su puesta a disposición.
- En acciones liberadas por su valor nominal. Esto presenta una diferencia con respecto a la distribución de este tipo de dividendos de fuente argentina ya que no están alcanzados.

No grava los dividendos en acciones provenientes de revalúos o ajustes contables, no originados en utilidades líquidas y realizadas.

- Bajo la figura prevista del “dividendo de distribución”. Esto tiene lugar cuando la sociedad rescata total o parcialmente sus acciones, por lo que, para evitar que se distribuyan utilidades bajo esta forma y que no se ingrese el respectivo impuesto, es que se establece esta figura.

Se determina como:

Dividendo de distribución = Valor de rescate – costo computable de las acciones (valor patrimonial proporcional a valor capital).

2. Establecimientos permanentes: Como se mencionaba anteriormente en el apartado de “Concepto de Renta de fuente extranjera según la Ley de Impuesto a las Ganancias”, los establecimientos comprendidos en el art. 125 son los organizados en forma de empresa estable en el exterior, para el desarrollo de actividades comerciales, industriales, agropecuarias, extractivas o de cualquier tipo, que originen para sus titulares residentes en la República Argentina ganancias de la tercera categoría. Incluye, asimismo, los loteos con fines de urbanización y la edificación y enajenación de inmuebles bajo regímenes similares al de propiedad horizontal del Código Civil y Comercial de la Nación, realizados en países



extranjeros. Debe regir el principio de la Contabilidad Separada entre los titulares residentes del país y los establecimientos. Un aspecto importante es el hecho contemplado en el artículo 126. Si la contabilidad separada no reflejara adecuadamente el resultado impositivo de fuente extranjera de un establecimiento permanente, la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS podrá determinarlo sobre la base de las restantes registraciones contables del titular residente en el país o en función de otros índices que resulten adecuados. El resultado se calcula en moneda extranjera y luego se convierte a moneda nacional para poder ser trasladado a sus dueños, al igual que las sociedades de personas, generando una especie de Transparencia Fiscal.

En caso de que el establecimiento permanente ubicado en el exterior obtenga Rentas de Fuente Argentina, se le aplicará igual tratamiento que a un Beneficiario del Exterior, donde se le realizará una retención de carácter de pago único y definitivo en la fuente. Por ejemplo: podría darse en el caso de que se envíen o remesen fondos al país para la constitución de un plazo fijo a nombre del establecimiento permanente. Por los intereses que genere tal inversión, tributará como un Beneficiario del exterior.

El artículo 130 inc. b) establece que:

“Los resultados impositivos de los establecimientos permanentes a que se refiere el inciso anterior se imputarán por sus titulares residentes en el país al ejercicio en el que finalice el correspondiente ejercicio anual del sujeto empresa o, cuando sus titulares sean personas humanas o sucesiones indivisas residentes en el país, al año fiscal en que se produzca dicho hecho”. (Ley de Impuesto a las Ganancias t.o. 2019).

Para tal imputación del resultado se utilizará el criterio del devengado y/o devengado exigible cuando resulte de aplicación según lo previsto en la LIG.

3. Rentas derivadas de actividades ocasionales desarrolladas en el extranjero: Por ejemplo, Médico que presta un servicio en el exterior.



4. Rentas pasivas por la colocación de capitales. Generalmente rentas de 1ra y 2da categoría (mencionadas en el apartado E.2.2.1)

F. EVOLUCIÓN HISTÓRICA DEL TRATAMIENTO DE LAS MISMAS.

Definición y objetivos del régimen

Frente a un contexto internacional de permanentes innovaciones tecnológicas y comunicacionales, se han diversificado en las últimas décadas maniobras elusivas y evasivas de contribuyentes locales y grupos internacionales, en la búsqueda de erosionar la base imponible en el estado de residencia, trasladando materia imponible y beneficios fiscales a otros estados extranjeros, donde dichos contribuyentes realizan escasa o nula actividad, y en los cuales la tasas de imposición son inexistentes o muy bajas.

Según expresa Rajmilovich (Manual de Impuesto a las Ganancias, año 2006) de esta manera contribuyentes locales logran diferir, cuando no impedir, el pago de impuestos interponiendo en forma simulada sociedades u otro tipo de entidades entre el sujeto que obtiene o tiene poder jurídico sobre la ganancia y el beneficiario final (accionista, socio, partícipe o similares).

Frente a esta realidad, los distintos Estados han tratado de preservar la certidumbre, equidad y eficiencia de sus sistemas tributarios, adoptando estándares internacionales conocidos bajo la denominación SEC (Sociedad extranjera controlada). Dichas medidas se encuentran incluidas dentro del plan BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) para evitar la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios fiscales a jurisdicciones extrañas, propuesto por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) en octubre de 2015, en el marco de normas de transparencia fiscal. Estos temas se profundizan en el apartado G de este trabajo.

Régimen anterior a la reforma tributaria

El texto de la Ley de Impuesto a las Ganancias (LIG) antes de la reforma introducida por la Ley



27.430 contemplaba el régimen de TFI complementado con las normas introducidas a su decreto reglamentario (DR) a través del Decreto 1037/00. El régimen aplicaba para sociedades por acciones que estuvieran constituidas en países no cooperantes y en la medida que las “rentas pasivas” representaran una proporción mayor al 50% del total de su ganancia impositiva en la composición de sus resultados.

Modificaciones introducidas por la Ley 27.430

A efectos de dotar de mayor operatividad al régimen de TFI la reforma tributaria introdujo modificaciones radicales al régimen de Transparencia Fiscal Internacional. Como se verá a continuación, las mismas se consolidaron en los siguientes ejes: se amplió el universo de entidades sujetas al régimen, quedando alcanzados todos los tipos societarios o entes del exterior; se especificó que no sólo las participaciones directas sino también las indirectas dan origen a la aplicación de la dispensa, permitiendo identificar la existencia de una SEC en estructuras societarias más complejas.

Para entender los alcances de la reforma introducida, es ilustrativo transcribir la parte del Mensaje de Elevación del Poder Ejecutivo Nacional que refiere al instituto: “En línea con los estándares internacionales (...) se amplía la aplicación del régimen para los casos de trust y otras figuras o contratos similares del exterior cuyo objetivo principal sea la administración de activos financieros, así como de entes a los que la legislación fiscal del país de su ubicación, radicación o domicilio, no les reconozca personalidad fiscal. Asimismo, (...) se amplía el universo de situaciones comprendidas (...) en los casos de participaciones por parte de residentes en el país en entes del exterior, que obtengan rentas consideradas pasivas”.

Luego de la reforma, la redacción del artículo 133 de la LIG, a través de sus incisos d), e) y f), configuran un nuevo esquema o test de referencia. Las participaciones de sujetos residentes en el país en entidades constituidas o domiciliadas en el exterior deberán ser examinadas a la luz del nuevo esquema, a efectos de definir si quedan alcanzadas o no por el régimen de TFI. De quedar incluidas, sus resultados serán imputados por sus beneficiarios del país (cualquiera fuere su denominación) al período fiscal en que



finalice el ejercicio anual correspondiente de los entes del exterior.

El nuevo esquema legal identifica los siguientes tipos:

1) Trust, fideicomisos, fundaciones de interés privado y demás estructuras análogas constituidas en el exterior, quedando incluidos todo tipo de contratos o arreglos, cuando el objeto principal sea la administración de activos financieros y el sujeto del país detente su control, manteniéndolos en su poder y/o encontrándose facultado.

2) Cualquier tipo de ente del exterior que no posea personalidad fiscal en la jurisdicción en que se encuentre constituido, domiciliado o ubicado. La ley no establece requisitos de control.

3) Cualquier otro tipo de entidades del exterior que no califiquen en los puntos anteriores.

Como se observa el nuevo régimen de TFI ha sufrido sustanciales modificaciones en su definición legal, en línea con las recomendaciones de la OCDE (tema a ser explicado en los puntos siguientes). La reglamentación, aún pendiente, deberá precisar sus alcances.



Condición establecida	La condición se cumple si se verifica cualquiera de las siguientes situaciones
Control del ente del exterior	Poseer una participación igual o superior al 50% en el patrimonio, resultados o derechos de voto en la entidad no residente, ya sea directamente o a través de: (I) entidades sobre las que posean control o vinculación, (II) cónyuge o conviviente, (II) otros parientes en línea ascendente, descendente o colateral, ya sea por consanguinidad o afinidad, hasta el tercer grado inclusive.
	Quando se verifique algunas de las siguientes situaciones: (I) posean el derecho a disponer de los activos del ente, (II) posean el derecho de elegir la mayoría de los directores o administradores y/o integren el órgano de administración, y sus votos definan las decisiones que se tomen, (III) posean el derecho de remover a la mayoría de los integrantes del órgano de administración, (IV) posean un derecho actual sobre los beneficios del ente.
	También se considera cumplida la condición cuando independientemente del porcentaje de participación, en cualquier momento del ejercicio anual el valor total del activo del ente provenga al menos en un 30% del valor de inversiones financieras generadas de rentas pasivas de fuente argentina, consideradas como exentas para el beneficiario del exterior.
Actividades desarrolladas por el ente del exterior	Quando no disponga de la organización de medios materiales y personales necesarios para realizar su actividad.
	Quando sus ingresos se originen en: (I) rentas pasivas que representen al menos el 50% de los ingresos anuales, o (II) ingresos de cualquier tipo que generen en forma directa o indirecta gastos deducibles fiscalmente para sujetos vinculados residentes en el país.
Situación fiscal del ente del exterior	EL impuesto ingresado por la entidad no residente atribuible a impuestos análogos, sea inferior en un 75% al impuesto societario que hubiere correspondido ingresar de acuerdo a los montos de la LIG.
	La condición anterior se considera cumplida si el ente del exterior se encuentra constituido, domiciliado o radicado en una jurisdicción no cooperante o de baja o nula tributación.

Cuadro 3 – Fuente: “REFORMA TRIBUTARIA: EL NUEVO RÉGIMEN DE TRANSPARENCIA FISCAL INTERNACIONAL (TFI)- Héctor Osvaldo Cacace”

G. MECANISMOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL.

Como se mencionó en el apartado introductorio del presente trabajo, la evolución de la situación económica actual tanto a nivel nacional como internacional, sumado a la creciente globalización, ha



permitido que sujetos residentes de un Estado obtengas rentas en uno o más países extranjeros. Esto a priori, podría originar un problema de doble imposición jurídica.

La solución al problema planteado consiste en establecer mecanismos o métodos para evitar la doble imposición. En esencia, éstos consisten en “en establecer la forma en que se tratarán fiscalmente aquellas rentas que pueden llegar a ser objeto de imposición en dos o más países, esto es, aquellas medidas que responden a la manera de aplicar las técnicas o mecanismos de orden tributario que se aplican para evitar la doble imposición, todo ello enfocado no a la renta en sí, sino a las consecuencias y tratamiento fiscal de tal riqueza”. (Díaz de Bernal, 2002)

Entonces y resumiendo, existen dos grandes métodos para evitar la doble imposición según la forma en que éstos sean adoptados: por un lado, encontramos las medidas unilaterales (interno de cada Estado), y por otro los acuerdos entre dos o más Estados.

A continuación, se explicarán ambos métodos.

G.1 MEDIDAS UNILATERALES.

Son medidas internas tomadas por cada país dentro de su normativa fiscal para evitar la doble tributación. Sin embargo, estas medidas carecen de efecto cuando hay acuerdos específicos firmados con otros estados debido a la prelación jurídica de los tratados internacionales frente a la norma interna del país.

Las medidas unilaterales definidas en el párrafo anterior se pueden clasificar en dos tipos: métodos de la exención y el método de la imputación.

G.1.1 Método de la exención.

Este método consiste en que el Estado de residencia renuncia a las rentas obtenidas por un sujeto cuando considera que ya han sido gravadas en el Estado de la fuente. A la vez, podemos identificar dos



variantes de este método, por un lado, la exención integral, que implica la renuncia absoluta por parte del Estado de residencia a gravar las rentas que se hubieran originado en otro país y ,por otro lado, la exención con progresividad, en la cual el Estado de residencia también renuncia a la tributación de las rentas que provienen del exterior pero en una primer momento las incorpora a la base imponible solamente a los fines de determinar el tipo de gravamen que corresponde sin que queden gravadas.

Este método descripto en el párrafo anterior plantea como condición necesaria que el Estado que concede la exención respete la política fiscal aplicada por el Estado de la fuente, como por ejemplo, que este decida eximir las para promover el desarrollo económico no debería afectar la exención que otorga el Estado de residencia, es decir, la exención que hace el mismo debe ser independiente del nivel de imposición efectiva del Estado de la fuente.

G.1.2 Método de la imputación.

Este método consiste en que el Estado de residencia grave todas las rentas obtenidas por el contribuyente pero que en el mismo se pueda deducir el impuesto pagado en el exterior. Este método, como el descripto anteriormente, presenta a su vez distintas modalidades. En primer lugar, la **imputación íntegral**, determina que el país de residencia le permita al sujeto pasivo deducir totalmente el impuesto pagado en el país del exterior sin que haya alguna limitación. En segundo lugar, la **imputación ordinaria o limitada**, establece que el estado de residencia permita al sujeto pasivo deducir el impuesto pagado en el país de origen de la renta, sin embargo, fija como límite el gravamen del Estado de residencia sobre rentas mencionadas. En función de lo mencionado anteriormente, el Estado de residencia permite al contribuyente que se pueda deducir el menor de los siguientes montos:

- El impuesto que efectivamente pagó en el país de origen.
- El impuesto que resulte de aplicar el tipo de gravamen del Estado de residencia a la renta obtenida en el país de origen.



En tercer lugar, el método del **impuesto no pagado o tax sparing**, se estableció a los fines de ayudar a los países subdesarrollados y permite que el contribuyente que obtenga rentas en el exterior y que sean materia de exención en el país de la fuente de las mismas pueda deducir no sólo los impuestos efectivamente pagados en el país donde se realizó la inversión sino también el que se debió pagar y no se pagó, ya sea porque existen medidas de política económica o por la exención o reducción que mencionado país, en vía de desarrollo, establezca con la finalidad de promover la inversión extranjera en el mismo. En cuarto lugar, el método denominado "**Matching credit o credit for notional tax**", establece que el país de residencia pueda otorgar un crédito fiscal por un porcentaje más alto que el impuesto efectivo que hubiera gravado la renta en el país de origen de esta. En quinto lugar, el método de **Imputación del impuesto subyacente o underlying tax credit**, determina que el Estado de residencia de la sociedad controlante, permite a la misma deducir la porción del impuesto soportado por retención en el país de origen como el impuesto soportado por las controladas al distribuir los beneficios, fijando como límite lo que corresponda pagar en el país de residencia por esta renta. Por último, el método de **Deducción total** establece una variante del método de la imputación debido a que el Estado de la residencia otorga como crédito de impuesto no el pagado en su momento en el país de origen, sino el monto que surge de aplicar sus propias tasas impositiva sobre la renta de fuente nacional y extranjera.

Una condición sumamente importante para la aplicación del Método de la Imposición es que los impuestos en ambos países deben ser considerados como análogos o de naturaleza idéntica.

G.1.3 Aplicación práctica: pago a cuenta de impuesto análogo pagado en el exterior

El sujeto residente en Argentina podrá incorporar el impuesto análogo pagado en el exterior como pago a cuenta en su DDJJ hasta el incremento de la obligación tributaria por incorporar RFE. Para poder realizarlo, deberá seguir los siguientes pasos:



1. Primero deberá calcular el impuesto determinado incluyendo las rentas de fuente extranjera:

Si el sujeto XX, residente en el país obtuvo en el año fiscal las siguientes rentas:

- Rentas de primera categoría: 4.500.000
- Rentas de tercera categoría: 4.000.000
- Rentas de Fuente Extranjera: 2.000.000

Total de ingresos (incluyendo RFE): 10.500.000

Sus deducciones son las siguientes:

- Deducciones generales = 2.700.000
- Deducciones Especiales (art 30 inc. a LIG) = 700.875 (MNI)

Su ganancia sujeta a impuesto incluyendo las RFE es de \$7.099.125 y el impuesto determinado suponiendo una alícuota del 35% es: \$2.484.693,75 (a)

2. Segundo se calcula el Impuesto Determinado SIN las RFE:

- Rentas de primera categoría: 4.500.000
- Rentas de tercera categoría: 4.000.000

Total de ingresos (excluyendo RFE): 8.500.000

Sus deducciones son las siguientes:

- Deducciones generales = 2.700.000
- Deducciones Especiales (art 30 inc. a) = 700.875 (MNI)

Su ganancia sujeta a impuesto excluyendo las RFE es de \$5.099.125 y el impuesto determinado suponiendo una alícuota del 35% es: \$1.784.693,75 (b)



3. Para determinar el incremento de la obligación fiscal por incluir rentas de fuente extranjera, debemos restar (a)-(b). O sea, $2.484.693,75 - 1.784.693,75$ y nos daría como resultado el límite de 700.000 (c)

4. Si el impuesto pagado en el exterior fué de 500.000 ($\$2.000.000 \times 25\%$), podemos computarlo por el total, ya que es menor al importe calculado como límite para poder incorporar el impuesto análogo pagado en el exterior como pago a cuenta. Distinto sería si el impuesto pagado en el exterior fuese de 1.000.000 el cuál solo se podrá incluir como pago a cuenta 700.000 y el excedente será computable en los 5 períodos fiscales siguientes (art.175 LIG)

G.2 MEDIDAS BILATERALES O MULTILATERALES.

Así como se mencionaba al comenzar este capítulo, existen métodos bilaterales o multilaterales. No es menor el hecho de que estos métodos para evitar la doble imposición internacional son los que han tenido un desarrollo mayor, y han logrado resultados más efectivos, a partir de que distintos organismos o conferencias internacionales han promovido estudios sobre la necesidad de que cada Estado disponga de una suficiente red de convenios, y que además fueran redactados según criterios homogéneos, constituyendo la vía más efectiva para evitar la doble tributación.

Por tal motivo es que se crea la Sociedad de Naciones dando lugar a la primera organización interestatal de carácter político general que funciona permanentemente con el objetivo de intervenir y regular los problemas que se suscitan a nivel internacional. Su Pacto fue aprobado en la Conferencia de Paz de París y entró en vigor el 10 de enero de 1920, creándose en su seno la Comisión Económica y Financiera. En la misma, han sido numerosos los comités de expertos y proyectos que han ido fomentando la concientización internacional sobre estos temas, habiéndose llegado a un punto en que la eliminación de la doble imposición internacional se ha convertido en uno de los temas claves desarrollados en organizaciones tan diversas como la O.N.U., O.C.D.E. (con sus respectivos informes, explicados en el “Capítulo H” de



este trabajo tanto a nivel internacional, como en América Latina)

Los convenios de doble imposición tienen como objetivo disminuir la incidencia de la carga fiscal que puede originarse en cada una de las etapas de materialización de una inversión extranjera.

Es común observar que las empresas consideren escoger Estados receptores de inversión donde existan convenios que ayuden a evitar o disminuir el problema de la doble imposición internacional ya que, lógicamente, representa un factor de mejora del clima de inversión del Estado.

Es importante aclarar que estos convenios de doble imposición no modifican el tratamiento común otorgado por la ley interna de un Estado, sino que, fijan límites a algunos aspectos de la participación de la recaudación del impuesto entre ambos Estados.

Los mecanismos concretos que se siguen en los distintos convenios internacionales pueden dividirse en dos grandes grupos:

- El método de exención: Este método se refiere a la exención de impuestos en el país de origen de los ingresos o ganancias, cuando los mismos también están sujetos a tributación en el país de residencia del contribuyente. En este marco, los Estados involucrados tienen la facultad de definir las condiciones específicas bajo las cuales se llevará a cabo esta exención, así como los criterios para el cálculo de la deducción correspondiente.

- El método de imputación: En este método, el país de residencia del contribuyente permite que los impuestos ya pagados en el país de origen sean imputados o acreditados contra el monto total de impuestos que se deben en el país de residencia. Esto tiene la finalidad de evitar la doble tributación sobre los mismos ingresos o ganancias.

Es relevante destacar que, en ambas metodologías, se observa una considerable flexibilidad. Los Estados suscriptores tienen la facultad de introducir adaptaciones específicas en las cláusulas de los convenios, con el propósito de ajustarlas a sus necesidades particulares. Dichas adaptaciones pueden



perseguir diversos objetivos, tales como la mejora de las relaciones fiscales entre los Estados participantes, la promoción de la inversión en economías en desarrollo a través de la posibilidad de deducciones en el país de residencia, o la facilitación de la cooperación entre múltiples Estados en la lucha contra las prácticas de evasión fiscal y el fraude.

A pesar de la variedad de enfoques disponibles para abordar el tema de la doble imposición, en la práctica concreta, estos pueden simplificarse en los métodos de exención e imputación. Estos dos métodos, junto con sus distintas formas de implementación, son los más ampliamente empleados en la realidad, y su eficacia técnica es resaltada por su inclusión en el marco del modelo de convenio de la OCDE y la convención modelo de las Naciones Unidas.

En estos modelos, se brinda la posibilidad a los Estados participantes de optar por uno u otro enfoque según sus preferencias y necesidades específicas.

Es relevante distinguir, siguiendo la visión presentada por Torres Silva (2011), entre los tratados que involucran a dos países, llamados bilaterales, y los que incluyen a múltiples naciones, conocidos como multilaterales. Estos últimos surgen de reglas establecidas por un grupo de países que tienen un poder conjunto más allá de las fronteras nacionales. Los tratados multilaterales tienen la ventaja de abordar asuntos que a veces no se pueden resolver adecuadamente en acuerdos entre solo dos países. Sin embargo, es esencial entender que ambos tipos de acuerdos ya sean bilaterales o multilaterales, tienen la misma fuente de origen y buscan lograr los mismos objetivos.

G.2.1 Definición de los convenios de doble imposición.

Según Herrán Ocampo, una definición para éstos sería: *“Los convenios para evitar la doble imposición constituyen acuerdos bilaterales que se aplican con preferencia a las disposiciones de la legislación interna, modificando el régimen general de no residentes, bien determinando supuestos de no sujeción en virtud del reparto de soberanía tributaria entre los Estados firmantes, o bien reduciendo los*



tipos impositivos aplicables para determinadas rentas”. (texto de Arespacochaga citado por Herrán Ocampo, 2000).

El propósito principal de los convenios de doble imposición radica en establecer pautas para distribuir la carga tributaria, definiendo el alcance de la autoridad tributaria de cada Estado con relación a ingresos específicos o elementos patrimoniales particulares. El mecanismo central de estos convenios está en otorgar a cada país firmante el derecho preferente o, en algunos casos, exclusivo de gravar ciertas categorías de ingresos o activos, evitando así la posibilidad de imposiciones duplicadas.

En concordancia con lo mencionado, los convenios de doble imposición no buscan interferir con las normas internas del Estado que pretende implementarlas. Su objetivo primordial es habilitar la normativa nacional o impedir su aplicación en determinados contextos. Por lo tanto, cuando se concede a uno de los Estados la facultad de gravar un tipo de ingreso o activo que, según su legislación interna, no está sujeto a impuestos, esta atribución convencional no implica automáticamente el derecho a gravar esa entidad. Los convenios no constituyen, por lo tanto, una fuente de soberanía fiscal, es decir, no tienen la intención de alterar las leyes internas de cada país, sino más bien de acotarlas y relacionarlas con las del otro Estado involucrado.

En concordancia con lo expuesto por Herrán Ocampo (2000), debido a la posibilidad de conflictos entre normas provenientes de distintos sistemas legales, se vuelve esencial determinar bajo cuál legislación debe categorizarse el hecho particular que da origen al ejercicio de la autoridad tributaria.

G.2.2 Elementos para la interpretación y estructura de los convenios.

Previo a la explicación de la estructura general de los convenios, es importante aclarar que un tratado conlleva la configuración de elementos esenciales que hacen a su existencia. Estos elementos son:

- **Expresión de Voluntad:** No es imperativo que la manifestación de voluntad sea simultánea; un tratado puede resultar de una declaración unilateral por parte de una de las partes, seguida



por la aceptación de la otra parte. También puede originarse a partir de acciones unilaterales continuadas, como el intercambio de notas diplomáticas.

- **Concurrencia de Voluntades:** Se requiere la coincidencia de voluntad de al menos dos partes. Las declaraciones unilaterales de un Estado solo adquieren carácter vinculante para ese mismo Estado, a menos que exista un acuerdo de voluntades por parte del otro Estado. En los tratados multilaterales no se precisa un número fijo de Estados participantes.

- **Sujetos del Derecho Internacional:** Las partes de un tratado deben ser entidades reconocidas bajo el paraguas del Derecho Internacional. Solamente los Estados y las organizaciones internacionales dotadas de personalidad jurídica internacional pueden ser partes en un tratado.

- **Intención de Generar Efectos Legales:** La intención de producir efectos legales es lo que distingue al tratado, en el sentido formal, de otros actos que los Estados llevan a cabo y que no tienen el propósito de vincular a sus autores. Dichos actos solo involucran a los líderes políticos pero no comprometen a los Estados miembros.

- **Regido por el Derecho Internacional:** La subrogación al Derecho Internacional es un elemento esencial del tratado. Si bien existen acuerdos entre Estados que abordan transacciones comerciales bajo la jurisdicción del derecho interno, solamente aquellos regidos por el Derecho Internacional son considerados tratados en sentido propio. En otras palabras, para que se considere la existencia de un tratado, es esencial que el acuerdo sea establecido en primer lugar entre entidades reconocidas bajo el ámbito del Derecho Internacional.

En cuanto a la estructura es menester aclarar que la mayoría de los modelos poseen una estructura similar, y esta es la siguiente:

- **Ámbito de aplicación:**

Se adjudica generalmente como criterio de vinculación al subjetivo (residencia), aplicándose a uno



o a ambos residentes de los países comprendidos en dicho convenio. El criterio objetivo de los convenios hace referencia a los impuestos comprendidos. Estos pueden ser, además del impuesto a la renta, el impuesto sobre el patrimonio. La importancia radica en que cualquier cambio en la política tributaria de uno de los países intervinientes deberá ser informada al otro Estado para evitar confusiones sobre su aplicación.

- **Definiciones:**

Los convenios determinan sus propias definiciones para conceptos que necesitan una delimitación. Es posible que en algunas situaciones éstos varíen de un convenio a otro por las legislaciones internas de los países intervinientes. Algunas de las definiciones más comunes que pueden aparecer son: Persona, Sociedad, Residente, Establecimiento Permanente, Autoridad competente, Estado contratante, Impuesto, etc.

- **Distribución de la potestad tributaria:**

Esta sección de los convenios se establece para determinar el derecho exclusivo que tiene uno de los Estados firmantes. El otro Estado, en cambio, no puede gravar las mismas rentas para poder evitar la doble imposición jurídica. Como línea general, el derecho de imposición se le otorga al Estado cuyo sujeto pasivo del tributo es Residente al momento del perfeccionamiento del Hecho Imponible. Tanto para el modelo de la OCDE como para el de la ONU, se establecen 3 criterios a la hora de gravar rentas y patrimonios: primero las que pueden ser gravadas ilimitadamente en el Estado de la fuente; segundo las que son gravadas limitadamente en dicho Estado, y tercero las que no pueden ser gravadas en el Estado de la fuente.

- **Disposiciones especiales:**

Son todas aquellas que los Estados quieran agregar a los convenios firmados. El principio general establece que los residentes de un Estado contratante no serán sometidos en el otro Estado contratante a



ningún impuesto u obligación, que no se exijan o que sean más gravosos que aquellos a los que estén o puedan estar sometidos los nacionales de ese otro Estado que se encuentren en las mismas condiciones. También, suele aparecer el principio de la no discriminación refiriéndose a la totalidad de los impuestos en vigor del Estado contratante. Finalmente, también se suele agregar sobre los mecanismos de intercambio de información entre los Estados firmantes del convenio, estableciéndose que dicha información recibida se mantendrá como privada y se delimita sobre el uso que se le dará a la misma.

- **Disposiciones finales.**

Respecto de su vigencia, el convenio entrará en vigor una vez que ha sido ratificado, y los instrumentos de ratificación hayan sido respectivamente intercambiados.

El texto recoge la fecha a partir de la cual entran en vigor sus disposiciones, que suele fijarse en el comienzo del siguiente periodo impositivo.

Los convenios tienen, en principio, vigencia indefinida y permanecen en vigor en tanto no se denuncien por uno de los Estados contratantes, transcurrido un periodo mínimo desde su entrada en vigor que suele ser de 5 años.

G.2.3 Finalidad de los convenios de doble imposición.

Como ya se ha mencionado a lo largo de este capítulo, es que los tratados para evitar la doble tributación determinan un reparto de las diversas materias imponibles, estableciendo específicamente respecto a cada renta, cuál de los Estados tiene la facultad, bien de forma exclusiva, prioritaria o compartida, de ejercer el derecho previsto en el ordenamiento interno de gravar un enriquecimiento dado, pudiendo el convenio establecer límites a determinada imposición, con miras a evitar la doble imposición y facilitar la movilización de bienes y capitales entre los Estados.

En este sentido, el principio general es que los convenios tributarios limitan los poderes de tributación de los Estados evitando que una misma renta sea objeto de doble o múltiple imposición.



Mediante acuerdo internacional, los Estados pueden expresar su voluntad de limitar su propia soberanía tributaria mediante un reparto de la potestad tributaria de gravamen sobre cada categoría de rentas y de bienes. Dicha voluntad, expresada a través de un convenio de doble imposición, obliga a los dos Estados firmantes a respetar el contenido de las disposiciones y otorga el derecho a los particulares de reclamar la aplicación de las cláusulas. Por un lado, se evita la superposición de las soberanías tributarias donde el otro Estado renuncia a gravar esas categorías de rentas o bienes.

Por lo tanto, se puede establecer que los convenios de doble imposición buscan a través de la asignación de rentas entre los dos Estados contratantes y de mecanismos específicos para evitar la doble imposición, facilitar el intercambio de bienes y de tecnología entre los países. Mediante los tratados se busca dotar de beneficios o ventajas a los contribuyentes, pero en ningún caso tienen por objetivo el aumento de las cargas tributarias.

Existen dos grandes modelos de convenios para evitar la doble imposición que dan cuenta de estos aspectos. Por un lado, encontramos el modelo de la ONU y el modelo de la OCDE respecto del cuál el capítulo siguiente explicará los aspectos más importantes surgidos del Informe Acción 3 denominado “Diseñar normas de transparencia fiscal internacional eficaces” del año 2015 a nivel internacional y del informe del año 2023 para América Latina (respecto del cuál Argentina forma parte como Estado miembro del G-20) emitidos por tal organización. También, resulta menester aclarar que arribando al final de este trabajo se dará lugar al tratamiento del Tratado para evitar la doble imposición suscripto entre nuestro país y Francia.



H. MODELOS DE CONVENIOS. OCDE

H.1 CONCEPTUALIZACIÓN DEL INFORME 3 INTERNACIONAL DENOMINADO

“Diseñar normas de transparencia fiscal internacional eficaces, Acción 3 Informe final (2015)”.

La integración de las economías y los mercados nacionales se ha intensificado de manera sustancial en los últimos años colocando, así, contra las cuerdas al sistema fiscal internacional, diseñado hace más de un siglo.

Las normas actuales han dejado al descubierto una serie de puntos débiles que generan oportunidades para la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios (desde ahora en adelante, problemas BEPS).

Es por esto que en septiembre de 2013, a raíz de la publicación del informe titulado “*Lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*” (febrero de 2013), los países de la OCDE y del G-20 avalaron y adoptaron un Plan de Acción conformado por 15 líneas de actuación o acciones para dar respuesta a los problemas BEPS. Dicho Plan de acción y las 15 medidas que lo conforman giran en torno a tres pilares fundamentales: dotar de coherencia a las normas de derecho interno que afectan a las actividades transfronterizas; reforzar el criterio de actividad sustancial contemplado por las normas internacionales en vigor y, por último, mejorar la transparencia y la seguridad jurídica.

Durante todo el desarrollo del informe se hace referencia a las “Sociedades Controladas del Exterior” (en adelante SEC).

Las normas sobre SEC pueden ser aplicables no sólo a sociedades sino también a ciertas entidades transparentes y establecimientos permanentes (EPs) en la medida en que tales entidades obtengan rentas que susciten riesgos BEPS.

Según el país de análisis estas disposiciones también las aplican a fideicomisos (trusts), sociedades de personas o partnerships-en inglés. Las entidades transparentes, como las sociedades de personas, no



deberían ser tratadas como SEC en la medida en que sus rentas ya estén sujetas a gravamen regularmente en la jurisdicción de la matriz, ya que de lo contrario se produciría una doble imposición.

H.1.1 Tratamiento: ¿Cuándo debería considerarse controlada una sociedad?

La entidad extranjera debería considerarse controlada cuando esté participada por residentes (incluyendo sociedades, personas físicas u otros) en al menos en un 50%, aunque aquellos países que persigan otros fines y deseen evitar la elusión de las normas de TFI pueden optar por fijar un umbral de control más bajo.

Este nivel de control puede calcularse sumando las participaciones de residentes vinculadas o no vinculadas, o sumando las participaciones de todos los contribuyentes residentes que se entienda que actúan de manera concertada o pactada.

Las normas de transparencia fiscal internacional deberían ser de aplicación independientemente de que el control sea directo o indirecto.

Para poder determinar el nivel de control es necesario que se defina qué se entiende por tal a los efectos de abordar la temática.

La definición de control exige tratar dos cuestiones:

- el tipo de control que se requiere
- el nivel de dicho control.

H.1.2 Tipos de control.

El control puede establecerse de diversas maneras, descritas a continuación.

- El control jurídico contempla generalmente la participación que tiene el residente en el capital social de la sociedad extranjera para determinar el porcentaje de participación o de derechos de voto. Siendo este un porcentaje suficiente de participación o de derechos de voto que permita al residente elegir al consejo de administración u órgano equivalente responsable de los asuntos de la entidad no residente. En



otras palabras, un control tal que le permita influir en las elecciones de quienes conducen a tales entes.

Sin embargo, depender únicamente de un test de control jurídico puede ser insuficiente, y es por ello que la mayoría de los países recurren también el concepto de control económico que se explica a continuación.

- El control económico se centra en los derechos sobre los beneficios, el capital y los activos de una sociedad en determinadas circunstancias como su disolución o liquidación. Este test reconoce la posibilidad de que un residente pueda controlar una entidad, aun sin poseer la mayoría de sus acciones, si evidencia derechos sobre el valor implícito o subyacente de dicha entidad. Estos derechos pueden tratarse de:

- ✓ 2.1) derechos sobre las ganancias en caso de venta de acciones
- ✓ 2.2) derechos sobre los activos de la entidad en caso de liquidación
- ✓ 2.3) derechos a la distribución de beneficios en casos distintos de ventas o liquidaciones.

- El control de facto observa factores o requisitos similares a aquellos contemplados por muchos países a la hora de determinar la residencia fiscal de sus sociedades. Por ejemplo, los países pueden fijarse en quién toma las decisiones de alto nivel sobre los asuntos de una sociedad no residente, o quién tiene la capacidad de influir en las actividades del día a día o en las decisiones que hacen a su operatoria y funcionamiento.

- El control basado en la consolidación puede fijarse en el hecho de si una sociedad no residente es objeto de consolidación en la contabilidad de una sociedad residente de acuerdo con los principios contables aplicables. (En nuestro país de acuerdo con las Normas Contables Profesionales por excelencia denominadas “Resoluciones Técnicas” emitidas por la FACPCE)

Es menester destacar que los métodos arriba mencionados suelen combinarse para prevenir su elusión y así garantizar su eficacia. De acuerdo con el análisis previo, por ejemplo, el test de control debería



combinar, al menos, el control jurídico y el control económico.

H.1.3 Nivel de control

Una vez que las normas de TFI han establecido el tipo de control requerido, la siguiente cuestión a determinar es qué nivel de control será necesario para que dichas normas sean aplicables. Si el objetivo es capturar todas aquellas situaciones donde la parte controladora tiene la posibilidad de trasladar beneficios a una entidad no residente, entonces las normas de TFI tendrían que cubrir, como mínimo, los casos en los que los contribuyentes residentes tengan un interés legal o económico en la entidad extranjera superior al 50%. Algunas de las normas en vigor consideran que existe control cuando la matriz posee exactamente un porcentaje igual al 50%, aunque es importante destacar que la mayoría exige un control superior al 50% de participación.

H.1.4 Umbrales mínimos y exenciones aplicables a una sociedad del exterior controlada.

Las exenciones y los umbrales mínimos permiten limitar el alcance de las normas de TFI, y centrándose en su lugar en aquellas otras que sí representan un riesgo elevado por presentar ciertas características o exhibir comportamientos indicativos de una mayor probabilidad de traslado de beneficios.

“Estas disposiciones contribuyen a que las normas de TFI puedan estar mejor orientadas y por ende ser más efectivas, reduciendo al mismo tiempo el nivel de carga administrativa al evitar que ciertas entidades se vean afectadas por las normas de TFI, aunque puedan verse sometidas a ciertas obligaciones formales precisamente para demostrar que cumplen los requisitos de estas disposiciones.” Esto último hace referencia a los regímenes de información previstos en cada jurisdicción y de acuerdo a los convenios de intercambio de información suscritos entre países.

Los países involucrados en el informe 3 (2015) han valorado tres tipos diferentes de exenciones y umbrales mínimos aplicables a las SEC. Entre ellas se encuentran las siguientes:

- 1) En primer lugar, determinar una cuantía mínima por debajo de la cual las normas de TFI no se



aplicarían. Dichas normas, en muchos países ya incluyen un umbral de mínimos conforme a los cuales una renta, que de otro modo quedaría sujeta al régimen de TFI, no se incluiría en la base imponible de la sociedad matriz siempre y cuando se mantenga por debajo de cierto nivel.

2) Establecer un requisito antielusivo. La introducción de este requisito limitaría el efecto disuasorio de las normas de TFI y, si se aplica de entrada, podría incrementar la carga administrativa y de cumplimiento (perjudica el objetivo de política fiscal tendiente a disminuir el costo de imponer un tributo, tanto para la administración como para el administrado) . Por otra parte, si las normas que definen la renta comprendida en el ámbito del régimen de TFI están bien orientadas, dicho requisito antielusión no debería ser necesario. Sin embargo, este informe no trata con más profundidad el requisito antielusión, lo que no significa que el mismo no pueda cumplir una función en las normas de TFI a efectos de combatir la erosión de bases y el traslado de beneficios.

3) Determinar una exención por tipo de gravamen en virtud de la cual las normas de TFI sólo serían de aplicación sobre SEC residentes en países con un tipo de gravamen inferior al aplicable a la sociedad matriz. Para esto el empleo de listas negras o blancas puede facilitar el trabajo tanto a las Administraciones tributarias, a la hora de determinar si las normas de TFI resultan o no aplicables, como a los contribuyentes, que podrán saber con antelación si estarán sometidos o no a las mismas. Por ejemplo; Finlandia publica una lista de países con convenio tributario (sin incluir Estados miembros de la Unión Europea) considerados de baja tributación en función de su tipo impositivo nominal y sus incentivos fiscales, pero sólo trata a una entidad situada en dichos países como SEC si ésta paga menos de las tres quintas partes de los impuestos que hubiera pagado en Finlandia.

Este método, por lo tanto, presume que la SEC está sometida a baja tributación, pero dicha presunción debe sustentarse con una comparación real de los impuestos pagados.



H.1.5 Definición de la renta sujeta al régimen de tfi.

Este capítulo desarrolla el tercer pilar fundamental de las normas de TFI: la definición de la renta que queda sujeta al régimen. Una vez se ha llegado a la conclusión de que una sociedad constituye una SEC, la siguiente pregunta es si la renta que ésta obtiene suscita riesgos y en consecuencia debe ser atribuida a los accionistas o a aquellas entidades que ejercen control sobre ella.

Para esto se proporciona una lista no exhaustiva de métodos que las normas de TFI pueden utilizar a la hora de atribuir la renta que implique riesgos BEPS. Estos métodos pueden utilizarse individualmente o combinados. Con carácter general, las normas de TFI capturan la ganancia que ha sido separada de la actividad de creación de valor con el objeto de lograr un ahorro fiscal. Las mismas, emplean diversos criterios a la hora de identificar la renta que suscita tales riesgos. Por ejemplo, algunas se plantean si la renta en cuestión pertenece a una categoría de rentas con alto grado de movilidad geográfica; otras ponen el acento en si la renta se obtuvo con la participación y concurrencia de partes vinculadas; otras se fijan en la fuente de la renta; y otras se centran en el nivel de actividad de la SEC. En función de sus prioridades, cada jurisdicción optará por hacer hincapié en unos u otros criterios.

Para esto, es que las normas de TFI hoy vigentes suelen establecer distintas categorías de renta. La condición de una renta como atribuible o no atribuible a los efectos de estas normas variará en función de la categoría donde ésta encaje. Se habla de una:

H.1.5.1 Clasificación legal

Las jurisdicciones suelen empezar clasificando la renta según su naturaleza legal, llegando a categorías como las siguientes cuatro:

- Dividendos:** Se entiende como tal al derecho de los accionistas a recibir parte de los beneficios que ha generado una empresa. A los efectos del informe el problema fundamental que presentan los dividendos es que pueden ser utilizados para trasladar renta “pasiva”.



- Intereses
- Rentas de seguros: El problema de las rentas procedentes de seguros de riesgos es que éstas pueden desviarse desde las jurisdicciones donde se sitúan los riesgos hacia jurisdicciones de baja tributación.
- Cánones y rentas de Propiedad Intelectual (PI): El problema que plantean estas rentas es que, al presentar los activos de PI un alto grado de movilidad, es fácil desviar las rentas derivadas de dichos activos desde el lugar donde se creó el valor de éstos. La renta de PI incluye la renta derivada de bienes y servicios digitales.
 - Rentas derivadas de ventas y servicios.

H.1.5.2 Vinculación de las partes.

Algunas jurisdicciones ponen el acento en la parte de la que procede la renta obtenida en lugar de (o en combinación con) la clasificación legal de la renta. Muchas de las normas de TFI en vigor capturan las rentas procedentes de partes vinculadas, dado que estas situaciones facilitan el traslado de rentas. Algunas jurisdicciones aplican un test de partes vinculadas muy amplio que incluye tanto la renta procedente de ventas efectuadas a una parte vinculada como aquella procedente de la venta de un bien que fue originalmente adquirido de una parte vinculada.

H.1.5.3 Análisis de beneficios anormalmente elevados (“beneficios excesivos”).

Otra forma de definir la renta que quedaría sujeta a gravamen conforme a las normas de TFI es el análisis de “beneficios excesivos”, no utilizado por ninguna de las normas de TFI hoy vigentes. Este método llevaría a tratar como renta sujeta aquellos beneficios obtenidos en jurisdicciones de baja tributación que excedan de los “rendimientos corrientes”.

El método de beneficios excesivos propuesto calcula el rendimiento corriente y después resta éste a la renta total obtenida por la SEC. La diferencia constituirá el rendimiento excesivo, que quedará sujeto



al régimen de TFI. El rendimiento corriente es el rendimiento que un inversor ordinario esperaría obtener con relación a una determinada inversión de capital. Este rendimiento corriente puede calcularse utilizando la siguiente fórmula:

$$\text{Rendimiento corriente} = (\text{tasa de rendimiento}) \times (\text{capital computable})$$

Esta fórmula requiere determinar, en primer lugar, qué tasa de rendimiento utilizar y, en segundo lugar, cómo calcular el capital computable.

- Tasa de rendimiento: Con respecto a la tasa de rendimiento, es poco probable que un inversor ordinario acepte una tasa de rendimiento libre de riesgo para una inversión de retorno incierto. La tasa de rendimiento normal en relación al capital invertido debería incluir el riesgo, lo que equivaldría a una tasa de rendimiento libre de riesgo más una prima que refleje el riesgo asociado a la inversión de capital.
- Capital computable: No debería incluir cualquier capital invertido en activos generadores de rentas que ya hubieran quedado sujetas a tributación de conformidad a otras normas de TFI de la jurisdicción de la matriz ya que implicaría una doble imposición.

H.1.6 Normas para calcular la renta.

En cuanto a este aspecto, es necesario tomar dos decisiones sobre las normas de qué jurisdicción deberían ser aplicables y si son necesarias normas específicas para calcular la renta atribuible. En cuanto a la primera cuestión, se recomienda utilizar la normativa de la jurisdicción de la matriz para efectuar dicho cálculo. Esto es porque sería coherente con la problemática BEPS, en particular si dichas normas de TFI buscan prevenir la erosión de la base imponible de la jurisdicción de la matriz. Esta opción también reduciría los costes administrativos.

Con respecto a la segunda, y en la medida en que la ley lo permita, se recomienda que las jurisdicciones cuenten con una norma específica que sólo permita utilizar las pérdidas de la SEC para compensar beneficios de la propia SEC o de otras SEC residentes de su misma jurisdicción, siendo así el



tratamiento de los denominados “quebrantos específicos”.

H.1.7 Normas sobre la atribución de la renta

Este capítulo presenta las recomendaciones relativas al quinto pilar de las normas de TFI sobre la atribución de la renta. Una vez calculada la renta de la SEC que resulta atribuible, el siguiente paso es determinar cómo se atribuirá esa renta a los accionistas correspondientes de la SEC.

La atribución de la renta puede dividirse en 5 pasos:

- Determinar a qué contribuyentes debería atribuírseles renta. En este caso, las normas de TFI pueden utilizar una regla diferente para determinar a qué contribuyentes se les atribuye la renta de la SEC, siguiendo la teoría de decidir qué nivel de participación es considerado suficiente a la hora de determinar el control. Muchas normas de TFI en vigor vinculan esta decisión al previo establecimiento de la existencia de control de forma que, si un contribuyente cumple el umbral de control mínimo, recibirá renta atribuida.

- Cuantificar la renta a atribuir: Una vez que las normas de TFI hayan determinado a qué contribuyentes se les atribuirá renta, el paso siguiente es establecer la cuantía de la renta atribuible. Todas las normas de TFI vigentes atribuyen la renta en proporción a la participación que ostenta cada contribuyente, pero no coinciden en la forma de tratar a aquellos que sólo mantienen su participación durante una parte del año. Algunas jurisdicciones, por ejemplo, calculan la renta atribuible en función de la participación mantenida en el último día del año. Aunque esta opción puede generar oportunidades de planificación fiscal y llevar a una atribución inadecuada, cubriría correctamente los casos en que el contribuyente tiene poder de influencia sobre la SEC cuando los derechos de voto o cualquier otro poder dependa de la participación mantenida en el último día del año o cuando haya otras normas anti-abuso para impedir la atribución inadecuada de beneficios. Otras jurisdicciones atribuyen la renta en función del periodo en que se ha mantenido la participación en la SEC, lo que resultaría en un gravamen del



contribuyente sobre una cuantía similar a su porcentaje de participación en los beneficios de la SEC. Además, parece poco probable que la aplicación de esta norma incremente de manera significativa los costes de cumplimientos en la práctica. De estas metodologías para cuantificar la renta atribuible al contribuyente podría ser considerada como una buena práctica siempre que la elección del último día del año como fecha relevante refleje el nivel de influencia del contribuyente sobre la SEC.

- Establecer en qué casos ésta renta debería incluirse en las declaraciones de los contribuyentes.
- Determinar el tratamiento de la renta. Muchas de las normas de TFI en vigor establecen que la renta atribuida deberá incorporarse al resto de la renta gravable del contribuyente en el periodo impositivo en el que finalice el ejercicio contable de SEC, aunque algunos países cuentan con disposiciones ligeramente distintas a la hora de determinar el periodo en el que la renta debe incorporarse.
- Fijar qué tipo impositivo debería aplicarse a tal renta. Las normas de TFI en vigor difieren en este aspecto, mientras que algunas tratan la renta atribuida como dividendos presuntos, otras la tratan como si el contribuyente la hubiese obtenido directamente (es decir, tratan a la SEC como una sociedad de personas –partnership– o una entidad transparente, pero a los solos efectos de atribuir su renta). Si la renta atribuida es tratada como un dividendo presunto, el tratamiento puede basarse en las disposiciones internas que regulan la tributación de los dividendos, con las que ya están familiarizados tanto contribuyentes como Administraciones. Si, por el contrario, se tratase la renta atribuida como si hubiese sido obtenida directamente por los accionistas de la SEC probablemente no habría necesidad de contar con normas distintas de calificación, pues la renta recibiría la calificación prevista por la legislación interna en vigor.

H.1.8 Normas para prevenir o eliminar la doble imposición.

Por último, en el sexto punto tratado en el informe denominado: “Diseñar normas de transparencia fiscal internacional eficaces, Acción 3 Informe final (2015)”, se establece que las normas TFI deberían



incorporar disposiciones capaces de garantizar que la aplicación de estas normas no provocará doble imposición. Existen tres situaciones que pueden dar lugar a doble imposición:

- En primer lugar, cuando la renta atribuida de la SEC también esté sujeta a impuestos sobre sociedades extranjeras.
- Cuando resulten aplicables las normas de TFI de dos o más jurisdicciones sobre la renta de la misma SEC.
- Cuando la SEC distribuya dividendos a partir de renta que ya haya sido atribuida a los accionistas residentes de acuerdo con las normas de TFI o cuando el accionista residente disponga de las acciones de la SEC.

Por ejemplo, para los dos primeros casos, se recomienda que los países establezcan un crédito fiscal por los impuestos extranjeros efectivamente pagados en el exterior (tal es el caso que establece la Ley de Impuesto a las Ganancias a los efectos de evitar la doble imposición).

Finalmente, en cuanto al tercer caso, se recomienda que los países declaren exentos los dividendos y las ganancias de capital derivadas de la enajenación de las acciones de la SEC cuando la renta de la SEC ya haya sido objeto de gravamen conforme a las normas de TFI, aunque esto constituye una mera recomendación, ya que el tratamiento concreto de dichos dividendos y ganancias de capital debe quedar en manos de cada jurisdicción.

H.2 CONCEPTUALIZACIÓN DEL INFORME DE TRANSPARENCIA FISCAL EN AMÉRICA LATINA 2023 (Informe de Progreso de la Declaración de Punta del Este).

América Latina no se encuentra exceptuada de la evasión fiscal por lo que a continuación se describen principales iniciativas y acuerdos en América Latina que tienen como principal objetivo hacer frente a la evasión y elusión fiscal.



En el mes de noviembre del año 2018, principales autoridades de los países latinoamericanos se reunieron, en el marco del Foro Global realizada en Punta del Este, Uruguay, para discutir cómo utilizar el intercambio de información para combatir el fraude fiscal y la corrupción. Como resultado de mencionada reunión se firmó la DECLARACIÓN DE PUNTA DEL ESTE, en la cual se incluyeron medidas concretas para abordar la evasión fiscal y otros delitos financieros, tales como:

- *“establecer una Iniciativa Latinoamericana para maximizar el uso efectivo de la información intercambiada bajo los estándares internacionales de transparencia tributaria para abordar la evasión fiscal, la corrupción y otros delitos financieros.*
- *explorar medios adicionales de cooperación, a través de canales como la Convención multilateral sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal y la Academia Latinoamericana de la OCDE para la Investigación de Delitos Tributarios y Financieros, y el acceso efectivo y en tiempo real a la información sobre beneficiarios finales.*
- *acordar establecer Planes de Acción Nacionales para promover los objetivos de cooperación y hacer que los representantes informen sobre el progreso logrado en la próxima reunión plenaria del Foro Global.”* (Fuente: Página de AFIP)

A los fines avanzar en la agenda global de transparencia fiscal en la región latinoamericana el informe de Transparencia Fiscal en América Latina (edición 2023) informa a los responsables políticos y a los ciudadanos mostrando cómo el intercambio de información ha sido útil en las investigaciones fiscales llevadas a cabo por varias administraciones tributarias latinoamericanas para hacer frente a la evasión fiscal y recaudar ingresos adicionales.

El informe previamente mencionado se basa en datos proporcionados por los 15 miembros de la Iniciativa de América Latina y un país observador para brindar conclusiones que ayudan a concienciar sobre las ventajas y los retos de la implementación de los estándares de transparencia fiscal, a compartir las

experiencias de los países y a informar al público en general sobre los esfuerzos regionales para luchar contra la evasión fiscal y otros flujos financieros ilícitos (FFIs) y recaudar recursos tributarios. A continuación, se describen las principales conclusiones a las que se arribó:

1. *“Los países latinoamericanos han desarrollado sólidas redes de Intercambio de Información (EOI): los encuestados latinoamericanos han suscrito numerosos acuerdos regionales o bilaterales de EOI para fomentar la cooperación fiscal entre ellos. Gracias a la Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal (MAAC), el número total de relaciones bilaterales aumentó de 375 a más de 1 900 a finales de 2022”* (Transparencia Fiscal en América Latina 2023- Informe de Progreso de la Declaración de Punta del Este. Pag.14)

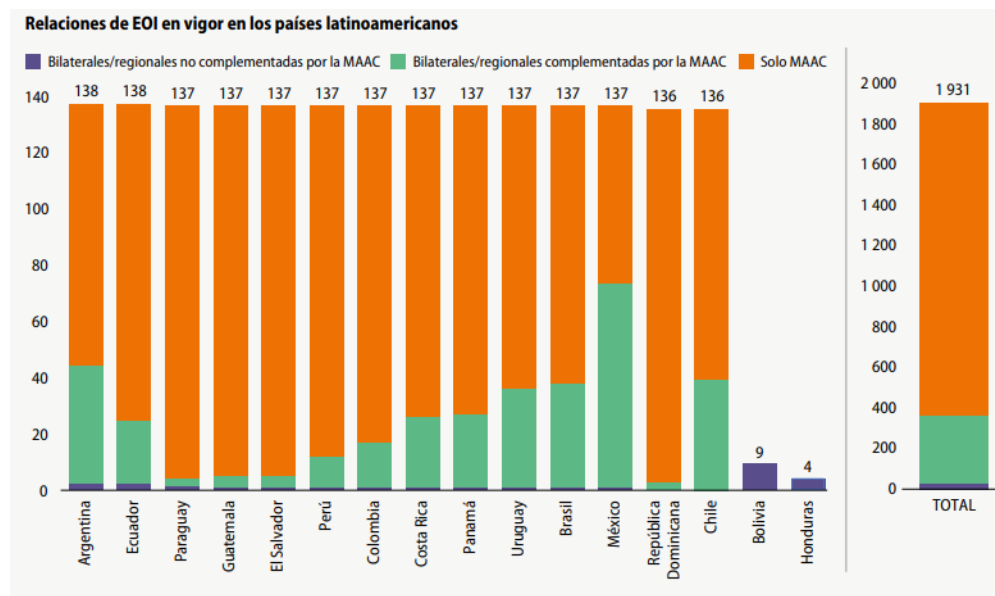


Gráfico 1 – Fuente: “Transparencia Fiscal en América Latina 2023- Informe de Progreso de la Declaración de Punta del Este”. Pag. 14.

2. *“Infraestructuras de EOI en América Latina: La mayoría de los encuestados latinoamericanos disponen de una sólida infraestructura de EOI, con una unidad de EOI funcional, equipada con herramientas y personal cualificado. Sin embargo, un número limitado ha implementado herramientas de*



evaluación para supervisar los ingresos fiscales recaudados como consecuencia de la EOI, por lo que los beneficios del EOI pueden pasar desapercibidos” (Transparencia Fiscal en América Latina 2023- Informe de Progreso de la Declaración de Punta del Este. Pag.14)

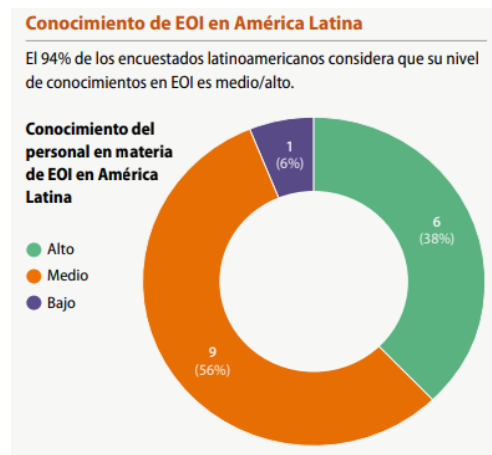
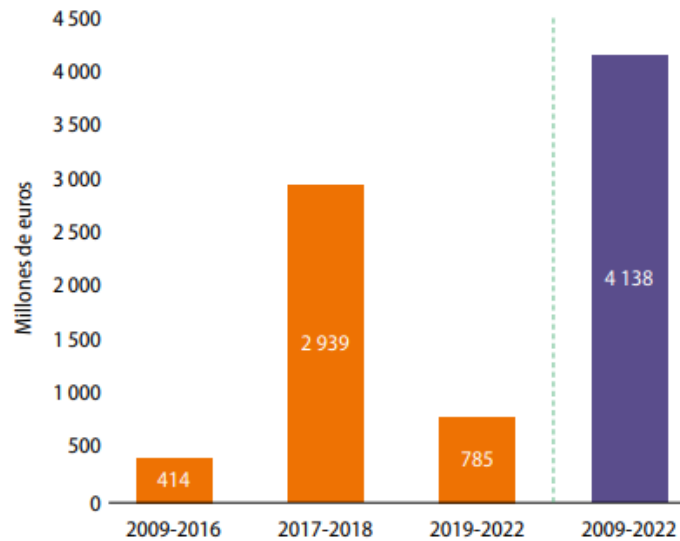


Gráfico 2 – Fuente: “Transparencia Fiscal en América Latina 2023- Informe de Progreso de la Declaración de Punta del Este” Pag.14

3. *“Ingresos tributarios adicionales identificados a raíz del intercambio de información previa solicitud:” (Transparencia Fiscal en América Latina 2023- Informe de Progreso de la Declaración de Punta del Este. Pag.18)*



Nota: Respuestas de 16 países latinoamericanos.

Fuente: Encuesta de Transparencia Fiscal en América Latina 2023.

Gráfico 3 – Fuente: “Transparencia Fiscal en América Latina 2023- Informe de Progreso de la Declaración de Punta del Este”. Pag. 18

4. “Las sólidas redes de intercambio de información permiten hacer un uso más amplio de la información intercambiada a través de los canales de los tratados tributarios para fines no tributarios, como delitos y/o infracciones relacionadas con el lavado de dinero, la financiación del terrorismo, la corrupción y las aduanas. Sin embargo, los casos de uso más amplio en la región latinoamericana han sido muy limitados hasta ahora, con sólo unos pocos países de la región que recurren a este poderoso mecanismo para hacer frente a los delitos no tributarios” (Transparencia Fiscal en América Latina 2023- Informe de Progreso de la Declaración de Punta del Este. Pag.26).

5. “Participación de Argentina en los grupos de trabajo del Foro Global para avanzar en la implementación del EOIR: Argentina proporcionó tres asesores en 2022 para las revisiones de pares de EOIR de Belice, Ecuador y Eslovenia, y un evaluador en confidencialidad. Argentina también



participó como miembro del PRG. A partir de 2023, Argentina también será miembro del APRG y tiene previsto designar asesores para las revisiones por pares del AEOI. Para la AFIP, participar activamente en las revisiones entre pares nos permite conocer los más altos estándares de regulación e implementación efectiva, y aplicarlos en nuestro contexto local.” (Transparencia Fiscal en América Latina 2023- Informe de Progreso de la Declaración de Punta del Este. Pag 32).

I. CONVENIOS CELEBRADOS ENTRE ARGENTINA Y ESTADOS EXTRANJEROS.

A continuación, se mencionará la situación actual de los Convenios celebrados entre Argentina y Estados Extranjeros al momento de la realización del presente trabajo (*Fuente: <https://www.argentina.gob.ar/economia/politicatributaria/dobleimposicion>*).

Se destaca lo siguiente:



1. Acuerdos Vigentes:

Alemania	Francia
Australia	Italia
Bélgica	México
Bolivia	Noruega
Brasil	países Bajos
Canadá	Qatar
Chile	Reino Unido
Dinamarca	Rusia
Emiratos Árabes Unidos	Suecia
España	Suiza
Finlandia	

2. Suscriptos, pero no vigentes:

Austria	Japón
China	Turquía
Francia	Luxemburgo

3. En negociación:

Alemania	Arabia Saudita
Colombia	Kuwait
Israel	India



En el capítulo siguiente se desarrolla el convenio celebrado con Francia y con posterioridad el desarrollo de un caso práctico del mismo.

I.1 TRATADO CON LA REPÚBLICA FRANCESA.

I.1.1. Desarrollo de puntos principales.

Éste tratado entró en vigor el 1/3/1989 y alcanza a las personas que son residentes de uno o de ambos Estados. El objetivo principal es: *“evitar la doble imposición y de prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio”*. A continuación, se desarrollarán sus puntos principales de forma resumida con el objetivo de resaltar las ideas más importantes.

El tratado se aplicará para el impuesto a las ganancias (*“L’impôt sur le revenu”* en Francia) y también para el impuesto sobre los bienes personales de ambos países. Este convenio contiene definiciones propias (art. 3) y criterios para determinar la residencia fiscal de los sujetos pasivos descriptos en el artículo 4 del presente convenio. Los mismos no serán desarrollados ya que tienen su propio capítulo en el presente trabajo (D. Residencia).

Desde el artículo 5 hasta el 22, el convenio detalla que comprende y qué no, a cada forma de obtener renta por parte de un residente de un Estado, en el otro país. A continuación, se describen a modo de resumen algunas de las categorías más importantes:

- Artículo 5: Establecimientos Permanentes, que a los fines del convenio están definidos como: *“un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa desarrolla total o parcialmente su actividad”* (Convenio Entre La República Argentina Y La República Francesa Para Evitar La Doble Imposición Y Prevenir La Evasión Fiscal En Materia De Impuesto Sobre La Renta Y El Patrimonio. Art. 5)., y que pueden estar comprendidos por: una sucursal, una fábrica, una oficina, una sede de dirección y



que no incluye los almacenes de mercaderías, las instalaciones para mantener mercaderías o también las sedes para recoger información.

- Artículo 7: Beneficios de las empresas los cuales sólo serán alcanzados cuando realicen actividades en el otro Estado en forma de Establecimiento Permanente y solo por las rentas obtenidas en dicho país. Estos beneficios deben ser atribuidos como si se trataran una empresa distinta y separada que realizase las mismas o similares actividades y en las mismas o similares condiciones. Cuando un residente de Francia que dispone de un Establecimiento Permanente, el impuesto atribuible a este no podrá superar monto del impuesto exigible de acuerdo con la legislación argentina para una sociedad de capital, incrementado en un monto igual al 15% de estos beneficios determinados previa deducción del impuesto precedente sobre los beneficios de las sociedades.

- Artículo 11: Intereses, los cuales son definidos, según el artículo mencionado, de la siguiente manera: *“rendimientos de créditos de cualquier naturaleza, con o sin garantías hipotecarias o cláusula de participación en los beneficios del deudor, y especialmente las rentas de fondos públicos y de debentures”* (Convenio Entre La República Argentina Y La República Francesa Para Evitar La Doble Imposición Y Prevenir La Evasión Fiscal En Materia De Impuesto Sobre La Renta Y El Patrimonio. Art. 11). El presente artículo establece que los mismos estarán sujetos a imposición en el país del cual es residente el sujeto pero, sin embargo, podrán someterse a imposición en el Estado del que procedan y de acuerdo a la normativa fiscal del mismo y, en el caso de que el perceptor de los intereses sea el beneficiario final, el impuesto no podrá exceder del 20% del monto bruto de los intereses.

- Artículo 12: Regalías, se considera “regalías”, según el presente artículo del convenio, a *“los pagos de cualquier naturaleza: a) por el uso o la concesión del uso de noticias internacionales o de un derecho de autor sobre una obra literaria, artística o científica, y comprende a los filmes cinematográficos y a las obras gravadas para la radiodifusión o la televisión, o por el uso o la concesión*



del uso de un equipo industrial, comercial o científico; b) por el uso o la concesión del uso de una patente, de una marca de fábrica o de comercio, de un diseño o de un modelo, de un plan, de una fórmula o de un procedimiento secreto así como por las informaciones relativas a experiencias adquiridas en el campo industrial, comercial o científico; c) por los trabajos de estudio o de investigación de naturaleza científica”(Convenio Entre La República Argentina Y La República Francesa Para Evitar La Doble Imposición Y Prevenir La Evasión Fiscal En Materia De Impuesto Sobre La Renta Y El Patrimonio. Art. 12). Mencionadas regalías son imposables en el Estado de la residencia del sujeto que las obtiene como en el Estado del cual provengan, pero en este último caso, si el sujeto que las recibe es el beneficiario efectivo el impuesto que surja no podrá exceder el 18% del importe bruto de las regalías originadas en el uso o la concesión de uso de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas y a los pagos relacionados a los incisos b) y c) descriptos anteriormente.

- Artículo 14: Profesionales independientes, determina que para las rentas obtenidas por un residente de un Estado será imponible sólo en ese Estado. Excepto: primero que dicho profesional independiente posea base fija en ese Estado para el ejercicio de su profesión por lo que serán gravadas por esa base fija, y segundo que éste profesional prolongue su estancia en el otro Estado por 183 días o más.

Las **Disposiciones para eliminar la Doble Imposición** se encuentran detalladas en el artículo 24 del presente convenio. Dividen el tratamiento de acuerdo con el Estado de la siguiente manera:

1. Con respecto a Argentina: las rentas que provengan de fuentes francesas percibidas por un residente del Estado Argentino serán excluidas de la base de imposición sobre la cual se aplica el impuesto en este país.

2. Lo que respecta a Francia: Las rentas mencionadas en los artículos 10, 11, 12, 13, 14, 16, 17 y 22 que provengan de Argentina serán imposables en el Estado de Francia por su importe bruto. El impuesto argentino pagado sobre esas rentas dará derecho a los residentes del Estado Francia a un crédito



de impuesto equivalente al monto del impuesto fiscal argentino pagado siempre que no exceda el monto de impuesto francés relativo a esas rentas. Las rentas que no sean las mencionadas anteriormente, están exentas de los impuestos franceses, cuando esas rentas son imposables en Argentina.

Otro punto importante para mencionar, descrito en el artículo 25 del presente convenio, es la **no discriminación** entre los Estados firmantes de este convenio. El mencionado artículo plantea que los nacionales de un Estado no pueden estar sujetos en el otro Estado a un impuesto u obligación fiscal que no se exija o que fuera más gravoso que lo que se establece para los nacionales de ese otro Estado, estando en las mismas circunstancias.

I.2. CASO PRÁCTICO: CONVENIO ENTRE ARGENTINA Y FRANCIA

A continuación, se plantea un mini caso sobre el artículo 11 del convenio mencionado, donde trata sobre los intereses.

1. Persona XX, residente en Argentina, sólo obtiene intereses que proceden de Francia y son pagados en su país de residencia.

Art 11: En primer lugar, los intereses están sujetos a imposición en el país de residencia del sujeto, en este caso Argentina.

Sin embargo, puede quedar sujeto a imposición en Francia, pero con el límite del 20% del importe bruto de los intereses.

Finalmente, a los fines de evitar la doble imposición, según lo establece el convenio en su art 24, cuando las rentas provengan de Francia las mismas se excluirán de la base imponible sobre la cual se calcula el impuesto en Argentina.



Argentina	Francia
Renta: 10.000	Renta: 10.000
Alícuota:30%	Alícuota:25%
Base imponible: 0	Base imponible: 10.000
Impuesto: 0	Impuesto: 2.500

Cuadro 4 - Elaboración propia

2. Persona XX, residente en Francia, sólo obtiene intereses que proceden de Argentina y son pagados en su país de residencia.

Art 11: En primer lugar, los intereses están sujetos a imposición en el país de residencia del sujeto, en este caso Francia.

Sin embargo, puede quedar sujeto a imposición en Argentina, pero con el límite del 20% del importe bruto de los intereses.

Finalmente, a los fines de evitar la doble imposición, según lo establece el convenio en su art 24, el impuesto pagado en Argentina será computado por el sujeto residente como crédito fiscal con el límite del impuesto que surja según la normativa fiscal de Francia.

Argentina	Francia
Renta: 10000	Renta: 10000
Alícuota:30%	Alícuota:25%
Base imponible: 10000	Base imponible: 10000
Impuesto: 3000	Impuesto: 2500
	Crédito fiscal: (2500)
	Impuesto a pagar: 0

Cuadro 5 - Elaboración propia



J. CONCLUSIÓN

Luego de la lectura del presente trabajo se puede concluir con seguridad que la determinación del impuesto a las ganancias por parte de un sujeto residente en Argentina que obtiene rentas de fuente extranjera en otro Estado resulta de gran complejidad. La inclusión de los mecanismos para evitar la doble imposición tributaria, ya sean unilaterales como bilaterales y la evolución de las relaciones diplomáticas con otros países, han facilitado en gran medida esto.

Es importante destacar que, aunque las medidas unilaterales resultan efectivas, los convenios entre dos o más Estados resultan la solución óptima para poder evitar la doble imposición, donde los países renuncian a su potestad tributaria para otorgársela al país de residencia del sujeto en cuestión. Aunque la mayor armonización se da a la hora de integrar tanto los métodos unilaterales como los bilaterales.

Actualmente, tanto los demás Estados, como la República Argentina, están tendiendo a un modelo donde se deja de lado el criterio de vinculación, de territorialidad, hacia uno que vincula las rentas y el patrimonio con el criterio de residencia. Dicho esto, existen una gran cantidad de países que no han tenido la evolución mencionada, lo que abriría las puertas a una doble imposición, pero aún no conforme con esto, puede existir la posibilidad que, aunque usen el mismo nexo de vinculación, los Estados tengan distintos conceptos, definiciones o interpretaciones sobre hechos contenidos en las leyes objeto del trabajo, lo que también generaría una doble imposición.

La Argentina actualmente tiene un largo camino por delante en materia tributaria y los convenios celebrados con otros Estados no son la excepción. Al momento de la realización del trabajo y como se mencionó en un capítulo precedente, se encuentran vigentes 21 tratados, lo cual con la evolución y crecimiento de la tecnología, la demanda de profesionales argentinos y la decadencia de la situación económica actual, solo hacen más que incentivar las búsquedas de posibles fuentes de ingresos en países extranjeros. La presente tesina lejos está de agotar el tópico y sólo resulta un mero pantallazo de este, por



lo que siempre es recomendable que tanto los profesionales que ejercen en su actuar cotidiano la materia tributaria como los docentes encargados de formar a los futuros Contadores, indaguen y se instruyan en él porque es un tema que día a día adquiere mayor relevancia y por lo tanto puede ser una gran salida laboral y posible fuente de ingresos a la hora de ejercer la profesión, no solo colaborando con el cliente y contribuyente en cuestión evitando que sea pasible de doble imposición, sino también de manera indirecta con el Estado a la hora de recaudar los ingresos de manera eficiente.

Adicionalmente, se obtuvo evidencia empírica a través de encuestas realizadas a estudiantes, graduados y docentes de la cual podemos concluir y afirmar que existe un gran interés en el tema de la obtención de rentas del extranjero por parte de los sujetos, en especial en el contexto económico actual. Sin embargo, podemos determinar que no hay un alto grado de conocimiento respecto al tratamiento impositivo ni en lo referido a posibles acuerdos o convenios vigentes suscriptos entre Argentina y estados extranjeros para evitar la doble imposición, considerando que el universo encuestado está compuesto por estudiantes y/o profesionales en ciencias económicas. Es así como esto se condice con los fundamentos del desarrollo del presente trabajo a los efectos de brindar un marco de apoyo a través del otorgamiento de más información, explicaciones detalladas, casos prácticos sencillos y cotidianos que pueden presentarse, como también incluir lo relativo a los mecanismos instaurados por los estados en sus intentos de evitar aquellas situaciones que ponen en peligro las bases de su política fiscal. *(Fuente: "Anexo 1" del presente trabajo).*



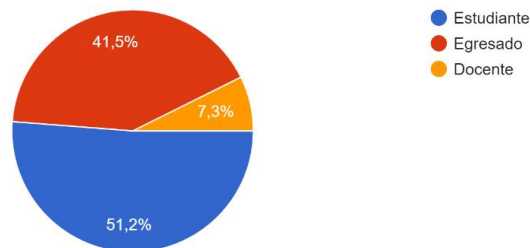
ANEXO

En el presente capítulo se presenta de manera resumida y gráfica las conclusiones de la utilización de encuestas como estrategia cualitativa de recolección de datos, cuyo principal objetivo es obtener respuestas fácticas a uno de los principales factores considerados en nuestro planeamiento estratégico del tema a investigar, dado por, el grado de conocimiento en el tema por parte de graduados, alumnos y docentes.

En primer lugar, del universo interrogado pudo determinarse que el 51,2% corresponde a estudiantes en el ámbito de las Ciencias Económicas.

Gráfico A.1

Marcar la opción correcta según sea su estado actual:
41 respuestas

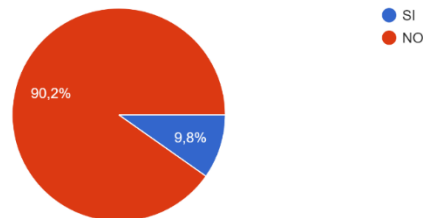


Luego, se definió qué se considera “Renta de Fuente extranjera” en los términos del artículo 124 de la Ley de Impuesto a las Ganancias con el objetivo de que el sujeto respondiera si considera que obtiene o no este tipo de ingresos.



Gráfico A.2

En función de la definición anterior ¿considera que obtiene o ha obtenido Rentas de Fuente Extranjera?
41 respuestas



Este resultado permite refutar nuestra idea original, ya que, si bien planteamos que existe una preferencia por este tipo de rentas en resguardo de la pérdida del poder adquisitivo de nuestra moneda, la gran mayoría respondió que considera que no obtiene rentas provenientes del exterior.

Por otro lado, entre quienes respondieron afirmativamente, las mismas provienen de:

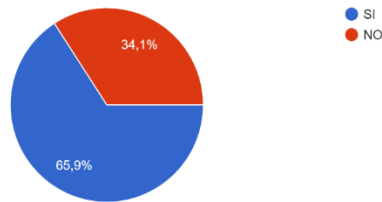
- Fondos comunes de inversión compuestos por instrumentos que generan rentas extranjeras.
- Por dividendos.
- Por honorarios profesionales.

Un dato no menor es el que arrojó la siguiente pregunta, donde el 65,9% de las personas tiene conocimiento del tratamiento impositivo previsto para este tipo de rentas.

Gráfico A.3



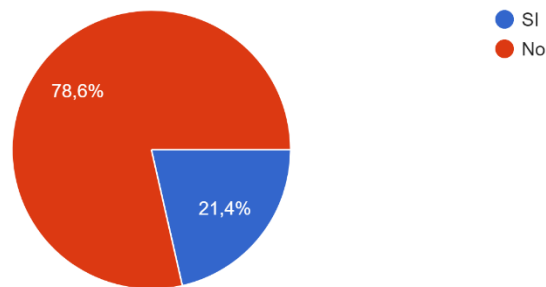
¿Tenés conocimiento de cuál es el tratamiento impositivo para este tipo de rentas?
41 respuestas



Otro resultado, importante de mencionar, fue el relacionado al grado de conocimiento en materia de acuerdos suscriptos entre nuestro país y estados extranjeros.

Gráfico A.4

¿Conoces algún Convenio celebrado entre Argentina y países del extranjero que trate la obtención de este tipo de rentas?
42 respuestas



Entre quienes respondieron que sí, mencionaron conocer los siguientes convenios internacionales:

- Con España
- Con Chile
- México
- Reino Unido
- Brasil



- Uruguay
- Italia
- Alemania
- Convenio entre la República Argentina y la República de Bolivia para evitar la doble

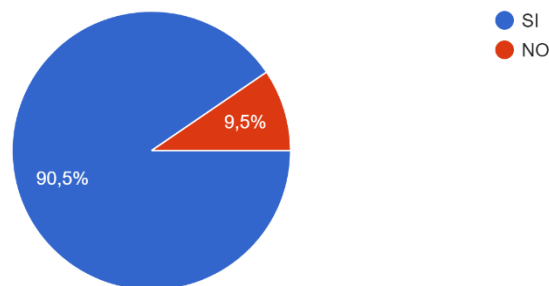
tributación en materia de Impuestos sobre la renta, ganancias o beneficios y sobre el capital y el patrimonio desde 1980.

- Convenios celebrados con algunos países de la Unión Europea bajo los lineamientos de la OCDE.

La siguiente pregunta ratifica el hecho de preferir la obtención de rentas del exterior dado por el contexto económico actual del país, sin embargo, es importante recordar que la gran mayoría no las obtenía actualmente.

Gráfico A.5

A raíz del contexto económico actual, ¿Consideras como una buena opción obtener este tipo de rentas del exterior? (Por ejemplo: prestar servicio...exterior y obtener ingresos en USD por los mismos)
42 respuestas



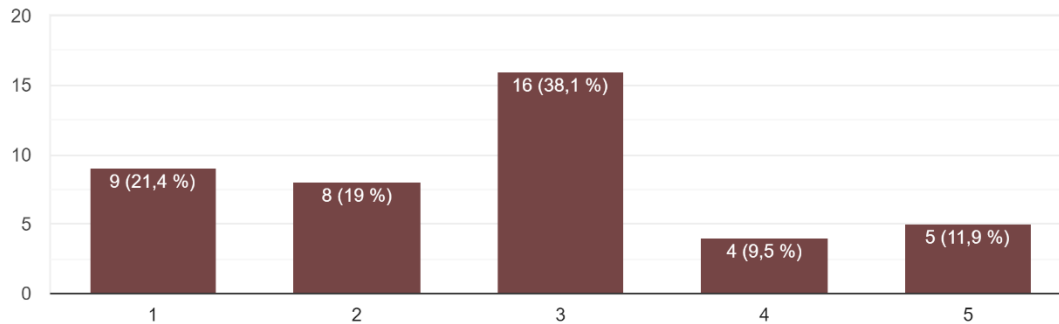
Otro de los objetivos de la encuesta fue conocer el grado de conformidad de los encuestados con la formación que brindan en la materia las universidades, donde 1 representa disconformidad y 5



conformidad plena. Los resultados fueron los siguientes:

En el caso de ser estudiante, las universidades brindan una formación adecuada con respecto al presente tema

42 respuestas



Si bien, cabe aclarar que esta pregunta estaba orientada a estudiantes de “Ciencias Económicas” que se encuentren cursando sus estudios en la actualidad, por lo que, no todos los encuestados (como es el caso de graduados) utilizan la universidad como medio para su formación en estos temas. Tal motivo distorsiona el formular una apreciación certera en esta respuesta, pero podríamos concluir a priori que el nivel de satisfacción, en el ambiente universitario, es medio.

Finalmente, solicitamos al universo encuestado que respondiera si contaba con experiencia laboral en alguno de estos aspectos y que en caso de ser así, detallara brevemente las situaciones. De las respuestas obtenidas, para la gran mayoría no aplicó tal pregunta (por ser la mayor proporción de respuestas las correspondientes a estudiantes) pero para un 21,4% del total si gozaban de tal experiencia en el campo.

Las situaciones en las que se desempeñan o desempeñaron en algún momento corresponden a:

- Asesorar impositivamente a un cliente programador que prestaba servicios en el exterior.
- Trabajo en el área impositiva de un estudio y la mayoría de las empresas reciben continuamente servicios del exterior



- Renta financiera
- Liquidación de Ganancias Año 2019, 2020, 2021 y 2022 con rentas de fuente extranjera
- Clientes con cuentas y bienes en el exterior
- Tax planning, tanto de implementación de convenios como de estudios de Precios de

Transferencia

- Inversiones particulares.



BIBLIOGRAFÍA

-CONVENIO ENTRE LA REPÚBLICA ARGENTINA Y LA REPÚBLICA FRANCESA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN Y PREVENIR LA EVASIÓN FISCAL EN MATERIA DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y EL PATRIMONIO.

-DECRETO REGLAMENTARIO DE LA LEY DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS N° 862 (2019).
República Argentina.

-DECRETO N° 824 (2019). “Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 2019”.

- HERRÁN OCAMPO, Catalina (2000). “La doble tributación internacional, principios y realidades de los convenios”. (Tesis de grado, Universidad Tecnológica Javeriana). Bogotá. Recuperado de <http://www.javeriana.edu.co/biblos/tesis/derecho/dere2/Tesis14.pdf> [abril, 2014].

- HÉCTOR OSVALDO CACACE (2018) - Reforma Tributaria: el Nuevo Régimen de Transparencia Fiscal Internacional (TFI).

- JUAN JOSÉ PEDERNERA (2014) - Análisis de la Doble Tributación Internacional: Aspectos Relevantes.

-LEY NACIONAL No 20.628. “Impuesto a las Ganancias”. República Argentina, texto ordenado en 1997 y modificaciones.

-LEY NACIONAL No 27.430. “Impuesto a las Ganancias”. Modificación. (Boletín Oficial 12-2017).
República Argentina.

- ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICO (OCDE) (2010), “Modelo de convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio”, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid

- OSCAR A. FERNANDEZ (2021) - Manual Impuesto a las Ganancias.

-PÁGINA WEB DE AFIP: <https://www.afip.gob.ar/convenios-internacionales/materia/convenios-para-evitar-la-doble-imposicion.asp#tab-1>

- QUIÑÓNEZ MÁRQUEZ, Rafael Arafat y DE LA CRUZ, Wladimir Abel Borbor (2008). “La Doble



Imposición Internacional Aplicado A Un Caso Práctico De La Compañía International Water Services Residente En Rumania Y Ecuador”. (Tesis de grado, Facultad de Ciencias Humanísticas y Económicas). Guayaquil. Recuperado de <http://www.dspace.espol.edu.ec/bitstream/123456789/5915/1/D-39117.pdf> [junio, 2014]

- TRANSPARENCIA FISCAL EN AMÉRICA LATINA 2023 - Informe de Progreso de la Declaración de Punta del Este.



GLOSARIO

-OECD (2014) Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE). Constituye un plan de Acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios.

-SEC: Sociedad(es) extranjera(s) controlada(s).

-PEPS: entidades transparentes y establecimientos permanentes.

-BEPS: (En inglés, Base Erosion and Profit Shifting): puntos débiles que generan oportunidades para la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios.

-RFA: Rentas de Fuente argentina

-RFE: Rentas de Fuente extranjera.

-C CORP: Corporación C, según la ley federal de impuestos sobre la renta de los Estados Unidos, es cualquier corporación que paga impuestos por separado de sus propietarios.

-LLC: En inglés, Limited Liability Company o sociedad de responsabilidad limitada.

-LIG: “Ley de Impuesto a las Ganancias”, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones.

-EOI: “Intercambio de información”

-FFIs: “Flujo Financiero Ilícito”

-EOIR: “Intercambio de Información Previa Solicitud”

-PRG: “Grupo de Revisión de Pares”

-APRG: “Grupo de Revisión Entre Pares del Intercambio Automático de Información”

-AEOI: “Intercambio automático de Información sobre cuentas financieras”

-MAAC: “Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal”

DECLARACIÓN JURADA RESOLUCIÓN 212/99 CD

El autor de este trabajo declara que fue elaborado sin utilizar ningún otro material que no haya dado a conocer en las referencias que nunca fue presentado para su evaluación en carreras universitarias y que no transgrede o afecta los derechos de terceros.

Mendoza, 13 de septiembre de 2023



Flores González, Joaquín Augusto

Nro. Registro: 31406

DNI: 42.167.053



Gil, Ana Paula

Nro. registro: 31423

DNI: 42.167.006



Vargas Sosa, Jesús Rolando

Nro. Registro: 31609

DNI: 42.507.965