



UNCUYO
UNIVERSIDAD
NACIONAL DE CUYO



FACULTAD DE
**CIENCIAS
ECONÓMICAS**

Contador Público Nacional y Perito Partidor

RENTA ARGENTINA Y RENTA EXTRANJERA: LA DOBLE IMPOSICIÓN

Autores

Cantudo Staiti, Agustina Sol

Número de registro: 30533

Correo: agustina.cantudo@fce.uncu.edu.ar

López Quiroga, Camila Damaris

Número de registro: 30711

Correo: camila.lopez@fce.uncu.edu.ar

Sosa, Melisa Gimena

Número de registro: 30893

Correo: melisa.sosa@fce.uncu.edu.ar

Profesor Tutor

Schestakow, Carlos Alberto

Mendoza, 2022



UNCUYO
UNIVERSIDAD
NACIONAL DE CUYO



FACULTAD DE
**CIENCIAS
ECONÓMICAS**

RESUMEN TÉCNICO

El presente trabajo está orientado al análisis impositivo de la doble imposición con el objetivo de explicar la problemática que nace a partir de ésta y presentar las posibles soluciones existentes en la actualidad.

En primer lugar, se desarrollará una introducción con los conocimientos generales del tema mencionado precedentemente, dando a conocer su concepto, características y particularidades, sujetos intervinientes, criterios de vinculación y efectos.

Para ello debemos tener en cuenta el impacto que ha tenido el proceso de globalización de las economías mundiales, las cuales han sufrido un proceso de integración con gran impacto en materia tributaria.

Sumergiéndonos en el tema, se estudiará el origen de la doble imposición, sus elementos y su impacto impositivo y gravabilidad sobre la renta de fuente argentina y la renta de fuente extranjera.

Por último, integraremos los conocimientos recabados, de modo tal de conocer cuales son las posibles soluciones que se presentan actualmente frente a la problemática expuesta, los llamados “convenios de coparticipación internacionales”.



UNCUYO
UNIVERSIDAD
NACIONAL DE CUYO



FACULTAD DE
**CIENCIAS
ECONÓMICAS**

PALABRAS CLAVES

- Doble imposición,
- Renta argentina,
- Renta extranjera,
- Criterios de vinculación,
- Residente,
- Normas de transparencia fiscal,
- Acuerdo de cooperación,
- Convenios,
- Personalidad fiscal.



ÍNDICE

INTRODUCCIÓN	7
CAPÍTULO I: CRITERIOS DE VINCULACIÓN TRIBUTARIA	9
1. CRITERIOS DE VINCULACIÓN SUBJETIVOS Y OBJETIVOS	9
1.1 CRITERIO DE LA FUENTE	9
1.2 CRITERIO DE LA RENTA MUNDIAL	10
2. CRITERIOS DE ATRIBUCIÓN DE LA POTESTAD TRIBUTARIA	10
3. ASPECTOS VINCULADOS A LA APLICACIÓN DE LOS DISTINTOS CRITERIOS	12
CAPÍTULO II: DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL	14
1. CONCEPTO	14
2. ELEMENTOS DE LA DOBLE IMPOSICIÓN	15
3. CLASES DE DOBLE TRIBUTACIÓN	15
3.1. DOBLE IMPOSICIÓN JURÍDICA	15
3.2. DOBLE IMPOSICIÓN ECONÓMICA	16
4. EFECTOS DE LA DOBLE TRIBUTACIÓN	17
CAPÍTULO III: RENTA DE FUENTE ARGENTINA	18
1. DEFINICIÓN DE RENTA	18
2. DEFINICIÓN DE RESIDENTE	19
2.1. PÉRDIDA DE LA CONDICIÓN DE RESIDENTE	21
2.2. NO REVISTEN LA CONDICIÓN DE RESIDENTE EN EL PAÍS	21
3. ENUMERACIÓN DE CASOS DE RENTA DE FUENTE ARGENTINA	22
4. MÉTODOS DE IMPUTACIÓN DE LA RENTA	25
5. BENEFICIARIOS DEL EXTERIOR	27
5.1 ¿CÓMO SE DEBE RETENER?	28
5.2 ¿QUIÉN DEBE RETENER?	29
5.3 ¿EN QUÉ MOMENTO CORRESPONDE RETENER?	29
6. RESPONSABLES SUSTITUTOS	29



CAPÍTULO IV: RENTA DE FUENTE EXTRANJERA.....	31
1. DEFINICIÓN DE RENTA DE FUENTE EXTRANJERA.....	31
2. FORMAS DE OBTENER RENTAS EN EL EXTERIOR.....	32
3. PROBLEMÁTICA DE LA DOBLE IMPOSICIÓN.....	36
3.1. ¿POR QUÉ SE PRODUCE LA DOBLE IMPOSICIÓN?.....	37
3.2. TIPOS DE DOBLE IMPOSICIÓN.....	37
4. NORMAS DE TRANSPARENCIA FISCAL INTERNACIONAL.....	37
5. CFC RULES.....	40
6. ANTECEDENTES INTERNACIONALES.....	41
7. MÉTODOS DE IMPUTACIÓN DE LA RENTA EXTRANJERA.....	43
7.1. TRUSTS, FIDEICOMISOS, FUNDACIONES PRIVADAS Y ESTRUCTURAS ANÁLOGAS - CONTROLADOS.....	43
7.2. SOCIEDADES SIN PERSONALIDAD FISCAL.....	44
7.3. SOCIEDADES CON PERSONALIDAD FISCAL, BAJO CONDICIONES DE CFC.....	44
7.4. TRATAMIENTO DE LAS RENTAS ALCANZADAS POR EL RÉGIMEN DE TFI.....	46
CAPÍTULO V: SOLUCIONES A LA DOBLE IMPOSICIÓN.....	48
1. ACUERDOS DE COOPERACIÓN Y ASISTENCIA MUTUA.....	48
1.1. MÉTODOS UNILATERALES.....	48
1.2. MÉTODOS BILATERALES.....	53
1.3. MÉTODOS MULTILATERALES.....	53
2. ESTÁNDARES INTERNACIONALES DE TRANSPARENCIA.....	55
2.1. MODELOS DE CONVENIOS.....	55
2.2. ACUERDOS SUSCRITOS POR LA REPÚBLICA ARGENTINA.....	57
3. CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN EN ARGENTINA.....	57
4. ALGUNOS ASPECTOS IMPOSITIVOS.....	60
4.1. CRÉDITOS POR IMPUESTOS ANÁLOGOS PAGADOS EN EL EXTERIOR.....	60
4.2. DETERMINACIÓN DE QUEBRANTOS IMPOSITIVOS DE FUENTE EXTRANJERA.....	62
CONCLUSIÓN.....	64
REFERENCIA BIBLIOGRÁFICA.....	66
1. BIBLIOGRAFÍA CONSULTADA.....	66
2. PÁGINAS WEB CONSULTADAS.....	67
ANEXO I: MEMORANDO DE ENTENDIMIENTO DEL CONVENIO ENTRE ARGENTINA Y ESPAÑA	69



UNCUYO
UNIVERSIDAD
NACIONAL DE CUYO



FACULTAD DE
**CIENCIAS
ECONÓMICAS**

**ANEXO II: EJEMPLO CÁLCULO PAGO A CUENTA POR IMPUESTOS ANÁLOGOS PAGADOS EN
EL EXTERIOR..... 70**

ANEXO III: EJEMPLO DE COMPENSACIÓN DE QUEBRANTOS 71



INTRODUCCIÓN

Este trabajo final de grado está orientado al análisis del impacto de la doble imposición tanto en la renta de fuente argentina como en la renta de fuente extranjera; con el objetivo de explicar la problemática que nace a partir de esta, a lo largo del mismo hemos mencionado los aspectos claves para la comprensión del tema, las causas, origen, consecuencias y las posibles soluciones existentes actualmente.

Consideramos que este tema es de suma importancia en estos tiempos, por lo cual merece ser desarrollado ya que impacta en el ejercicio de nuestra profesión y como consecuencia, el mismo nos impulsa a actualizarnos en materia tributaria constantemente. Además, el fenómeno de la globalización posiciona al tema como relevante tanto para personas residentes de este país como para no residentes.

Para la comprensión del mismo es necesario tener en cuenta que los últimos tiempos se han caracterizado por un profundo proceso de globalización de las economías mundiales, que han sufrido un proceso de integración con gran impacto en la materia tributaria. Una de las consecuencias de la globalización internacional es el fenómeno de la doble imposición paralelo a la manifestación de figuras elusivas o evasivas. Frente a estos fenómenos, los convenios para combatir la doble imposición se convierten en instrumentos de gran importancia. El rasgo característico es la liberación de los movimientos de capitales, la desregulación de la actividad económica y la existencia de mercados fuertemente interconectados.

En esta investigación abordaremos el régimen previsto en nuestro país respecto a la gravabilidad de las rentas de fuente argentina y de fuente extranjera, y las políticas adoptadas por Argentina tanto en la legislación nacional como en materia de convenios suscriptos con otros países, para tratar de evitar la doble tributación.

La doble imposición internacional consiste en la superposición de potestades tributarias de distintos Estados sobre la renta obtenida por un contribuyente, debido a la aplicación de criterios jurisdiccionales distintos. Esta doble imposición surge como consecuencia de que a los ingresos de los residentes de Argentina se los grava por el criterio de la “Renta Mundial”, y a los ingresos de los no residentes, por el “principio de territorialidad de la fuente”. La gravabilidad de las rentas de fuente



extranjera aparece cuando la Ley de Impuesto a las Ganancias adopta como criterio o nexo de vinculación un criterio subjetivo.

En este marco, la ya mencionada globalización ha impulsado reformas tributarias centradas en la ampliación de las bases imponibles, la reducción de las tasas de imposición a fin de que tanto inversores como capitales sufran la misma presión tributaria, sin importar donde invierten, y tomar bases tributarias que escapen a la imposición, para evitar la evasión o elusión de Estado.

Desde la perspectiva de las políticas internacionales y la eficiencia económica, es necesario mencionar, que si bien se plantean diversos modelos que permiten la minimización del impacto de los impuestos en los flujos de inversiones y producción a nivel internacional, lo cierto es que ninguno de ellos eliminará por completo los efectos no deseados de la doble imposición.

No obstante, se puede establecer la importancia de este tópico para los países que persiguen el crecimiento de sus economías, estos tienden a buscar métodos que disminuyan o eliminen el impacto que ocasionan los impuestos internacionales, con el fin de evitar la no realización de nuevas inversiones o transacciones por la doble tributación. La búsqueda para superar esta situación puede ser interna, pero las soluciones serán más eficientes y completas cuando se obtengan en coordinación con el resto de las naciones.

En razón de lo expuesto, el presente proyecto de investigación hace referencia a un tópico con alto grado de complejidad; por lo cual desarrollaremos sus aspectos más relevantes para un primer acercamiento al mismo.



CAPÍTULO I: CRITERIOS DE VINCULACIÓN TRIBUTARIA

1. CRITERIOS DE VINCULACIÓN SUBJETIVOS Y OBJETIVOS

“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 Marquéz, Rafael Arafat y De la Cruz, Wladimir Abel Borbor. “La Doble Imposición Internacional Tesis de grado, Guayaquil. 2008”).

Esta relación se considera jurídicamente existente cuando el sujeto es el destinatario del ejercicio por parte de un Estado de una soberanía de carácter territorial o de naturaleza personal.

La doctrina ha distinguido entre criterios o elementos subjetivos en contraposición con criterios objetivos para establecer el ámbito de validez de las normas tributarias de cada Estado.

Los elementos que son tomados en cuenta por las normas tributarias están referidos a la vinculación respecto al Estado de las personas a quienes se les imputa el deber de contribuir.

La denominación ‘vinculación subjetiva’ alude a la relación de los sujetos con el Estado en virtud de criterios personales tales como la nacionalidad, el domicilio y la residencia.

Por el contrario, los criterios de vinculación ‘objetivos’ se refieren a la ocurrencia de hechos imponibles y al análisis concreto de operaciones, actividades, transacciones, actos o efectos jurídicos en un territorio determinado, con prescindencia del nexo o vínculo de la persona, física o jurídica, con el Estado determinado.

1.1 CRITERIO DE LA FUENTE

El principio de la territorialidad o de la fuente productora, de carácter objetivo, grava el capital por la ubicación física que él tenga, y la renta derivada de, o producida por fuentes instaladas dentro de los límites del territorio del país que aplica la ley, cualquiera fuere la nacionalidad, la ciudadanía, el domicilio o el lugar de residencia del titular de ese capital o de esa renta, en calidad de sujeto pasivo del tributo.



1.2 CRITERIO DE LA RENTA MUNDIAL

Mediante este criterio de carácter subjetivo, el Estado grava todas las ganancias originadas en cualquier lugar del mundo en la medida que sean obtenidas por sujetos residentes, domiciliados o nacionalizados en el país que las recauda.

Cada país establece qué elemento, si el de residencia, nacionalidad o domicilio utilizará para aplicar este criterio subjetivo, pero en cualquiera de estos casos se gravará lo obtenido por el individuo independientemente de cuál sea el lugar donde se origine la renta, por ello se lo llama renta mundial.

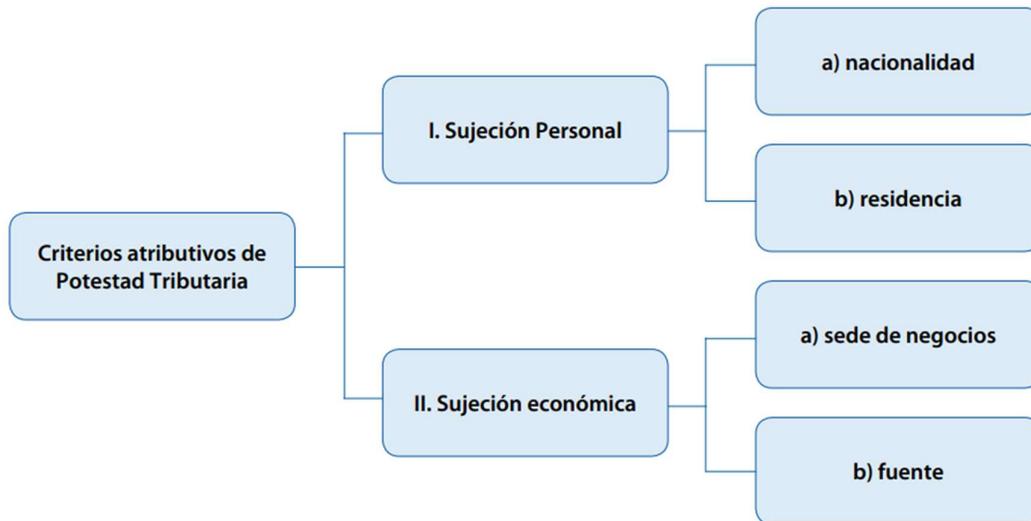
2. CRITERIOS DE ATRIBUCIÓN DE LA POTESTAD TRIBUTARIA

El Derecho Tributario Internacional está formado por un conjunto de normas jurídicas tanto internas como internacionales que regulan los aspectos tributarios de las relaciones económicas y sociales que incluyen algún elemento de internacionalidad.

En principio, el poder tributario de cada Estado es ejercido dentro de los límites de la soberanía atribuida. Sin embargo, a causa de la gran cantidad de relaciones jurídicas y económicas internacionales, los Estados han procurado extender su poder tributario más allá de los límites territoriales, de modo que en ciertos casos el ámbito territorial de la imposición es el mundo. Es obvio que en esos casos se producen fácilmente fenómenos de doble o múltiple imposición. De ahí la necesidad de los convenios y acuerdos dentro del derecho tributario internacional, a lo cual se agregan las disposiciones internas, con miras a establecer mecanismos tendientes a evitar tales fenómenos.



Gráfico 1:



Fuente: Carlos Giuliani Fonrouge, Derecho Financiero. Volumen I. Buenos Aires. Ed. Depalma. 4ª. ed. 1987. pág 397.

a) Nacionalidad: Constituye un criterio de pertenencia política, por el cual los contribuyentes quedan gravados sólo por su nacionalidad, sin tener en cuenta sus residencias, ni sus domicilios, ni los lugares donde obtengan las ganancias o se hallen situados sus bienes. Se produce fácilmente doble imposición por este criterio, en virtud de las formas en que los Estados la determinen.

b) Residencia: Es un criterio de pertenencia social, según el cual los contribuyentes son sometidos a tributación por el lugar donde se radiquen con carácter permanente y estable.

Este concepto se desarrollará de manera más amplia en el capítulo III.

c) Domicilio: También es un criterio de pertenencia social. A diferencia del anterior, se considera la simple habitación en un lugar, aún sin intención de permanencia. Cabe entender, a ese efecto, como residentes a las personas físicas que vivan más de seis meses en el país durante el año fiscal.

d) Establecimiento permanente: Tiene carácter de pertenencia económico-social. Se entiende por este tipo de establecimiento al "emplazamiento o instalación que sirve para el ejercicio de actividad económica en un país por parte del propietario que está domiciliado o ubicado en el extranjero" (las sucursales, agencias, oficinas, talleres, etc.).



Este concepto también se ampliará en el capítulo III.

e) Fuente: Este criterio es de pertenencia económica, y grava según el lugar donde la riqueza se genera, se sitúa, se coloca, o se utiliza económicamente. Tiene en cuenta la fuente productora de riqueza, con independencia de la nacionalidad, domicilio o residencia de los contribuyentes y del lugar de celebración de los contratos. Los sujetos no residentes tributan exclusivamente sobre sus ganancias de fuente argentina.

Por lo tanto, este Derecho Tributario Internacional mencionado es el que regulará los problemas que se presentan en la doble imposición.

3. ASPECTOS VINCULADOS A LA APLICACIÓN DE LOS DISTINTOS CRITERIOS

Según menciona Herrán Ocampo Catalina en su tesis de grado “La doble tributación internacional, principios y realidades de los convenios (2000)”, “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”.

El criterio de territorialidad es 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.

Pero produce una distorsión por razones de tipo fiscal en el libre juego a nivel internacional de los capitales, del trabajo y de la tecnología, y perjudica, en consecuencia, la distribución internacional de los diferentes tipos de recursos. Esto significa que el país que goza de la tecnología, inversión y servicios, los aprovechará en aquellos países en donde el tratamiento tributario no lo afecte, y no invertirá en aquellos países que apliquen criterios distintos a los suyos para gravar sus rentas (Quiñonez Marquéz, Rafael Arafat y De la Cruz, Wladimir Abel Borbor. “La Doble Imposición Internacional Tesis de grado, Guayaquil. 2008”).

Este sistema de renta territorial atiende al principio de la neutralidad en la importación de capitales, esto es, que -con independencia de la procedencia del capital- éste estará gravado de forma



igual en el territorio donde se origina, lo cual se traduce en la consagración de no discriminación en el tratamiento fiscal de la renta, es decir, tanto a los nacionales como a los extranjeros se les consagra el mismo régimen tributario para sus inversiones, independientemente de que sean también gravados en su país de origen por razón del mismo hecho generador.

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.

El 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.

Desde el punto de vista económico, destaca Herrán Ocampo en su tesis ya citada, se defiende este sistema bajo el principio económico de la neutralidad en la exportación de capitales. Este último principio señala que un sistema tributario será eficiente en la medida que no distorsione las decisiones de los factores de producción, especialmente el del capital, para ubicarse en un sitio o en otro. El criterio de renta mundial asegura una menor distorsión en las decisiones de ubicación del capital, en la medida en que a un inversionista se le grava sobre la base de su residencia o domicilio de igual forma si invierte dentro o fuera de su país. Esto se hace tomando en cuenta la totalidad de la renta nacional y extranjera del contribuyente y otorgándole un crédito por el impuesto que pague en el exterior, limitado hasta la tarifa máxima nacional.



CAPÍTULO II: DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL

1. CONCEPTO

Conceptualmente podemos definirla como aquella situación en la cual una misma renta o un mismo bien resultan sujetos a imposición en dos o más países, en su totalidad o en parte, durante un mismo periodo imponible y por la misma causa.

Varios autores han definido este fenómeno de diferente manera.

Norberto Campagnale, Silvia Catinot y Alfredo Larrondo en “El Impacto de la Tributación sobre las Operaciones Internacionales. Buenos Aires. Ed La Ley. 2000. pág 18” la definen como: “La superposición de las potestades tributarias de distintos estados o jurisdicciones sobre la renta obtenida por un sujeto, debido a la aplicación de criterios jurisdiccionales diferentes. De esta manera, un mismo contribuyente o ingreso se ven sometidos a tributación en más de un país”.

Atchabahian, Adolfo en “Derecho Tributario Internacional, Tratado de Tributación. Derecho Tributario (págs. 519-571). Tomo I, volumen 2, Buenos Aires: Ed. Astrea 2003”, menciona que “la doble imposición internacional se presenta en la porción de ingreso sobre la cual no fuera coincidente el lugar de residencia o el domicilio del sujeto pasivo, y el lugar donde aquella porción de ingreso es producida, o bien este último lugar fuere distinto del país de la nacionalidad o ciudadanía de ese sujeto pasivo, y en el cual éste se encontrare domiciliado o fuere residente”.

Isaac López Freyle señala en “Principios de derecho tributario”, 2ª ed., Bogotá: Ed. Lerner, 1962 que “la doble imposición internacional surge “cuando las legislaciones de dos Estados coinciden en gravar un mismo ingreso porque los países siguen principios diferentes. Entonces el conflicto surge cuando dos países contemplan como objeto de gravamen una misma situación jurídica o un mismo hecho generador, bien sea que pretendan gravar o de hecho graven la riqueza generada en un país sujeta a gravamen en otro país o pretendan que los ingresos generados fuera de sus fronteras sean gravados en el país de residencia”.

Quiñónez Marquéz, Rafael Arafat y De la Cruz, Wladimir Abel Borbor en “La Doble Imposición Internacional Tesis de grado, Guayaquil. 2008)” determina que “la doble imposición internacional



surge siempre que varios países soberanos ejercen su soberanía para someter a una misma persona a impuestos de naturaleza similar, por el mismo objeto impositivo”.

Podemos notar que todos los conceptos citados son similares en su contenido, y de los mismos podemos extraer algunos aspectos que necesariamente deben existir para que la doble tributación se produzca, entre ellos, cualidades que podríamos definir como elementos de la doble imposición.

2. ELEMENTOS DE LA DOBLE IMPOSICIÓN

Para que opere la figura de la doble imposición, no basta que opere la unidad de sujetos pasivos y de hechos generadores, la doctrina señala la necesidad de que se presenten cinco elementos concurrentes a saber:

1. La existencia de dos o más potestades tributarias concurrentes.
2. Imposición de dos o más tributos de idéntica o similar naturaleza.
3. Identidad de hechos generadores.
4. Identidad de sujetos pasivos (al respecto es importante señalar que este elemento contiene ciertas variantes según se trate de doble imposición económica o doble imposición jurídica).
5. Unidad temporal (referente al mismo período impositivo, en los impuestos periódicos o al mismo momento de causación, en los otros).

El ejercicio de actividades económicas a nivel internacional conlleva que éstas estén sujetas a la jurisdicción de más de una autoridad fiscal nacional, por lo que pueden plantearse problemas de doble imposición.

3. CLASES DE DOBLE TRIBUTACIÓN

Una vez que ha quedado definido el fenómeno de la “doble imposición internacional” es importante señalar que en la práctica la doctrina ha identificado dos tipos de doble tributación, a saber: la doble imposición jurídica y la doble imposición económica.

3.1. DOBLE IMPOSICIÓN JURÍDICA

Se produce cuando a un mismo sujeto se le aplican dos o más impuestos que gravan un mismo hecho imponible. Y a su vez, en dos o más países. Es producida por la colisión que mencionamos anteriormente que se produce entre dos o más sistemas tributarios, los cuales ejercen sus derechos generando una obligación para el ciudadano.



Ejemplo: Una persona física residente en A obtiene parte de sus rentas en B.

La persona física tributará en A por la totalidad de sus rentas incluidas las obtenidas en B. No obstante, también tributará en B por las rentas obtenidas en su territorio. Se producirá una situación de doble imposición jurídica, ya que las rentas quedarán gravadas tanto en A como en B en sede de la persona física.

3.2. DOBLE IMPOSICIÓN ECONÓMICA

Al igual que la jurídica, se presenta una doble imposición para una misma renta, pero que se imputa a dos o varios sujetos. Es decir, se grava una misma renta, pero se imputa a dos o más personas diferentes.

A manera de ejemplo César Montaña en su “Manual de Derecho Tributario Internacional. Quito. Corporación Editora Nacional. 2006. 1ra. ed. pág 119” refiere algunos de los casos en que se produce la doble imposición económica:

a) El doble gravamen sobre dividendos (gravamen como sociedad y gravamen como persona física. Ref. Art.38 LRTI)

Un socio residente en A percibe dividendos de una sociedad residente en B.

Ilustración 1:



El socio tributará por los dividendos percibidos en su Estado de residencia A. Sin embargo, los dividendos percibidos habrán sido previamente gravados en B como beneficio societario obtenido por la sociedad residente en B. En este caso se da un supuesto de doble imposición económica, puesto que una misma renta es gravada por dos Estados diferentes en sede del socio y de la sociedad.

b) La doble imposición intersocietaria (La sociedad distribuye dividendos a una persona jurídica).

c) La doble imposición económica que nace de los ajustes fiscales en operaciones entre sociedades relacionadas.

d) La doble imposición que surge en la herencia de bienes. Cuando un país grava la herencia de bienes de un familiar se está produciendo una doble imposición económica, ya que se deben abonar



una serie de impuestos que, anteriormente, fueron ya pagados por el propietario que cede dichos bienes.

4. EFECTOS DE LA DOBLE TRIBUTACIÓN

Se describen como efectos derivados de la doble imposición:

a) la existencia de una carga fiscal inequitativa sobre el inversor extranjero, ya que las rentas del mismo serán gravadas en más de una oportunidad;

b) el freno al desarrollo económico y en particular a las inversiones extranjeras, convirtiéndose el factor fiscal en obstáculo al libre flujo de capitales entre los estados;

c) el incremento de operaciones intermedias realizadas a través de estados que revistan el carácter de paraísos tributarios, con el fin de reducir la imposición global total;

d) la pérdida de neutralidad y eficiencia de la imposición internacional en la localización de los factores de producción” (Citados por Campagnale, Catinot y Larrondo, op cit. pág 21).

En síntesis, es importante tener en cuenta todos los conceptos antes mencionados, ya que los mismos constituyen la base de información que debemos conocer para comprender el desarrollo de este trabajo.



CAPÍTULO III: RENTA DE FUENTE ARGENTINA

Como mencionamos anteriormente en esta investigación abordaremos el régimen previsto en nuestro país respecto a la gravabilidad de las rentas de fuente argentina y las políticas adoptadas por Argentina tanto en la legislación nacional como en materia de convenios suscriptos con otros países, para tratar de evitar la doble tributación. Por lo tanto, en este capítulo hacemos referencia a los aspectos más relevantes de la misma.

1. DEFINICIÓN DE RENTA

El concepto económico de renta parte de un enfoque amplio. En la contabilidad nacional la renta supone la remuneración que obtienen los factores productivos (capital y trabajo) por su participación en los procesos de producción de bienes y servicios. Esa corriente económica revierte en las propias empresas generadoras de esos bienes y servicios en forma del gasto que realizan las familias, cerrando ese flujo circular que tiene en la renta su principal elemento.

En macroeconomía la utilización de la renta como elemento para medir el bienestar económico es muy frecuente. Así, la suma de las rentas de los distintos factores productivos a partir de la remuneración de asalariados, excedente bruto de explotación y/o las rentas mixtas donde se combina capital y trabajo, da lugar a la Renta Nacional y su distribución entre los nacionales de un país a la "renta per cápita", que es uno de los principales índices comparativos en materia económica a nivel internacional.

No obstante, la concepción puramente económica de la renta es demasiado genérica para hacerla operativa en el ámbito de la Economía Pública. La gran trascendencia que tiene y su consideración como el principal indicador de la capacidad de pago exige un concepto más concreto y que ha dado lugar a la denominada "renta fiscal". Al respecto se han dado algunas definiciones de lo que debería ser renta, de entre las que destacamos las siguientes:

a) La teoría de la periodicidad. De acuerdo con esta concepción la renta sería el producto que fluye regularmente durante un período de tiempo, sea como consecuencia del trabajo, de la explotación de un patrimonio o mixta. Así, quedarían excluidos del concepto de renta todos los ingresos excepcionales y no periódicos y todas las pérdidas patrimoniales.



b) La teoría del incremento neto de riqueza. En este caso la renta se identificaría con el enriquecimiento que se realiza en el curso de un período dado. Más concretamente, la renta es la suma de todos los ingresos netos que permiten incrementar la capacidad económica de quien los recibe.

c) La renta fiscal extensiva. De acuerdo con esta teoría la renta es el aumento en el poder individual para satisfacer sus necesidades en un período dado, consistiendo tal poder en el dinero o en cualquier cosa susceptible de evaluarse en términos monetarios. Así, debería tenerse en cuenta la suma algebraica del consumo de una persona y el cambio de valor de su patrimonio en el período considerado.

d) Renta fiscal discrecional. Este concepto, propuesto a partir de las recomendaciones del Informe Carter, entiende la renta como la suma del valor de mercado de los bienes y servicios utilizados por la unidad fiscal durante el ejercicio económico, el valor de mercado de los bienes y servicios transmitidos a otra unidad fiscal y la modificación en el valor de mercado de sus activos netos.

Gráfico 2:

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

Fuente: Consejo Profesional de Ciencias Económicas CABA, MR consultores; expositor: Dr. Marcelo D. Rodríguez. Jornadas de capacitación y actualización tributaria 2011.

Bien fuente: Cuando la renta proviene de algún bien, sin que, aparte de la contratación, medie actividad alguna de su beneficiario en la producción.

Actividad fuente: En la cual pueden, o no, ser empleados bienes; en caso afirmativo, éstos sólo constituyen un medio o instrumento utilizado para ejercer la actividad.

2. DEFINICIÓN DE RESIDENTE

Ante los fines impositivos, se consideran residentes en el país:



a) Las personas humanas de nacionalidad argentina, nativas o naturalizadas,

b) Las 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, supuesto en el que las ausencias temporarias que se ajusten a los plazos y condiciones que al respecto establezca la reglamentación, no interrumpirán la continuidad de la permanencia.

No obstante, lo dispuesto en el párrafo precedente, las personas que no hubieran obtenido la residencia permanente en el país y cuya estadía en el mismo obedezcan a causas que no impliquen una intención de permanencia habitual, podrán acreditar las razones que la motivaron en el plazo, forma y condiciones que establezca la reglamentación.

c) Las 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) Las sociedades anónimas, las sociedades en comandita por acciones en la parte que corresponda a los socios comanditarios, y las sociedades por acciones simplificadas del Título III de la Ley N° 27.349, constituidas en el país.

e) Las sociedades de responsabilidad limitada, las sociedades en comandita simple y la parte correspondiente a los socios comanditados de las sociedades en comandita por acciones, en todos los casos cuando se trate de sociedades constituidas en el país.

f) Las asociaciones, fundaciones, cooperativas y entidades civiles y mutualistas, constituidas en el país.

g) Los fideicomisos constituidos en el país conforme a las disposiciones del Código Civil y Comercial de la Nación, excepto aquellos en los que el fiduciante posea la calidad de beneficiario.

h) Los fondos comunes de inversión constituidos en el país, no comprendidos en el primer párrafo del artículo 1° de la Ley N° 24.083 y sus modificaciones.

f) 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 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.

2.1. PÉRDIDA DE LA CONDICIÓN DE RESIDENTE

Las personas humanas que revistan la condición de residentes en el país, la perderán cuando adquieran la condición de residentes permanentes en un Estado extranjero, según las disposiciones que rijan en el mismo en materia de migraciones o cuando, no habiéndose producido esa adquisición con anterioridad, permanezcan en forma continuada en el exterior durante un período de DOCE (12) meses, caso en el que las presencias temporales en el país que se ajusten a los plazos y condiciones que al respecto establezca la reglamentación no interrumpirán la continuidad de la permanencia.

En el supuesto de permanencia continuada en el exterior al que se refiere el párrafo anterior, las personas que se encuentren ausentes del país por causas que no impliquen la intención de permanecer en el extranjero de manera habitual, podrán acreditar dicha circunstancia en el plazo, forma y condiciones que establezca la reglamentación.

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

No obstante, lo dispuesto en el artículo anterior, no perderán la condición de residentes por la permanencia continuada en el exterior, las 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.

2.2. NO REVISTEN LA CONDICIÓN DE RESIDENTE EN EL PAÍS

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 revistieran la condición de residentes en el país.

b) 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, así como los familiares que no revistan la condición de residentes en el país que los acompañen.



c) 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.

d) 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.

3. ENUMERACIÓN DE CASOS DE RENTA DE FUENTE ARGENTINA

En general son ganancias de fuente argentina:

a) 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.

b) Las ganancias provenientes de créditos garantizados con derechos reales constituidos sobre bienes ubicados en el territorio nacional.

c) Las ganancias provenientes de la tenencia y enajenación de acciones, cuotas y participaciones sociales —incluidas cuota-partes de fondos comunes de inversión y certificados de participación de fideicomisos financieros y cualquier otro derecho sobre fideicomisos y contratos similares—, monedas digitales, títulos, bonos y demás valores, cuando el emisor se encuentre domiciliado, establecido o radicado en la República Argentina.

d) Los valores representativos o certificados de depósito de acciones y de demás valores, cuando el emisor de las acciones y de los demás valores se encuentre domiciliado, constituido o radicado en la República Argentina, cualquiera fuera la entidad emisora de los certificados, el lugar de emisión de estos últimos o el de depósito de tales acciones y demás valores.

e) Las ganancias provenientes de la exportación de bienes producidos, manufacturados, tratados o comprados en el país.



f) Los ingresos provenientes de operaciones de seguros o reaseguros que cubran riesgos en la República o que se refieran a personas que al tiempo de la celebración del contrato hubiesen residido en el país.

g) Las remuneraciones o sueldos de miembros de directorios, consejos u otros organismos — de empresas o entidades constituidas o domiciliadas en el país— que actúen en el extranjero. También los honorarios u otras remuneraciones originados por asesoramiento técnico, financiero o de otra índole prestado desde el exterior.

Además, se presume particularmente:

- Que el Diez Por Ciento (10 %) de las sumas pagadas por empresas radicadas o constituidas en el país a armadores extranjeros por fletamentos a tiempo o por viaje, constituyen ganancias netas de fuente argentina.
- Que las compañías no constituidas en el país que se ocupan en el negocio de transporte entre la República y países extranjeros obtienen por esa actividad ganancias netas de fuente argentina, iguales al Diez Por Ciento (10 %) del importe bruto de los fletes por pasajes y cargas correspondientes a esos transportes.
- Que las agencias de noticias internacionales que, mediante una retribución, las proporcionan a personas o entidades residentes en el país, obtienen por esa actividad ganancias netas de fuente argentina iguales al Diez Por Ciento (10 %) de la retribución bruta, tengan o no agencia o sucursal en la República.
- Que constituye ganancia neta de fuente argentina el Cincuenta Por Ciento (50 %) del precio pagado a los productores, distribuidores o intermediarios por la explotación en el país de películas extranjeras, transmisiones de radio y televisión emitidas desde el exterior y toda otra operación que implique la proyección, reproducción, transmisión o difusión de imágenes y/o sonidos desde el exterior cualquiera fuera el medio utilizado.

Es importante citar también al artículo 15 de la Ley de Impuesto a las Ganancias T.O. 2019 que establece:

“Se consideran ganancias de fuente argentina las obtenidas por sujetos no residentes en el país provenientes de la enajenación de acciones, cuotas, participaciones sociales, títulos convertibles en acciones o derechos sociales, o cualquier otro derecho representativo del capital o patrimonio de una persona jurídica, fondo, fideicomiso o figura equivalente, establecimiento permanente,



patrimonio de afectación o cualquier otra entidad, que se encuentre constituida, domiciliada o ubicada en el exterior, cuando se cumplan las siguientes condiciones:

a) El valor de mercado de las acciones, participaciones, cuotas, títulos o derechos que dicho enajenante posee en la entidad constituida, domiciliada o ubicada en el exterior, al momento de la venta o en cualquiera de los DOCE (12) meses anteriores a la enajenación, provenga al menos en un TREINTA POR CIENTO (30 %) del valor de UNO (1) o más de los siguientes bienes de los que sea propietaria en forma directa o por intermedio de otra u otras entidades:

(i) acciones, derechos, cuotas u otros títulos de participación en la propiedad, control o utilidades de una sociedad, fondo, fideicomiso u otra entidad constituida en la REPÚBLICA ARGENTINA;

(ii) establecimientos permanentes en la REPÚBLICA ARGENTINA pertenecientes a una persona o entidad no residente en el país; u

(iii) otros bienes de cualquier naturaleza situados en la REPÚBLICA ARGENTINA o derechos sobre ellos.

b) Las acciones, participaciones, cuotas, títulos o derechos enajenados que representen, al momento de la venta o en cualquiera de los DOCE (12) meses anteriores al de la enajenación, al menos el DIEZ POR CIENTO (10 %) del patrimonio de la entidad del exterior que directa o indirectamente posee los bienes que se indican en el inciso precedente.

Por su parte, el Decreto Reglamentario 862/2019 define en su artículo 9 como rentas a fuente argentina a las siguientes:

a) Los alquileres y arrendamientos provenientes de inmuebles situados en el territorio de la REPÚBLICA ARGENTINA y cualquier especie de contraprestación que se reciba por la constitución a favor de terceros de derechos de usufructo, uso, habitación, anticresis, superficie u otros derechos reales, sobre inmuebles situados en el país.

b) Los intereses provenientes de depósitos bancarios efectuados en el país;

c) Los dividendos distribuidos por sociedades constituidas en el país;

d) El alquiler de cosas muebles situadas o utilizadas económicamente en el país;



d) Las regalías producidas por cosas situadas o derechos utilizados económicamente en la República Argentina;

e) Las rentas vitalicias abonadas por entidades constituidas en el país

f) Las demás ganancias que, revistiendo características similares, provengan de capitales, cosas o derechos situados, colocados o utilizados económicamente en el país.

g) Los resultados originados por derechos y obligaciones emergentes de instrumentos y/o contratos derivados, cuando el riesgo asumido se encuentre localizado en el territorio de la República Argentina, localización que debe considerarse configurada si la parte que obtiene dichos resultados es un residente en el país.

g) Las generadas por el desarrollo en el país de actividades civiles, agropecuarias, mineras, forestales, extractivas, comerciales e industriales;

h) Los sueldos, salarios, honorarios y cualquier otra retribución que se perciba por el desempeño de actividades personales o por la prestación de servicios dentro del territorio de la República Argentina.

i) Toda otra ganancia no contemplada en los incisos precedentes que haya sido generada por bienes materiales o inmateriales y por derechos situados, colocados o utilizados económicamente en el país o que tenga su origen en hechos o actividades de cualquier índole, producidos o desarrollados en la República Argentina.

j) Las generadas por créditos garantizados con derechos reales que afecten a bienes situados en el exterior, cuando los respectivos capitales deban considerarse colocados o utilizados económicamente en el país.

4. MÉTODOS DE IMPUTACIÓN DE LA RENTA

Según lo establece el artículo 24 de la Ley de Impuesto a las Ganancias T.O. 2019, el año fiscal comienza el 1° de enero y termina el 31 de diciembre.

Los contribuyentes imputarán sus ganancias al año fiscal, de acuerdo con las siguientes normas:



a) Las ganancias obtenidas como dueño de empresas civiles, comerciales, industriales, agropecuarias o mineras o como socios de las mismas, se imputarán al año fiscal en que termine el ejercicio anual correspondiente.

Las ganancias que deriven de cualquier clase de sociedad constituida en el país se consideran del año fiscal en que termine el ejercicio anual en el cual se han devengado.

Se consideran ganancias del ejercicio las devengadas en éste. No obstante, podrá optarse por imputar las ganancias en el momento de producirse la respectiva exigibilidad, cuando las ganancias se originen en la venta de mercaderías realizada con plazos de financiación superiores a Diez (10) meses, en cuyo caso la opción deberá mantenerse por el término de Cinco (5) años y su ejercicio se exteriorizará mediante el procedimiento que determine la reglamentación.

Los dividendos de acciones o utilidades y los intereses o rendimientos de títulos, bonos, cuotas-partes de fondos comunes de inversión y demás valores se imputarán en el ejercicio en que hayan sido: (i) puestos a disposición o pagados, lo que ocurra primero; o (ii) capitalizados, siempre que los valores prevean pagos de intereses o rendimientos en plazos de hasta un año.

Respecto de valores que prevean plazos de pago superiores a un año, la imputación se realizará de acuerdo con su devengamiento en función del tiempo.

b) Las demás ganancias se imputarán al año fiscal en que hubiesen sido percibidas, excepto las correspondientes a la primera categoría (rentas del suelo) que se imputarán por el método de lo devengado.

Los honorarios de directores, síndicos o miembros de consejos de vigilancia y las retribuciones a los socios administradores serán imputados por dichos sujetos al año fiscal en que la asamblea o reunión de socios, según corresponda, apruebe su asignación.

Las ganancias originadas en jubilaciones o pensiones liquidadas por las cajas de jubilaciones y las derivadas del desempeño de cargos públicos o del trabajo personal ejecutado en relación de dependencia que como consecuencia de modificaciones retroactivas de convenios colectivos de trabajo o estatutos o escalafones, sentencia judicial, allanamiento a la demanda o resolución de recurso administrativo por autoridad competente, se percibieran en un ejercicio fiscal y hubieran sido devengadas en ejercicios anteriores, podrán ser imputadas por sus beneficiarios a los ejercicios fiscales a que correspondan. El ejercicio de esta opción implicará la renuncia a la prescripción ganada por parte del contribuyente.



Los gastos no imputables a una determinada fuente de ganancia se deducirán en el ejercicio en que se paguen.

Las diferencias de tributos provenientes de ajustes y sus respectivos intereses, se computarán en el balance impositivo del ejercicio en el que los mismos resulten exigibles por parte del Fisco o en el que se paguen, según fuese el método que corresponda utilizar para la imputación de los gastos.

Cuando corresponda imputar las ganancias de acuerdo con su percepción, se considerarán percibidas y los gastos se considerarán pagados, cuando se cobren o abonen en efectivo o en especie y, además, en los casos en que, estando disponibles, se han acreditado en la cuenta del titular o, con la autorización o conformidad expresa o tácita del mismo, se han reinvertido, acumulado, capitalizado, puesto en reserva o en un fondo de amortización o de seguro, cualquiera sea su denominación, o dispuesto de ellos en otra forma.

Con relación a planes de seguro de retiro privados administrados por entidades sujetas al control de la Superintendencia De Seguros De La Nación, organismo descentralizado en el ámbito de la Secretaría De Finanzas Del Ministerio De Hacienda, se reputarán percibidos únicamente cuando se cobren: a) los beneficios derivados del cumplimiento de los requisitos del plan, y, b) los rescates por el retiro del asegurado del plan por cualquier causa.

Tratándose de erogaciones efectuadas por empresas locales que resulten ganancias de fuente argentina para personas o entes del extranjero con los que dichas empresas se encuentren vinculadas o para personas o entes ubicados, constituidos, radicados o domiciliados en jurisdicciones no cooperantes o de baja o nula tributación, la imputación al balance impositivo sólo podrá efectuarse cuando se paguen o, en su defecto, si alguna de las circunstancias se configura dentro del plazo previsto para la presentación de la declaración jurada en la que se haya devengado la respectiva erogación.

5. BENEFICIARIOS DEL EXTERIOR

Se considerará beneficiario del exterior aquel que perciba sus ganancias en el extranjero directamente o a través de apoderados, agentes, representantes o cualquier otro mandatario en nuestro país y a quien, percibiéndolos en Argentina, no acreditará residencia estable en el mismo. En los casos en que exista imposibilidad de retener, los ingresos indicados estarán a cargo de la entidad pagadora, sin perjuicio de sus derechos para exigir el reintegro de parte de los beneficiarios



Hablamos de sujetos no residentes que tributan exclusivamente por sus rentas de fuente argentina.

La condición del contribuyente frente a las normas sobre residencia fiscal será fundamental, cuanto menos, en los dos siguientes aspectos:

a.- Gravabilidad de las rentas consideradas como de fuente argentina. El sujeto que debiera ser considerado como “beneficiario del exterior”, en el marco de las disposiciones de la Ley 20.628, ante situación de obtener rentas que encuadran como de fuente argentina sufrirá, al momento del pago, una retención en la fuente con carácter de pago único y definitivo. La determinación del monto a retener puede ser realizada sobre una base presunta o bien por determinación cierta según el tipo de renta de que se trate. De tratarse de un contribuyente que categorizado como residente a los efectos fiscales en la República Argentina la tributación estará dada por la presentación de una determinación en carácter de declaración jurada considerando, adicionalmente, las previsiones del Art. 1 Ley 20.628 (criterio de renta mundial).

b.- Aplicación de Convenios para Evitar la Doble Tributación Internacional (por su carácter de residente fiscal de una de las jurisdicciones intervinientes en el tratado internacional).

Definida la condición del beneficiario de la renta en cuanto a las normas sobre residencia a los efectos fiscales corresponderá que se analice la fuente de la renta.

5.1 ¿CÓMO SE DEBE RETENER?

Estamos frente a una situación de “retención en la fuente” cuando el agente pagador, por disposición legal, debe cercenar una porción del pago para ser depositados a la orden del Fisco e imputados a un determinado impuesto y período fiscal. La retención sufrida, según las prescripciones del derecho local aplicable en jurisdicción de fuente de la renta, debe ser en carácter de pago único y definitivo.

Este carácter indicará que el contribuyente incidido no debe cumplir con presentación formal o material al fisco nacional argentino. Sufre la exacción tributaria, pero quién deberá cumplir con la obligación formal y material será el sujeto residente fiscal argentino en una relación de sustitución tributaria.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación, establece en el fallo “Atkinsons Ltda. S.A. 24/05/1957” que con este pago único el contribuyente cumple con la ley, no quedando pendiente así



ninguna otra obligación formal; pero ello no significa que el pago no se irreversible y/o irrevocable, ya que no impide futuros ajustes en defecto y/o en exceso.

5.2. ¿QUIÉN DEBE RETENER?

El sujeto obligado a retener en quien efectúa el pago; el artículo 277 del Decreto Reglamentario 862/2019 establece que “cuando las entidades civiles y comerciales, públicas o privadas y las regidas por la Ley N° 21.526 y sus modificaciones, en carácter de intermediarias, administradoras o mandatarias, abonen por cuenta de terceros ganancias de cualquier categoría sujetas a retención o percepción del impuesto, y éste no se hubiese retenido o percibido o ingresado con anterioridad, deberán actuar como agentes de retención o percepción del impuesto, reteniendo o percibiendo e ingresando el impuesto en la forma, plazo y condiciones que fije la Administración Federal De Ingresos Públicos”.

5.3. ¿EN QUÉ MOMENTO CORRESPONDE RETENER?

Corresponde efectuar la retención en el momento en que se realiza el pago, tributando así por el criterio del percibido; a excepción de que el beneficiario del exterior participe en una sociedad de capital, en cuyo caso la retención debe practicarse al momento del vencimiento de la presentación de la DDJJ de Ganancias de dicha sociedad (salvo cuando el pago se efectuare con anterioridad).

6. RESPONSABLES SUSTITUTOS

Gómez de Sousa Rubens expresa que hay responsable sustituto cuando “en virtud de una disposición expresa de la ley, la obligación tributaria surge desde un primer momento contra una persona diferente a aquella que está en relación económica con el acto o negocio gravado; es la propia ley quien sustituye al sujeto pasivo directo por otro indirecto”.

Es sustituto el sujeto pasivo que, por imposición de la ley y en lugar del contribuyente, está obligado a cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inherentes a la misma.

Se relaciona estrechamente con la posición del beneficiario del exterior, desarrollada en el punto anterior. Este último no residente obtiene ganancias de fuente argentina que están sujetas a impuesto; como el mismo no reside en el país, se designa a un responsable sustituto encargado de ingresar el tributo correspondiente en el fisco.

El sujeto tiene derecho a la “repetición”, es decir que luego del pago el sustituto puede subrogarse en los derechos del acreedor y obtener el reembolso.



UNCUYO
UNIVERSIDAD
NACIONAL DE CUYO



FACULTAD DE
**CIENCIAS
ECONÓMICAS**

Podemos concluir que resulta indispensable conocer, definir y comprender los aspectos que abarca la renta de fuente argentina; ya que a partir de ella se definen los lineamientos base que debemos tener en cuenta en forma conjunta a la hora de tributar. Puesta la renta de fuente argentina, constituye el primero de los dos “pilares” de la doble imposición tributaria.



CAPÍTULO IV: RENTA DE FUENTE EXTRANJERA

1. DEFINICIÓN DE RENTA DE FUENTE EXTRANJERA

Se denominan rentas de fuente Extranjera, a las que provienen de una fuente ubicada fuera del territorio nacional.

Son rentas de fuente extranjera, entre otras:

- La renta obtenida por alquilar un predio ubicado en el extranjero.
- Los intereses obtenidos por certificados de depósitos bancarios de entidades financieras del exterior.
- La renta obtenida por prestar servicios en el exterior.

El artículo 124 de la Ley de Impuesto a las Ganancias T.O. 2019 establece que son ganancias de fuente extranjera:

1) los rendimientos, rentas o enriquecimientos susceptibles de una periodicidad que implique la permanencia de la fuente que los produce y su habilitación.

2) los rendimientos, rentas, beneficios o enriquecimientos que deriven de sociedades o de empresas o explotaciones unipersonales.

3) los resultados provenientes de la enajenación de bienes muebles amortizables, cualquiera sea el sujeto que las obtenga.

4) los resultados derivados de la enajenación de acciones, valores representativos y certificados de depósito de acciones y demás valores, cuotas y participaciones sociales —incluidas cuotapartes de fondos comunes de inversión y certificados de participación de fideicomisos financieros y cualquier otro derecho sobre fideicomisos y contratos similares—, monedas digitales, títulos, bonos y demás valores, cualquiera sea el sujeto que las obtenga.

5) los resultados derivados de la enajenación de inmuebles y de la transferencia de derechos sobre inmuebles, cualquiera sea el sujeto que las obtenga.



Siempre que todos ellos provengan de bienes situados, colocados o utilizados económicamente en el exterior, o 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.

En su artículo siguiente también la ley establece que 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 deban considerarse de fuente argentina, en cuyo caso los establecimientos permanentes que las obtengan continuarán revistiendo el carácter de beneficiarios del exterior.

2. FORMAS DE OBTENER RENTAS EN EL EXTERIOR

Existen diferentes formas de obtener rentas de fuente extranjera, tales como:

- Actividad ocasional
- A través de un establecimiento permanente
- A través de una sociedad constituida de acuerdo con la legislación de aquel país. Su tratamiento diferirá según la mayor o menos preeminencia que se le asigne a la forma jurídica que adopte la sociedad.

Actividad Ocasional

Si se trata de una persona física que obtiene rentas en el exterior, las mismas quedarán alcanzadas junto con las rentas de fuente argentina que obtenga; pero computa crédito de impuesto.

El criterio de imputación de la renta es igual al criterio que se toma para la renta nacional argentina (segunda y cuarta categoría por el percibido, primera categoría por el devengado).

Es este caso la persona física puede computar deducciones personales, primero las deducciones para las rentas de fuente argentina y si existe remanente, pasan a imputarse sobre las rentas de fuente extranjera. Hay que tener en cuenta que la deducción especial de tercera y cuarta categoría solo aplica a rentas de fuente argentina.

Si se trata de un sujeto empresa, hablamos de rentas de tercera categoría que se imputan por el criterio devengado; aunque existe la opción tomar el criterio del "devengado exigible".



Este último surge en base al problema de que al sujeto empresa le cobrarían impuesto sobre un ingreso que aún no ha sido cobrado. Para poder computar el pago a cuenta del impuesto, el mismo debe estar ingresado. Si soy beneficiario del exterior, tributaré cuando me paguen; entonces en este caso podré tributar por el percibido, lo cual refleja una excepción al principio del devengado.

Esta excepción rige para todas las ganancias que tributen en el exterior con carácter de pago único y definitivo. Además, se debe mantener la opción por al menos 5 ejercicios continuados.

Establecimiento Permanente

El artículo 22 de la Ley de Impuesto a las Ganancias T.O. 2019 define al establecimiento permanente como “un lugar fijo de negocios mediante el cual un sujeto del exterior realiza toda o parte de su actividad”

Asimismo, comprende en especial:

- a) una sede de dirección o de administración;
- b) una sucursal;
- c) una oficina;
- d) una fábrica;
- e) un taller;
- f) una mina, un pozo de petróleo o de gas, una cantera o cualquier otro lugar relacionado con la exploración, explotación o extracción de recursos naturales incluida la actividad pesquera.

También comprende:

- a) Una obra, una construcción, un proyecto de montaje o de instalación o actividades de supervisión relacionados con ellos, cuando dichas obras, proyectos o actividades se desarrollen en el territorio de la Nación durante un período superior a SEIS (6) meses.
- b) La prestación de servicios por parte de un sujeto del exterior, incluidos los servicios de consultores, en forma directa o por intermedio de sus empleados o de personal contratado por la empresa para ese fin, pero solo en el caso de que tales actividades



prosigan en el territorio de la Nación durante un período o períodos que en total excedan de SEIS (6) meses, dentro de un período cualquiera de DOCE (12) meses.

El término "establecimiento permanente" no incluye las siguientes actividades en la medida en que posean carácter auxiliar o preparatorio:

- a) la utilización de instalaciones con el único fin de almacenar o exponer bienes o mercancías pertenecientes a la empresa;
- b) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas o exponerlas;
- c) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de que sean transformadas por otra empresa;
- d) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías o de recoger información para la empresa;
- e) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar para la empresa cualquier otra actividad con tal carácter;
- f) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar cualquier combinación de las actividades mencionadas en los apartados a) a e), a condición de que el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios que resulte de esa combinación conserve su carácter auxiliar o preparatorio.

No obstante, se considera que existe establecimiento permanente cuando un sujeto actúe en el territorio nacional por cuenta de una persona humana o jurídica, entidad o patrimonio del exterior y dicho sujeto:

- a) posea y habitualmente ejerza poderes que lo faculten para concluir contratos en nombre de la referida persona humana o jurídica, entidad o patrimonio del exterior, o desempeñe un rol de significación que lleve a la conclusión de dichos contratos;
- b) mantenga en el país un depósito de bienes o mercancías desde el cual regularmente entrega bienes o mercancías por cuenta del sujeto del exterior;
- c) asuma riesgos que correspondan al sujeto residente en el extranjero;
- d) actúe sujeto a instrucciones detalladas o al control general del sujeto del exterior;



- e) ejerza actividades que económicamente corresponden al residente en el extranjero y no a sus propias actividades; o
- f) perciba sus remuneraciones independientemente del resultado de sus actividades.

No se considerará que un sujeto tiene un establecimiento permanente por la mera realización de negocios en el país por medio de corredores, comisionistas o cualquier otro intermediario que goce de una situación independiente, siempre que éstos actúen en el curso habitual de sus propios negocios y en sus relaciones comerciales o financieras con la empresa, las condiciones no difieran de aquellas generalmente acordadas por agentes independientes.

Primero debemos cumplir con el “principio de la contabilidad separada”; exigir al sujeto residente que lleve una contabilidad separada donde pueda ver los resultados generados. Los mismos se determinarán según la legislación argentina, pero se deberá trabajar con la moneda extranjera. Luego al cierre, se convierten todo a moneda nacional.

El resultado se traslada siguiendo las pautas establecidas por el artículo 54 de la Ley de Impuesto a las Ganancias T.O. 2019, el cual determina que el resultado del establecimiento permanente tributa en el mismo año en que se determina. Se considera distribuido al cierre cuando no se haya remesado ni acreditado en la cuenta del argentino titular.

Respecto al criterio de imputación, el establecimiento permanente es considerado un beneficiario del exterior por las rentas que obtiene de fuente argentina, por lo que sus consecuencias son:

- Retención con carácter de pago único y definitivo.
- No computará pago a cuenta, aunque haya pagado impuesto en el exterior. Para que el pago análogo sea considerado, debe ser de fuente extranjera.
- Se excluye del resultado para no tributarlo doblemente; el establecimiento permanente debe determinar el resultado de fuente extranjera y no el de fuente argentina, ya que para ello es considerado como beneficiario del exterior.

Participaciones Societarias en entes del Exterior

Primero debemos distinguir si se trata de sociedades por acciones u otras sociedades constituidas en el exterior.



Si se trata de sociedades de capital, los dividendos se gravarán cuando se distribuyan. Se gravan todos ellos, y están alcanzados por el impuesto global a tasa progresiva.

Si hablamos de las demás sociedades (no sociedades por acciones), utilizamos el “método de consolidación”. Los socios residentes en el país imputan el resultado obtenido en proporción a sus participaciones societarias. En este caso no se espera que el resultado se distribuya, sino que el resultado se grava en el momento en el que se produce. El resultado atribuible a la sociedad se determina conforme a la legislación impositiva análoga del país extranjero en donde la misma está ubicada.

3. PROBLEMÁTICA DE LA DOBLE IMPOSICIÓN

Doble imposición es el fenómeno mediante el que un mismo hecho imponible está sujeto a dos o más tributos similares. El término suele utilizarse cuando una misma renta está sujeta a dos o más impuestos.

Entonces esto se produce cuando una renta, un ingreso, está sujeto a dos o más impuestos que gravan un mismo hecho imponible. Es decir, cuando por un mismo ingreso debemos pagar dos o más impuestos que tienen el mismo fin. En este sentido, suele utilizarse para hacer referencia a cuando se hecho sobre una misma renta.

El hecho de que se produzca esto puede ser como consecuencia de una colisión de dos sistemas tributarios distintos. Por lo que, por un mismo beneficio, dos países aplican dos impuestos similares sobre ese mismo beneficio. En este sentido se denominaría doble imposición internacional, ya que existe un gravamen aplicado por el Estado a las rentas generadas en su territorio.

A la vez que, por otro lado, el derecho de un país a aplicar un impuesto sobre la renta a sus ciudadanos por el hecho de poseer la nacionalidad del país. Esto, aun sin haber generado la renta en su país de origen.

Este hecho es posible por la soberanía fiscal de los países. Por lo que actúan con total independencia, aplicando los impuestos a quien, desde el Gobierno, consideren.

Esta problemática fue expuesta anteriormente en el capítulo I, sin embargo, hacemos hincapié en la misma para una mejor comprensión en desarrollo de la renta extranjera y las consecuencias derivadas de la existencia de ella.



3.1. ¿POR QUÉ SE PRODUCE LA DOBLE IMPOSICIÓN?

Como íbamos diciendo, la doble imposición se produce por el hecho de que los países gozan de una soberanía fiscal que les permite tomar decisiones a la hora de aplicar sus impuestos sobre la renta de los ciudadanos que viven en el país. También aquellos que produzcan o generen una renta en el mismo.

En primer lugar, cuando el país, con su soberanía fiscal, aplica un impuesto a un ciudadano sobre su renta, así como la obligación generada por el contribuyente, por ser ciudadano residente en el país; con nacionalidad.

Mientras que, por otro lado, la soberanía fiscal de los países para aplicar impuestos a todas aquellas rentas que se producen como consecuencia de hacer operaciones en el país. En este sentido, aun no siendo ciudadano del mismo, el Estado tiene el poder de gravar las rentas producidas en territorio estatal.

Así, esta colisión entre los dos sistemas permite que se produzcan situaciones de este tipo, ya que la globalización y las operaciones, tanto intra como extracomunitarias, generan un continuo flujo de capitales entre países que quedan sujetos a diferentes impuestos.

En segundo lugar, también podría producirse cuando una misma renta es gravada para dos sujetos distintos. Es decir, cuando un mismo capital se grava con dos o más impuestos similares por el simple hecho de afectar a dos o varios sujetos.

3.2. TIPOS DE DOBLE IMPOSICIÓN

Existen varios tipos de doble imposición. Por esta razón, debemos ser muy cautos, pues ambos tipos se recogen, pero no significan lo mismo. Estos varían dependiendo de los sujetos que quedan afectados por esta.

Recordando la clasificación mencionada en el capítulo II, podemos clasificar los tipos de doble imposición en: doble imposición jurídica y doble imposición económica.

En síntesis, la problemática expuesta origina la creación de Normas de Transparencia Fiscal, quienes tienden a buscar una solución a la misma.

4. NORMAS DE TRANSPARENCIA FISCAL INTERNACIONAL

Este régimen tiene como objetivo preservar la integridad del sistema tributario por parte de los Estados, dada la creciente movilidad del capital en el plano internacional, ante la capacidad de los



residentes para eludir las normas tributarias internas mediante el traslado de su residencia fiscal a países de baja fiscalidad, en forma real o ficticia, y en vistas a la insuficiencia de cooperación internacional.

Es una herramienta clave de lucha contra el fraude fiscal internacional.

Los países no cooperantes o de baja o nula tributación son aquellos que no tienen vigente con la República Argentina un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria o un convenio para evitar la doble imposición internacional. Las empresas constituidas en estos países también son llamadas “empresas offshore”.

Asimismo, se considerarán como no cooperantes aquellos países que, teniendo vigente un acuerdo con los alcances definidos en el párrafo anterior, no cumplan efectivamente con el intercambio de información.

Los acuerdos y/o convenios deberán cumplir con los estándares internacionales de transparencia e intercambio de información en materia fiscal a los que se haya comprometido la República Argentina.

Son consideradas como jurisdicciones “no cooperantes” en los términos del artículo 19 de la ley de impuesto a las ganancias, las siguientes:



1. Bosnia y Herzegovina	48. República de Liberia
2. Brecohou	49. República de Madagascar
3. Burkina Faso	50. República de Malawi
4. Estado de Eritrea	51. República de Maldivas
5. Estado de la Ciudad del Vaticano	52. República de Malí
6. Estado de Libia	53. República de Mozambique
7. Estado Independiente de Papúa Nueva Guinea	54. República de Namibia
8. Estado Plurinacional de Bolivia	55. República de Nicaragua
9. Isla Ascensión	56. República de Palaos
10. Isla de Sark	57. República de Ruanda
11. Isla Santa Elena	58. República de Sierra Leona
12. Islas Salomón	59. República de Sudán del Sur
13. Los Estados Federados de Micronesia	60. República de Surinam
14. Mongolia	61. República de Tayikistán
15. Montenegro	62. República de Trinidad y Tobago
16. Reino de Bután	63. República de Uzbekistán
17. Reino de Camboya	64. República de Yemen
18. Reino de Lesoto	65. República de Yibuti
19. Reino de Suazilandia	66. República de Zambia
20. Reino de Tailandia	67. República de Zimbabue
21. Reino de Tonga	68. República del Chad
22. Reino Hachemita de Jordania	69. República del Níger
23. República Kirguisa	70. República del Paraguay
24. República Árabe de Egipto	71. República del Sudán
25. República Árabe Siria	72. República Democrática de Santo Tomé y Príncipe
26. República Argelina Democrática y Popular	73. República Democrática de Timor Oriental
27. República Centroafricana	74. República del Congo
28. República Cooperativa de Guyana	75. República Democrática del Congo
29. República de Angola	76. República Democrática Federal de Etiopía
30. República de Bielorrusia	77. República Democrática Popular Lao
31. República de Botsuana	78. República Democrática Socialista de Sri Lanka
32. República de Burundí	79. República Federal de Somalia
33. República de Cabo Verde	80. República Federal Democrática de Nepal
34. República de Costa de Marfil	81. República Gabonesa
35. República de Cuba	82. República Islámica de Afganistán
36. República de Filipinas	83. República Islámica de Irán
37. República de Fiyi	84. República Islámica de Mauritania
38. República de Gambia	85. República Popular de Bangladés
39. República de Guinea	86. República Popular de Benín
40. República de Guinea Ecuatorial	87. República Popular Democrática de Corea
41. República de Guinea-Bisáu	88. República Socialista de Vietnam
42. República de Haití	89. República Togolesa
43. República de Honduras	90. República Unida de Tanzania
44. República de Irak	91. Sultanato de Omán
45. República de Kenia	92. Territorio Británico de Ultramar Islas Pitcairn, Henderson, Ducie y Oeno
46. República de Kiribati	93. Tristán da Cunha
47. República de la Unión de Myanmar	94. Tuvalu
	95. Unión de las Comoras

Fuente: Administración General de Ingresos Públicos

La Administración Federal De Ingresos Públicos deberá informar al Ministerio De Hacienda cualquier novedad que justifique una modificación en el listado precedente, a los fines de su actualización.



5. CFC RULES

El régimen de transparencia fiscal internacional, más conocido como Controlled Foreign Corporation (CFC), fue objeto de análisis en el marco de la Acción 3 del proyecto BEPS (Erosión de la base y desplazamiento del beneficio) y persigue evitar que los contribuyentes erosionen la base imponible en su país de residencia trasladando sus rentas a una entidad residente en otra jurisdicción; a tal fin, estas normas se han utilizado como un mecanismo disuasorio destinadas a evitar el diferimiento a largo plazo de impuestos.

Esta medida anti-diferimiento pretende lograr la neutralización de determinadas estructuras de planificación fiscal que se sirven de inversiones intermedias (entidad calificada como CFC) situadas en jurisdicciones donde se produce una menor tributación o disfrutan de un régimen fiscal privilegiado, lo que obliga a “transparentar” las rentas obtenidas por la entidad CFC y su imputación a la base imponible del contribuyente en su país de residencia, lo que determina una tributación anticipada.

Las reglas CFC o CFC Rules (Controlled Foreign Company – CFC) responden al riesgo de que los contribuyentes que son controlantes en una subsidiaria extranjera (es decir, argentino que es controlante de una sociedad del exterior) puedan disminuir la base imponible de su país de residencia (Argentina) y, en su caso, de otros países, transfiriendo rentas a una CFC.

Las leyes tributarias internacionales o CFC rules (controlled foreign companies) existen en múltiples países, entre ellos España, México y Argentina. De hecho, casi todos los grandes países industriales las tienen para evitar así que los contribuyentes huyan con su capital.

A nivel mundial nos encontramos con CFC rules en los Estados Unidos, Canadá, México, Brasil, Argentina, Perú, Sudáfrica, China, Japón, Corea, Australia, Indonesia y Nueva Zelanda.

Las CFC rules tienen su efecto sobre empresas que se encuentran fuera del país de residencia. De estas depende que la empresa en el extranjero tenga que pagar impuestos también a nivel local (es decir, en el país de residencia del socio).

Es importante tener claro que cuando hablamos de impuestos nos referimos siempre a impuestos de sociedades. Las CFC rules no regulan en ningún caso la declaración de la renta de personas físicas.

El objetivo de las CFC rules es evitar o dificultar la creación de estructuras empresariales para optimizar impuestos. Es decir, existen para controlar que no puedas trasladar tus beneficios a



empresas en otros países que estén bajo tu control (directo o indirecto) para de esa forma ahorrar impuestos.

Las mismas, suelen afectar a sociedades pantalla (también llamadas empresas fantasma) pasivas en las que se guardan los beneficios para evitar pagar impuestos. En estos casos los distintos países usan las CFC rules para lograr evitar este hecho y gravar los beneficios de empresas extranjeras como si se tratase de empresas locales.

Existen Estados que oficialmente no tienen CFC rules, pero que sí han creado algún tipo de normativa o ley local que dificulta la administración de empresas en el extranjero. Esto es el caso en Austria, Letonia, Malta, Holanda y Eslovenia.

En los países que no cuentan con CFC rules, no existirán problemas para la constitución o administración de empresas internacionales, es decir no será necesario declarar la constitución de una empresa offshore, dar cuenta de los beneficios en las declaraciones de la renta, sin embargo, esto no significa que como persona física no se pague impuestos, es estrictamente necesario que se declare los ingresos en el país de residencia según lo estipulado por las leyes tributarias locales.

6. ANTECEDENTES INTERNACIONALES

Plan de acción OCDE: Base Erosion And Profit Shifting Project (Erosión de la base y desplazamiento del beneficio) (BEPS) del año 2013 con su informe de 2015.

Las lagunas e inconsistencias presentes hoy en día en las normas de fiscalidad internacional pueden permitir que los beneficios o utilidades desaparezcan de la base imponible o bien sean desviados a jurisdicciones de baja o nula tributación donde la actividad económica es escasa o inexistente. Estas prácticas son conocidas como erosión de la base imponible y traslado de beneficios (Base Erosion and Profit Shifting “BEPS”). Más allá de los casos de abuso, los problemas se encuentran en las propias normas.

Las investigaciones llevadas a cabo desde 2013 confirman la magnitud potencial del problema de BEPS, estimando una pérdida anual que ronda el 4-10% de la recaudación global por impuestos sobre sociedades, es decir, entre 100 y 240 mil millones de dólares estadounidenses anuales. En el caso de los países en vías de desarrollo el impacto potencial es particularmente duro, dado que su dependencia en la recaudación por este impuesto es generalmente mayor.

El paquete BEPS conformado por 15 planes de acción, representa la primera renovación sustancial y desde hace tiempo necesaria de los estándares fiscales internacionales (los cuales se



explicarán en el capítulo posterior). La renovación era vital, y no sólo para hacer frente a BEPS, sino también para garantizar la sostenibilidad del actual marco jurídico internacional para el gravamen de actividades transfronterizas y la eliminación de la doble imposición.

Los planes de acción son los siguientes:

1. Acción 1 – Abordar los retos de la economía digital para la imposición
2. Acción 2 – Neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos
3. Acción 3 – Refuerzo de la norma CFC (Controlled Foreign Company)
4. Acción 4 – Limitar la erosión de la base imponible por vía de deducciones en el interés y otros pagos financieros
5. Acción 5 – Combatir las prácticas tributarias perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia
6. Acción 6 – Impedir la utilización abusiva de convenios
7. Acción 7 – Impedir la elusión artificiosa del estatuto de establecimiento permanente (EP)
8. Acciones 8-10 – Asegurar que los resultados de los precios de transferencia estén en línea con la creación de valor
9. Acción 11 – Evaluación y seguimiento de BEPS
10. Acción 12 – Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva
11. Acción 13 – Reexaminar la documentación sobre precios de transferencia
12. Acción 14 – Hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias
13. Acción 15 – Desarrollar un instrumento multilateral

¿Cómo lo cristaliza la reforma?

Mediante la reforma del art. 133 (hoy 130) de la LIG: Criterios de imputación de la renta de fuente extranjera, incorporando normas antiabuso.



La Ley 27.430 modificó el texto del artículo 133 de la Ley del Impuesto a las Ganancias incorporando modificaciones de significación respecto de las normas de “transparencia fiscal internacional”, que pretenden evitar el diferimiento en la imputación de los resultados de fuente extranjera a través de la interposición de cualquier tipo de ente constituido, domiciliado o ubicado en el exterior, así como de contratos o arreglos celebrados en el exterior o bajo un régimen legal extranjero.

Art. 130 - Las transacciones realizadas por residentes en el país o por sus establecimientos estables instalados en el exterior, con personas u otro tipo de entidades domiciliadas, constituidas o ubicadas en el extranjero con las que los primeros estén vinculados, se considerarán a todos los efectos como celebradas entre partes independientes, cuando sus contraprestaciones y condiciones se ajusten a las prácticas normales del mercado entre entes independientes.

Si no se diera cumplimiento al requisito establecido precedentemente para que las transacciones se consideren celebrados entre partes independientes, las diferencias en exceso y en defecto que, respectivamente, se registren en las contraprestaciones a cargo de las personas controlantes y en las de sus establecimientos estables instalados en el exterior, o en las a cargo de la sociedad controlada, respecto de las que hubieran correspondido según las prácticas normales de mercado entre entes independientes, se incluirán, según proceda, en las ganancias de fuente argentina de los residentes en el país controlante o en las de fuente extranjera atribuibles a sus establecimientos estables instalados en el exterior.

A los fines de este artículo, constituyen sociedades controladas constituidas en el exterior, aquellas en las cuales personas de existencia visible o ideal residentes en el país o, en su caso, sucesiones indivisas que revistan la misma condición, sean propietarias, directa o indirectamente, de más del CINCUENTA POR CIENTO (50%) de su capital o cuenten, directa o indirectamente, con la cantidad de votos necesarios para prevalecer en las asambleas de accionistas o reuniones de socios.

7. MÉTODOS DE IMPUTACIÓN DE LA RENTA EXTRANJERA

7.1. TRUSTS, FIDEICOMISOS, FUNDACIONES PRIVADAS Y ESTRUCTURAS ANÁLOGAS - CONTROLADOS

Se prevé que “las ganancias obtenidas por trust, fideicomisos, fundaciones de interés privado y demás estructuras análogas constituidos, domiciliados o ubicados en el exterior, así como todo contrato o arreglo celebrado en el exterior o bajo un régimen legal extranjero, cuyo objeto principal



sea la administración de activos financieros, se imputarán por el sujeto residente que los controle al ejercicio o año fiscal en el que finalice el ejercicio anual de tales entes, contratos o arreglos”.

Se entenderá que un sujeto posee el control cuando existan evidencias de que los activos financieros se mantienen en su poder y/o son administrados por dicho sujeto; se establecen las siguientes presunciones respecto de la existencia de “control”:

- i) cuando se trate de trusts, fideicomisos o fundaciones, revocables,
- ii) cuando el sujeto constituyente es también beneficiario, y
- iii) cuando ese sujeto tiene poder de decisión, en forma directa o indirecta para invertir o desinvertir en los activos, etc.”.

7.2. SOCIEDADES SIN PERSONALIDAD FISCAL

Las ganancias de los residentes en el país obtenidas por su participación en sociedades u otros entes de cualquier tipo constituidos, domiciliados o ubicados en el exterior o bajo un régimen legal extranjero, se imputarán por sus accionistas, socios, partícipes, titulares, controlantes o beneficiarios, residentes en el país, al ejercicio o año fiscal en el que finalice el ejercicio anual de tales sociedades o entes, en la proporción de su participación, en tanto dichas rentas no se encuentren comprendidas en las disposiciones de los incisos a) a d) del art 133 de la LIG

Lo previsto en el párrafo anterior resultará de aplicación en tanto las referidas sociedades o entes no posean personalidad fiscal en la jurisdicción en que se encuentren constituidas, domiciliadas o ubicadas, debiendo atribuirse en forma directa las rentas obtenidas a sus accionistas, socios, partícipes, titulares, controlantes o beneficiarios

7.3. SOCIEDADES CON PERSONALIDAD FISCAL, BAJO CONDICIONES DE CFC

Las ganancias de los residentes en el país obtenidas por su participación directa o indirecta en sociedades u otros entes de cualquier tipo constituidos, domiciliados o ubicados en el exterior o bajo un régimen legal extranjero, se imputarán por sus accionistas, socios, partícipes, titulares, controlantes o beneficiarios residentes en el país al ejercicio o año fiscal en el que finalice el correspondiente ejercicio anual de los primeros, en tanto se cumplan concurrentemente los requisitos previstos en los apartados que a continuación se detallan:

1. Que las rentas en cuestión no reciban un tratamiento específico conforme las disposiciones de los incisos a) a e) del art 133 de la LIG



2. Que los residentes en el país —por sí o conjuntamente con

(i) entidades sobre las que posean control o vinculación,

(ii) con el cónyuge,

(iii) con el conviviente o

(iv) con otros contribuyentes unidos por vínculos de parentesco, en línea ascendente, descendente o colateral, por consanguineidad o afinidad, hasta el tercer grado inclusive— tengan una participación igual o superior al cincuenta por ciento (50%) en el patrimonio, los resultados o los derechos de voto de la entidad no residente.

Este requisito se considerará cumplido, cualquiera sea el porcentaje de participación, cuando los sujetos residentes en el país, respecto de los entes del exterior, cumplan con alguno de los siguientes requisitos:

(i) Posean bajo cualquier. Título el derecho a disponer de los activos del ente.

(ii) Tengan derecho a la elección de la mayoría de los directores o administradores y/o integren el directorio o consejo de administración y sus votos sean los que definen las decisiones que se tomen.

(iii) Posean facultades de remover a la mayoría de los directores o administradores.

(iv) Posean un derecho actual sobre los beneficios del ente.

También se considerará cumplido este requisito, cualquiera sea el porcentaje de participación que posean los residentes en el país, cuando en cualquier momento del ejercicio anual el valor total del activo de los entes del exterior provenga al menos en un treinta por ciento (30%) del valor de inversiones financieras generadoras de rentas pasivas de fuente argentina consideradas exentas para beneficiarios del exterior, en los términos del inciso w) del artículo 20.

En todos los casos, el resultado será atribuido conforme el porcentaje de participación en el patrimonio, resultados o derechos.

3. Cuando la entidad del exterior no disponga de la organización de medios materiales y personales necesarios para realizar su actividad, o cuando sus ingresos se originen en:

(i) Rentas pasivas, cuando representen al menos el cincuenta por ciento (50%) de los ingresos del año o ejercicio fiscal.



(ii) Ingresos de cualquier tipo que generen en forma directa o indirecta gastos deducibles fiscalmente para sujetos vinculados residentes en el país.

En los casos indicados en el párrafo anterior, serán imputados conforme las previsiones de este inciso únicamente los resultados provenientes de ese tipo de rentas.

4. Que el importe efectivamente ingresado por la entidad no residente, en el país en que se encuentre constituida, domiciliada o ubicada, imputable a alguna de las rentas comprendidas en el apartado 3 precedente, correspondiente a impuestos de idéntica o similar naturaleza a este impuesto, sea inferior al setenta y cinco por ciento (75%) del impuesto societario que hubiera correspondido de acuerdo con las normas de la ley del impuesto. Se presume, sin admitir prueba en contrario, que esta condición opera, si la entidad del exterior se encuentra constituida, domiciliada o radicada en jurisdicciones no cooperantes o de baja o nula tributación.

Idéntico tratamiento deberá observarse respecto de participaciones indirectas en entidades no residentes que cumplan con las condiciones mencionadas en el párrafo anterior.

Las disposiciones de este apartado no serán de aplicación cuando el sujeto local sea una entidad financiera regida por la ley 21.526, una compañía de seguros comprendida en la ley 20.091 y tampoco en los casos de fondos comunes de inversión regidos por la ley 24.083.

7.4. TRATAMIENTO DE LAS RENTAS ALCANZADAS POR EL RÉGIMEN DE TFI

“La imputación de las rentas a que se refieren los incisos precedentes, será aquella que hubiera correspondido aplicar por el sujeto residente en el país, conforme la categoría de renta de que se trate, computándose las operaciones realizadas en el ejercicio de acuerdo con las normas relativas a la determinación de la renta neta, conversión y alícuotas, que le hubieran resultado aplicables de haberlas obtenido en forma directa. La reglamentación establecerá el tratamiento a otorgar a los dividendos o utilidades originados en ganancias que hubieran sido imputadas en base a tales previsiones en ejercicios o años fiscales precedentes al que refiera la distribución de tales dividendos y utilidades”.

Para concretar, en el presente capítulo hemos expuesto la información necesaria y relevante a tener en cuenta sobre los supuestos que se presentan cuando un contribuyente obtiene rentas de fuente extranjera. Además de exponer el “pilar” faltante de la doble imposición, la cual debe integrarse y evaluarse en forma conjunta con la renta de fuente argentina exhibida en el capítulo anterior. En



UNCUYO
UNIVERSIDAD
NACIONAL DE CUYO



FACULTAD DE
**CIENCIAS
ECONÓMICAS**

adición, logramos destacar la acción por parte de los diferentes estados para incorporar normas de transparencia fiscal internacional y de esta manera prevenir la evasión en materia tributaria.



CAPÍTULO V: SOLUCIONES A LA DOBLE IMPOSICIÓN

La celebración de los acuerdos entre países, con diferentes criterios de definición sobre la renta, contraponiendo por un lado el de la fuente generadora y por otro el del país de residencia del inversor, son un instrumento necesario para articular las normativas de cada país. De esta manera, en caso de ser aplicadas en forma aislada frente a una misma situación, pueden promover el fenómeno de doble imposición.

1. ACUERDOS DE COOPERACIÓN Y ASISTENCIA MUTUA

Se regulan acuerdos de intercambio de información tributaria.

Los distintos países a lo largo del mundo adoptan distintos métodos para reducir las consecuencias de la doble imposición internacional. Se pueden clasificar en unilaterales, bilaterales y multilaterales.

Los métodos unilaterales hacen referencia a la legislación interna, los bilaterales en legislación internacional plasmándose en acuerdos o convenios entre dos estados y por últimos los multilaterales son acuerdos entre diversos estados.

Estos métodos no están concebidos para eliminar o evitar el surgimiento de la doble imposición, sino que una vez que se produce, tratan de corregir los efectos que ocasiona.

1.1. MÉTODOS UNILATERALES

Suponen la adopción de medidas por iniciativa de un país, mediante normas de su legislación interna, en relación con la materia imponible o impuesto atribuible al sujeto pasivo que él entiende sometido a su potestad impositiva con el objetivo de disminuir los efectos negativos de la doble imposición internacional.

Son los que más fácilmente pueden adoptarse, pero, sin embargo, no solucionan íntegramente la doble imposición, aunque si sirven para atenuarla.

1.1.1. Método de exención

Consiste en que las rentas que hayan tributado en el Estado de la fuente sean consideradas como exentas en el Estado de residencia del contribuyente.



El sistema de exención presenta, a su vez, dos modalidades: la exención integral y la exención con progresividad.

- Exención integral: es aquella en la que se prescinde por completo de las rentas procedentes del país de origen. En este caso, el Estado de residencia no puede tomar en cuenta esas rentas cuando calcula el tipo del impuesto aplicable al resto de la renta del mismo contribuyente.

Un ejemplo numérico nos permitirá comprender mejor el método de exención. Supongamos que un residente del “país A” tiene una renta total de \$10.000, de la cual proceden del extranjero “País B” \$2.000, gravándose las rentas allí obtenidas a un tipo del 20%.

Gráfico 3:

PAIS B		PAIS A	
<i>T=20%</i>		<i>T=25%</i>	
<i>Renta (B):</i>	\$ 2.000,00	<i>Renta (A):</i>	\$ 8.000,00
<i>Impuesto:</i>	\$ 400,00	<i>Renta (B):</i>	\$ 2.000,00 Exenta
		<i>Impuesto:</i>	\$ 2.000,00

En este caso, en A no se tributa dado que la renta obtenida en B está exenta en A, dado que ya ha tributado.

- Exención con progresividad: por el contrario, supone que el Estado de residencia tome en cuenta las rentas procedentes del país de la fuente, esto es, las rentas declaradas exentas, pero sólo a los efectos de calcular el tipo impositivo, que sólo se aplica a las rentas no exentas, es decir, a las obtenidas en el país de residencia y no a las procedentes del país extranjero de origen, debido a lo cual es claro que en este caso el gravamen se exigirá en el país de residencia a un tipo superior al aplicable según el método de exención integral. Ejemplo: Un contribuyente en el país A, por su renta mundial, obtiene una renta de 1.000 en A y otra de 1.000 en el país B. En A la tasa es progresiva, y en B se tributa al 30%.

Gráfico 4:



<u>PAÍS B</u>	<u>PAÍS A</u>
T: 30%	t: 20% hasta 1.000 t: 35% hasta 2.000
Renta (B): 1.000	Renta (B): Exenta Renta (A): 1.000
Impuesto: 300	Impuesto: tipo medio para la renta total (Renta (A)+Renta (B): 2.000=27,5%): 275

Fuente: <https://www.eclac.cl/ilpes/noticias/paginas/2/11542/jmvallejo.pdf>

En este caso, se tributa en A sólo por las rentas obtenidas en A (las rentas obtenidas en B están exentas en A) pero para calcular el tipo de gravamen se tiene en cuenta la totalidad de las rentas.

El método de exención con progresividad es más perfecto que el de exención integral, ya que tiene en cuenta de un modo verdadero la capacidad impositiva de cada persona, cosa que no sucede con el otro método, que no sólo implica la no tributación en el país de residencia de unas determinadas rentas, sino también el gravamen de las restantes a un tipo medio inferior al que hubiese correspondido de no existir dicha exención.

1.1.2. Método de crédito fiscal

El impuesto pagado por la obtención de una renta en el Estado donde se origina el ingreso puede deducirse del impuesto a pagar sobre esa misma renta en el Estado de residencia.

Este método consiste en que el Estado de residencia calcula el impuesto tomando como base el importe de todas las rentas del contribuyente, incluidas las obtenidas en el extranjero, pero imputa o deduce los impuestos pagados en el extranjero de las cuotas de su impuesto.

Dicha imputación de los impuestos extranjeros sobre el impuesto devengado en el Estado de residencia puede también realizarse de dos formas distintas: la imputación integral y la imputación ordinaria.

- Imputación integral: El Estado de residencia permite una deducción correspondiente al importe total del impuesto efectivamente pagado en el Estado de la fuente.

Ejemplo: Un contribuyente en el país A, por su renta mundial, obtiene una renta en B de 1.000. En A tributa al 25% y en B al 30%.



Gráfico 5:

<u>PAÍS B</u>	<u>PAÍS A</u>
T: 30% Renta (B): 1.000 Impuesto: 300	t: 25% Renta (B): 1.000 Impuesto: 250 Deducción: (300) Crédito Fiscal: (50)

Fuente: <https://www.eclac.cl/ilpes/noticias/paginas/2/11542/jmvallejo.pdf>

En este caso, el residente en A tributa por su renta obtenida tanto en B (por 300) como en su país de residencia. En este último tiene derecho a deducirse la totalidad del impuesto satisfecho en B. Al ser mayor la cantidad pagada en B que la que correspondería pagar en A, se genera un crédito fiscal por la diferencia (50).

- Imputación Ordinaria: El Estado de residencia sólo deduce una cantidad limitada a la fracción de impuesto correspondiente a las rentas que procedan del otro Estado. Ejemplo: Un contribuyente en el país A, por su renta mundial, obtiene una renta en B de 1.000. En A tributa al 25% y en B al 30%.

Gráfico 6:

<u>PAÍS B</u>	<u>PAÍS A</u>
T: 30% Renta (B): 1.000 Impuesto: 300	t: 25% Renta (B): 1.000 Impuesto: 250 Deducción: (250) A pagar: 0

Fuente: <https://www.eclac.cl/ilpes/noticias/paginas/2/11542/jmvallejo.pdf>

En este caso, el residente en A tributa por su renta obtenida tanto en B (por 300) como en su país de residencia. En este último tiene derecho a deducirse el impuesto satisfecho en B, con el límite



de lo que le correspondería pagar en A. Al ser mayor la cantidad pagada en B que la que correspondería pagar en A, solo se puede deducir 250.

Dentro del método de imputación ordinaria, a su vez, las siguientes variantes:

- Cómputo del crédito global (over all limitation): Por un lado, se considera el total de tributos pagados en el exterior. Ese valor se lo compara con el impuesto calculado sobre las rentas obtenidas en el exterior.
- Cómputo del crédito por tipo de renta (separate baskets): tiene como objeto evitar la mezcla de distintos tipos de ingresos que tuvieran un sistema de imposición muy diferentes, de manera tal que llegaran a alterar el importe del crédito. El límite debe computarse por cada uno de los tipos o categorías de ingresos que se hayan establecido de acuerdo a la legislación del Estado de residencia del contribuyente.
- Cómputo del crédito país por país (country per country): Se considera en forma separada las rentas del exterior por cada Estado de origen. Luego se compara el importe total de los tributos pagados en cada país, contra el impuesto resultante del conjunto de ingresos obtenidos en dicha jurisdicción.

La principal diferencia entre el método de la exención y el de la imputación es que el primero atiende a la renta, mientras que el segundo atiende al impuesto.

Existen otras modalidades que se han venido adoptando respecto del método de imputación, las mismas son:

- Método del impuesto no pagado o tax sparing: Esta cláusula se pacta principalmente entre un país desarrollado y un país en vía de desarrollo. Permite que el contribuyente que obtenga rentas en la exterior materia de exención en el país de la fuente deduzca no sólo los impuestos efectivamente pagados en el país receptor de la inversión sino también el que se debió pagar y no se pagó, ya sea por la existencia de medidas de política económica o por la exención o reducción que dicho país en vía de desarrollo establece con la finalidad de promover la inversión extranjera.
- Matching credit o credit for notional tax: el país de residencia concede un crédito fiscal superior al impuesto efectivamente pagado en el país de origen de la renta.
- Imputación del impuesto subyacente o underlying tax credit: consiste en permitirle al inversionista el cómputo de crédito por los impuestos que ha debido ingresar una sucursal o



en un ente sujeto del impuesto en el que ha invertido, así como los impuestos sobre la percepción de dividendos.

- Deducción: se considera como gasto deducible de la renta global del residente, al impuesto pagado en el extranjero. El método de la deducción se puede clasificar en deducción simple y en deducción total.

1.2. MÉTODOS BILATERALES

Como consecuencia de estos métodos surgen como instrumento principal los tratados internacionales entre los distintos estados a lo largo del continente para proceder a la cooperación internacional, regulando los intereses entre los que se encuentra evitar la doble imposición del modo más perfecto posible.

Actualmente, dichos tratados abarcan, no sólo el tema de la doble imposición, sino también aspectos más diversos como puede ser el intercambio de información.

Se entiende por Tratado un acuerdo internacional celebrado por escrito entre Estados y regido por el Derecho internacional, ya conste en un instrumento único o en dos o más instrumentos comunes y cualquiera que sea su denominación particular, debiendo señalarse que la clasificación más generalizada de los tratados internacionales se basa en el número de partes que intervienen en ellos, distinguiéndose a estos efectos entre los bilaterales, que son los concertados entre dos sujetos internacionales, y los multilaterales, que son aquellos en los que participan más de dos sujetos.

1.3. MÉTODOS MULTILATERALES

Acuerdos que involucran más de dos estados, buscan armonizar e integrar la potestad tributaria de los estados intervinientes, también tienen como objetivo el intercambio de información tributaria y evitar la doble imposición.

Originalmente, los convenios eran bilaterales, se aplicaban entre dos países únicamente, pero se fue promoviendo el cambio a estos convenios multilaterales.

Actualmente en Argentina podemos encontrar acuerdos de carácter multilateral con el organismo OCDE.

Ilustración 2:



Organismo	Instrumento	Estado
 OCDE	Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal OCDE-CE	Vigente
	Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes para el Intercambio de Información País por País	Vigente
	Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes para el Intercambio Automático de Información sobre Cuentas Financieras	Vigente

Fuente: <https://www.afip.gob.ar/convenios-internacionales/materia/acuerdos-de-cooperacion-y-asistencia-mutua.asp#tab-4>

El 25 de enero de 2022, el Consejo de la OCDE decidió iniciar las conversaciones de adhesión con Argentina. Esta decisión es el resultado de una profunda deliberación por parte de los miembros de la OCDE sobre la base de su Marco para la Consideración de Futuros Miembros, basado en pruebas, y de los progresos realizados por Argentina desde su primera solicitud de adhesión a la OCDE.

Desde 1982, Argentina ha participado en el trabajo sustantivo de muchos de los Comités especializados de la OCDE y se ha adherido a determinados instrumentos legales de la OCDE. Como país del G20, junto con México y Brasil, Argentina se beneficia de la amplia agenda OCDE-G20 y participa en el desarrollo de estándares para una mejor gobernanza global, como el Proyecto de Erosión de la Base y Traslado de Beneficios (BEPS) y los Principios de Gobierno Corporativo OCDE-G20.

Argentina ha valorado la oportunidad de debatir los principales problemas y retos políticos en un contexto multilateral y de aprender de las experiencias de los países de la OCDE que se enfrentan a retos similares en muchas áreas. A su vez, este diálogo ha enriquecido los conocimientos y el asesoramiento político de la OCDE, y ha beneficiado a los miembros de la OCDE y a las economías no pertenecientes a la misma al permitirles adquirir una mejor comprensión de Argentina.

Los dos modelos de convenio más utilizados en la actualidad son el elaborado por la Organización de Naciones Unidas (O.N.U.) y el elaborado por la Organización de Cooperación y



Desarrollo Económico (O.C.D.E.). Ambos modelos reconocen a los Estados suscriptores el derecho de gravar tanto en el país donde se ubica la fuente generadora de la renta como en el país donde se encuentre la residencia del sujeto que la obtuvo. Sin embargo, en el modelo O.C.D.E. se pone mayor énfasis al criterio de residencia a diferencia del de la O.N.U. que se inclina por el de la fuente.

Además, se puede mencionar el Modelo de la Comunidad Andina y el Modelo de Convenio de los Estados Unidos, que tienen importante relevancia a nivel internacional.

2. ESTÁNDARES INTERNACIONALES DE TRANSPARENCIA

2.1. MODELOS DE CONVENIOS

Los modelos de convenio surgieron como mecanismos complementarios a los convenios bilaterales como contribución de las organizaciones internacionales para su elaboración, ante la necesidad de fijar una estructura y un contenido homogéneo y coherente al tratamiento de los conflictos tributarios derivados de la imposición simultánea sobre la renta transnacional.

No son una norma jurídica ni tienen como misión incorporarse al acervo del derecho internacional. Todo lo contrario, es decir, se opta por la elaboración de modelos de convenio a nivel internacional como un mecanismo flexible que permite su adaptación, durante el correspondiente proceso de negociación, a los sistemas tributarios de cada Estado firmante y a los intereses respectivos de dichos Estados.

Tienen como misión fundamental servir de guía durante el proceso de negociación de los convenios fiscales internacionales, ofreciendo una estructura y criterios de reparto de la competencia tributaria y de su comprensión elaborados como fruto del consenso de los países intervinientes. Con la evolución y desarrollo de los mismos, los modelos de convenio y, sobre todo, los comentarios que los acompañan se han convertido en una guía que permite determinar el sentido de los términos y reglas fijadas en tales modelos en el momento de aplicación e interpretación de los tratados de doble imposición.

Modelo de la O.C.D.E. (MOCDE)

Desde su creación en 1963, los convenios se basan, prácticamente en su totalidad, en el modelo de la O.C.D.E.



Los países miembros de esta organización siguen dicho modelo en sus convenios bilaterales. Sin embargo, su uso se ha extendido más allá del ámbito de la O.C.D.E. y se utiliza como documento básico de referencia en las negociaciones entre países miembros y no miembros.

Este modelo incluye el ámbito de aplicación, definición de algunos términos y expresiones, autorización de los estados para gravar la renta y el patrimonio, como eliminar la doble imposición jurídica internacional.

El mismo se basa principalmente en el principio de la residencia, en contraposición al de la tributación en el país de la fuente de la renta. Esto se explica fundamentalmente en el hecho de que la O.C.D.E. en sus inicios era conformada exclusivamente por países exportadores de capital.

Modelo de la O.N.U (MONU)

El siguiente, fue publicado por primera vez en 1980 y luego surgieron actualizaciones del mismo.

Es un modelo especialmente diseñado para ser acordado entre países desarrollados y países en vías de desarrollo. Se pone énfasis en la tributación basada en la fuente, en desmedro de la tributación en el país de residencia.

“Por medio de este modelo, la O.N.U. busca promover un flujo de inversión extranjera a los países en vías de desarrollo, además de equilibrar las relaciones entre los países desarrollados y subdesarrollados, debido a que los desarrollados imponen sus condiciones a los países en vías de desarrollo, aprovechándose del interés que éstos pueden tener en atraer capital” González de Peña y Henríquez Gutiérrez (2011)

Modelo del Pacto Andino (MCAN)

Los países andinos (Bolivia, Ecuador, Perú, Colombia y Venezuela) generaron un acuerdo multilateral para evitar la doble tributación entre los países de la subregión y un Modelo Tipo para la negociación con países fuera del ámbito andino.

La característica fundamental del modelo es la defensa absoluta del principio de la fuente, como manifestación de una política totalmente contraria a la esbozada por el Modelo de la O.C.D.E.

Sin embargo, este modelo no dio los resultados que los países andinos esperaban al no ser aceptados como un mecanismo válido para la negociación de un convenio de doble imposición con un país fuera de la subregión.



2.2. ACUERDOS SUSCRIPTOS POR LA REPÚBLICA ARGENTINA

El decreto reglamentario de la ley de impuesto a las ganancias expresa que los acuerdos suscriptos por la República Argentina, se entenderá que los mismos acuerdos y convenios cumplen con los estándares internacionales de transparencia e intercambio de información en materia fiscal, cuando las partes se comprometen a utilizar las facultades que tienen a su disposición para recabar la información solicitada sin que puedan negarse a proporcionarla por el mero hecho de que:

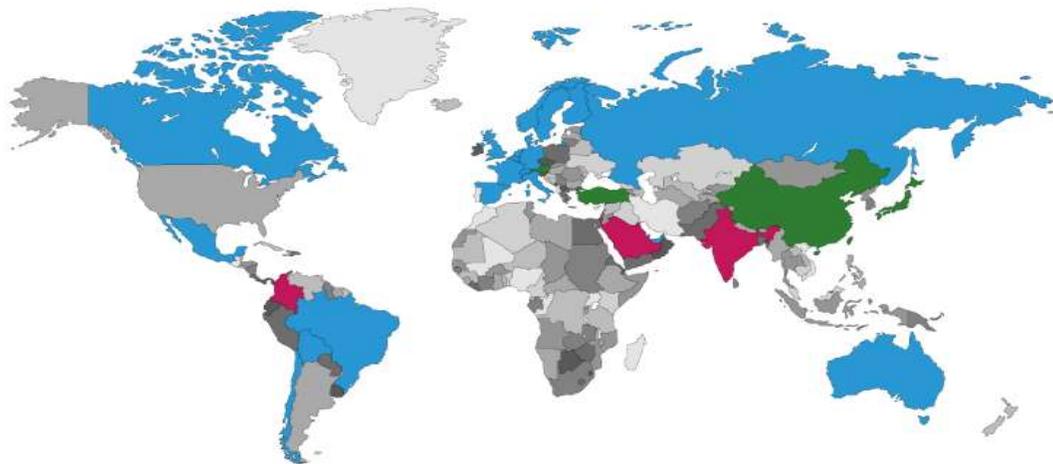
- obre en poder de un banco u otra institución financiera, de un beneficiario u otra persona que actúe en calidad de agente o fiduciario, o
- esa información se relacione con la participación en la titularidad de un sujeto no residente en el país.

El detalle explícito de los acuerdos suscriptos por la República Argentina es expuesto en el punto siguiente.

3. CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN EN ARGENTINA

Los convenios para evitar la doble tributación son acuerdos entre Estados que tienen como finalidad distribuir la potestad tributaria para evitar que los residentes se enfrenten a una doble imposición respecto al impuesto sobre la renta y patrimonio.

Ilustración 3:



Fuente: <https://www.argentina.gob.ar/economia/ingresospublicos/conveniossuscriptos>

Contiene diversas cláusulas anti-abuso en función a las recomendaciones internacionales.



En negociación

-  Alemania
-  Colombia
-  Israel
-  Arabia Saudita
-  Kuwait
-  India

Suscriptos (no vigentes)

Vigentes

- Convenio entre el gobierno de la república argentina y el gobierno de la **república federal de Alemania** para evitar la doble imposición con respecto a los impuestos sobre la renta y el capital y su protocolo (entrada en vigor 1979 y enmienda del 2001)
- Acuerdo entre el gobierno de la república argentina y el **gobierno de Australia** para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal con respecto a los impuestos sobre la renta y su protocolo (entrada en vigor 1999)
- Convenio entre la república argentina y el **Reino de Bélgica** para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el capital y su protocolo (entrada en vigor 1999)
- Convenio entre el gobierno de la república argentina y el gobierno de 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 (entrada en vigor 1979)
- Convenio para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal con respecto a los impuestos sobre la renta entre la república argentina y **la República Federativa del Brasil** y su protocolo (entrada en vigor 1989 y enmienda en el 2018)
- Convenio entre la república argentina y **Canadá** para evitar la doble imposición en relación a los impuestos sobre la renta y sobre el capital y su protocolo (entrada en vigor 1994)
- Convenio entre la república argentina y la **República de Chile** para eliminar la doble imposición en relación a los impuestos sobre la renta y el patrimonio y prevenir la evasión y la elusión fiscal y su protocolo. (entrada en vigor 2016)



- Convenio entre el gobierno de la república argentina y el **gobierno del Reino de Dinamarca** para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal con respecto a los impuestos sobre la renta y el capital y su protocolo. (entrada en vigor 1997)
- Convenio entre el gobierno de la república argentina y el **gobierno de los Emiratos árabes unidos** para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio y su protocolo (entrada en vigor 2019)
- Convenio entre la república argentina y el **reino de España** para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y su protocolo (entrada en vigor 2013)
- Acuerdo entre la república argentina y la **república de Finlandia** para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y su protocolo (entrada en vigor 1996)
- Convenio entre el gobierno de la república argentina y el gobierno de la **República Francesa** y protocolo. (entrada en vigor 1981, enmienda del 2007 y 2019)
- Convenio entre la república argentina y la **República Italiana** a fin de evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio y de prevenir la evasión fiscal y su protocolo (entrada en vigor 1983 y modificación en 2001)
- Acuerdo entre la república argentina y los **Estados Unidos Mexicanos** para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal con respecto a los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y su protocolo. (entrada en vigor 2017)
- Convenio entre la república argentina y el **Reino de Noruega** para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el capital y su protocolo (entrada en vigor 2001)
- Convenio entre la república argentina y el **Reino de los Países Bajos** para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y el capital y su protocolo (entrada en vigor 1998)
- Acuerdo entre el gobierno de la república argentina y el gobierno del **Estado de Qatar** para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y su protocolo (entrada en vigor 2021)



- Convenio entre el gobierno de la república argentina y el gobierno del **Reino unido de Gran Bretaña e Irlanda del norte** para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal con respecto a los impuestos sobre la renta y el capital y su protocolo (entrada en vigor 1997)
- Convenio entre el gobierno de la república argentina y el gobierno de la **Federación de Rusia** para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el capital y su protocolo (entrada en vigor 2012)
- Convenio entre la república argentina y el **Reino de Suecia** para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y su protocolo (entrada en vigor 1997)
- Convenio entre la república argentina y la **Confederación Suiza** para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y su protocolo (entrada en vigor 2015 y 2018).

Se puede observar en el Anexo I un memorando de entendimiento sobre la aplicación del convenio para evitar la doble imposición entre la República Argentina y el Reino de España.

4. ALGUNOS ASPECTOS IMPOSITIVOS

4.1. CRÉDITOS POR IMPUESTOS ANÁLOGOS PAGADOS EN EL EXTERIOR

Los sujetos residentes en el país están sometidos al impuesto a las ganancias sobre la totalidad de sus rentas, sean del país o del exterior.

Sin perjuicio de ello, pueden computarse como pago a cuenta del impuesto argentino las sumas efectivamente abonadas por tributos análogos del exterior por sus actividades foráneas, hasta el límite del mayor impuesto que surja por la incorporación de las ganancias obtenidas en el extranjero.

Contra el impuesto atribuible a las ganancias de fuente extranjera se computará, en primer término, el crédito por impuestos análogos del exterior. Ello garantiza la posibilidad de computar anticipos, retenciones y otros pagos a cuenta realizados en el país contra las ganancias de fuente argentina, como también que el saldo a favor que pudiera generarse sea utilizable.

Son impuestos análogos los que impongan las ganancias alcanzadas por el gravamen argentino, en tanto consideren la renta neta o acuerden deducciones que permitan la recuperación de los costos y gastos significativos computables para determinarla.



La expresión comprende a las retenciones que, con carácter de pago único y definitivo, se practiquen en los países de origen de la ganancia en cabeza de los beneficiarios residentes en el país. Caso típico: retenciones sobre intereses o dividendos (withholding tax).

Los impuestos del exterior se reputan efectivamente pagados cuando hayan sido ingresados a los fiscos extranjeros y se encuentren respaldados por los respectivos comprobantes, comprendiendo el ingreso de anticipos y retenciones que se apliquen con carácter de pago a cuenta de los mismos.

También se admite el cómputo del "impuesto análogo indirecto", es decir de aquel abonado por un trust, fideicomiso, fundación de interés privado y demás estructuras similares, o por una sociedad u otro ente de cualquier tipo constituidos, domiciliados o ubicados en el exterior, así como todo contrato o arreglo celebrado en el exterior o bajo un régimen legal extranjero, cuando se trate de accionistas, socios, partícipes, titulares, controlantes o beneficiarios del país. Incluso se admite el cómputo del tributo que surja indirectamente como consecuencia de la inversión de estos entes en otros del exterior.

Cuando la participación es directa, el cómputo del gravamen indirecto requiere principalmente un porcentaje no inferior al 25% en el patrimonio del ente, contrato o figura equivalente o en los resultados o derechos a voto, y que el gravamen computable como crédito estuviere pagado dentro del plazo de vencimiento fijado para la presentación de la declaración jurada correspondiente al período fiscal al cual corresponden imputar las ganancias que lo originaron. En caso contrario, podrá ser computado en el período en que se produzca el pago.

Cuando la participación es indirecta, el sujeto residente en el país deberá acreditar una participación superior al 15% y que esa entidad no se encuentra radicada en una jurisdicción "no cooperante" o de "baja o nula tributación".

En caso de tratarse de participaciones en entes cuyas rentas se imputan a un sujeto residente argentino por el régimen de transparencia fiscal internacional, no se aplicarán los requisitos de participación mínima para el cómputo de los impuestos análogos del exterior, tampoco exigencias en cuanto a la jurisdicción de radicación.

El pago a cuenta se atribuirá al año fiscal al que deban imputarse las ganancias que lo originen, siempre que su ingreso tenga lugar antes del vencimiento fijado para la presentación de la declaración jurada de los accionistas, socios partícipes, titulares, controlantes o beneficiarios residentes o de la presentación de la misma, si ésta se efectuara antes de que opere aquel vencimiento.



Si los impuestos análogos no pudieran computarse en el año al que resultan imputables, por exceder el límite dispuesto, el importe no compensado podrá tomarse contra el impuesto atribuible a las ganancias de fuente extranjera que se obtengan en los cinco períodos fiscales inmediatos siguientes.

En el Anexo II se plasma un ejemplo numérico para comprender dicho tema.

4.2. DETERMINACIÓN DE QUEBRANTOS IMPOSITIVOS DE FUENTE EXTRANJERA

En el caso de obtener quebrantos de fuente extranjera, el proceso de compensación es el siguiente y en este orden en particular:

- Primero se deben compensar los quebrantos dentro de cada categoría, y entre las diferentes fuentes.
- Si perdura el quebranto, se deben compensar los resultados entre las distintas categorías considerando todas las fuentes ubicadas en el extranjero.
- Si de la compensación resulta otro quebranto, éste puede ser deducido con ganancias netas de fuente extranjera que se obtengan en los cinco ejercicios siguientes.
- Si de la compensación resulta una ganancia, se pueden imputar contra ella pérdidas de fuente argentina que no se hayan podido compensar con ganancias de fuente argentina en el mismo año fiscal.

Hay que tener en cuenta entonces que los quebrantos de fuente extranjera NO se pueden compensar con beneficios de fuente argentina. Ello hace que estos quebrantos sean llamados “específicos”.

Además, si el quebranto es obtenido por enajenación de acciones, cuotas o participaciones sociales, fondos comunes de inversión, fideicomisos financieros o contratos similares, monedas digitales, títulos, bonos y demás valores, es un quebranto específico también.

En resumen, puede existir quebranto de fuente extranjera doblemente específico; al obtenerse de fuente extranjera solo se podrá compensar con utilidades que, por ese mismo tipo de operaciones y mismo tipo de fuente, se obtengan en los siguientes ejercicios. Luego, si ese quebranto de fuente extranjera proviene de las operaciones mencionadas en el párrafo anterior, solo se podrá compensar con resultados positivos por iguales operaciones de fuente extranjera.

El resultado impositivo de fuente extranjera se determinará en la moneda del país en el que se encuentren instalados. Sus titulares residentes en el país convertirán esos resultados a moneda



UNCUYO
UNIVERSIDAD
NACIONAL DE CUYO



FACULTAD DE
**CIENCIAS
ECONÓMICAS**

argentina, considerando el tipo de cambio correspondiente al día de cierre del ejercicio anual del establecimiento, computando el tipo de cambio comprador o vendedor, según que el resultado impositivo expresara un beneficio o una pérdida, respectivamente.

Tratándose de ganancias de fuente extranjera no atribuibles a los referidos establecimientos, la ganancia neta se determinará en moneda argentina. A ese efecto, las ganancias y deducciones se convertirán considerando las fechas y tipos de cambio que determine la reglamentación, de acuerdo con las normas de conversión dispuestas para las ganancias de fuente extranjera comprendidas en la tercera categoría o con las de imputación que resulten aplicables.

Un ejemplo numérico es desarrollado en el Anexo III.



CONCLUSIÓN

Llegando al final de nuestro trabajo, como resultado de realizar un profundo análisis, hemos podido identificar todos aquellos conceptos necesarios para una adecuada comprensión, los cuales nos permitieron conocer a fondo la problemática que se presenta en la doble imposición internacional y los mecanismos para su solución.

Una vez considerados los aspectos que la caracterizan, es evidente que una misma transacción puede ser gravada en dos países distintos, lo que encarece, significativamente, la actividad económica realizada entre empresas. El problema del pago duplicado de impuestos antes señalado ocasiona muchas dificultades en lo relacionado con el incentivo a la inversión, lo cual, a la vez, conduce a una ausencia de flujos externos, de manera que obliga a las empresas a realizar negociaciones considerando fuertemente el impacto tributario, a medida que se deja de valorar la calidad de los servicios o la oportunidad para recibirlos.

Tal situación conlleva el fenómeno de la evasión fiscal. Este, a su vez, se presenta con mayor intensidad en los países con exceso de carga impositiva, tales como Argentina, lo que dificulta la ejecución transparente de los negocios. Así, la doble tributación se presenta como un exceso tributario y obliga a los estados a incorporar normas de transparencia fiscal para regular dicha situación.

El fenómeno descrito se deriva de la mundialización de los ingresos, factor que condiciona que los sistemas tributarios hayan ido tornándose mucho más complejos, al extremo de provocar dificultades de naturaleza tributaria, tanto para las empresas en el pago de sus gravámenes, como para las autoridades en su recaudación, control y fiscalización.

En términos generales se pudo constatar que para evitar la doble o múltiple imposición nace la necesidad de la celebración de convenios por parte de los estados contratantes, para de esta manera lograr una integración entre los mercados internacionales y a la vez proporcionar a los inversionistas una estabilidad jurídica.

La aplicación de los convenios es una de las soluciones más acertadas a la situación descrita, y aun cuando las medidas unilaterales son de suma utilidad, son más eficientes si son complementadas con una amplia red de tratados de doble imposición.



UNCUYO
UNIVERSIDAD
NACIONAL DE CUYO



FACULTAD DE
**CIENCIAS
ECONÓMICAS**

En cuanto a nuestro país, notamos que está activamente involucrado en el perfeccionamiento y atenuamiento de los efectos, tanto jurídicos como económicos, que acarrea la doble imposición sobre los contribuyentes argentinos; teniendo en cuenta que somos un país en vías de crecimiento y tenemos una presión fiscal considerablemente significativa, que nos exige recurrir a métodos más dinámicos de regulación para no desalentar la actividad económica. Esta situación se puede observar a través de los convenios celebrados por la República Argentina con las diferentes naciones, los cuales fueron mencionados en esta investigación.

Para concluir con este trabajo, en el ámbito personal logramos explayar nuestros conocimientos y asimilar la importancia de este tópico en nuestro futuro ejercicio profesional; el cual nos alienta a actualizarnos día a día.



REFERENCIA BIBLIOGRÁFICA

1. BIBLIOGRAFÍA CONSULTADA

- Ley N° 20.628 - Impuesto a las Ganancias T.O. 2019.
- Decreto Reglamentario Impuesto a las Ganancias - 862/19.
- Material de estudio de la asignatura “Teoría y Técnica Impositiva I” – Facultad de Ciencias Económicas UNCUYO.
- GARCIA VIZCAINO, Catalina – “DERECHOTRIBUTARIO: Consideraciones económicas y jurídicas. Análisis de la legislación, doctrina y jurisprudencia. (TOMO 1), Depalma, Buenos Aires.
- BIDART CAMPOS, Germán – “Tratado Elemental de Derecho Constitucional Argentino” - Vol. 1, Ediar, Buenos Aires.
- VARONA ALABERN, Juan Enrique – “Extrafiscalidad y dogmática tributaria, Marcial Pons, Madrid.
- VILLEGAS, Héctor Belisario, Curso de finanzas, derecho financiero y tributario - T. I, Depalma, 3ª. Ed. Act., Buenos Aires.
- ATCHABAHIAN, Adolfo en “Derecho Tributario Internacional, Tratado de Tributación. Derecho Tributario (págs. 519-571). Tomo I, volumen 2, Buenos Aires: Ed. Astrea 2003.
- QUIÑÓNEZ MARQUÉZ, Rafael Arafat y DE LA CRUZ, Wladimir Abel Borbor. “La Doble Imposición Internacional Tesis de grado, Guayaquil. 2008.
- CAMPAGNALE Norberto, CATINOT Silvia y LARRONDO Alfredo. “El Impacto de la Tributación sobre las Operaciones Internacionales. Buenos Aires. Ed La Ley. 2000. pág 18.
- FREYLE Isaac López, “Principios de derecho tributario”, 2ª ed., Bogotá: Ed. Lerner, 1962
- OCAMPO Herrán Catalina tesis de grado “La doble tributación internacional, principios y realidades de los convenios (2000).



- MONTAÑO César, "Manual de Derecho Tributario Internacional. Quito. Corporación Editora Nacional. 2006. 1ra. ed. pág 119.

2. PÁGINAS WEB CONSULTADAS

- <https://efran.cancilleria.gob.ar/es/content/impuestos-doble-imposici%C3%B3n>
[Marzo 2022]
- <http://www.saij.gob.ar/guillermo-chas-doble-imposicion-ambito-provincial-municipal-consideraciones-relativas-su-origen-fenomenologico-legalidad-eficiencia-justicia-dacf180211-2018-09-27/123456789-0abc-defg1120-81fcanirtcod> [Marzo 2022]
- https://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/Content/Documento.aspx?params=H4slAAAAAAAEAMtMSbF1jTAAASNTUwsDtbLUouLM_DxblwMDS0NDQ3OQQGZapUt-ckhlQaptWmJOcSoAMA95MjUAAAA=WKE [Abril 2022]
- <http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/330000-334999/332890/texact.htm> [Mayo 2022]
- https://www.mrconsultores.com.ar/archivos/Capacitacion/2011/Jornadas_de_Capacitacion_y_Actualizacion_Tributaria_2011/01%20-%20Marzo_de_2011/10%20-%20Rentas_de_fuente_argentina.pdf [Marzo 2022]
- <https://www.iprofesional.com/impuestos/318094-como-opera-el-credito-por-impuestos-pagados-en-el-exterior> [Marzo 2022]
- <http://www.sergiocarbone.com.ar/beneficiarios-del-exterior-retencion-impuesto-a-las-ganancias-por-rentas-de-fuente-argentina.html> [Abril 2022]
- <http://imgbiblio.vaneduc.edu.ar/fulltext/files/TC063816.pdf> [Marzo 2022]
- <https://archivo.consejo.org.ar/consejodigital/RC48/yerise.html> [Marzo 2022]
- <https://www.afip.gob.ar/convenios-internacionales/materia/acuerdos-de-cooperacion-y-asistencia-mutua.asp#tab-4> [Abril 2022]
- <https://cpcecba.org.ar/media/img/paginas/An%C3%A1lisis%20De%20Los%20Convenios%20Para%20Evitar%20La%20Doble%20Imposici%C3%B3n%20En%20Latinoam%C3%A9rica%20Como%20Consecuencia%20De%20La%20Globalizaci%C3%B3n%20Comercial.pdf> [Mayo 2022]



UNCUYO
UNIVERSIDAD
NACIONAL DE CUYO



FACULTAD DE
**CIENCIAS
ECONÓMICAS**

- https://dehesa.unex.es/bitstream/10662/13014/1/0213-988x_5_151.pdf [Mayo 2022]



**ANEXO I: MEMORANDO DE ENTENDIMIENTO DEL CONVENIO ENTRE
ARGENTINA Y ESPAÑA**

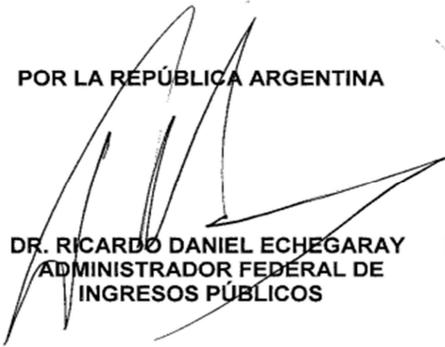
**MEMORANDO DE ENTENDIMIENTO RELATIVO A LA APLICACIÓN DEL
CONVENIO ENTRE LA REPÚBLICA ARGENTINA Y EL REINO DE ESPAÑA
PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN Y PREVENIR LA EVASIÓN FISCAL
EN MATERIA DE IMPUESTOS SOBRE LA RENTA Y SOBRE EL
PATRIMONIO, HECHO EN BUENOS AIRES EL 11 DE MARZO DE 2013**

La República Argentina y el Reino de España han alcanzado el siguiente acuerdo relativo a la interpretación del "Convenio entre la República Argentina y el Reino de España para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en Materia de Impuesto sobre la Renta y sobre el Patrimonio" suscripto el 11 de marzo de 2013 y su Protocolo (en adelante "el Convenio"):

- a) El Convenio no se interpretará en el sentido de impedir a un Estado Contratante aplicar las disposiciones de su normativa interna relativas a la prevención de la evasión fiscal.
- b) Se entenderá que los beneficios del Convenio no se otorgarán a una persona que no sea la beneficiaria efectiva de las rentas procedentes del otro Estado Contratante o de los elementos de patrimonio allí situados.
- c) El Convenio no impedirá a los Estados Contratantes la aplicación de sus normas internas relativas a la transparencia fiscal internacional (Controlled Foreign Companies) o subcapitalización o las normas que se establezcan sobre las mismas.
- d) Las disposiciones de los artículos 10, 11, 12 y 13 no se aplicarán cuando el fin primordial o uno de los fines primordiales de cualquier persona relacionada con la creación o cesión de las acciones u otros derechos que generan los dividendos, la creación o cesión del crédito que genera los intereses, o la creación o cesión del derecho que genera los cánones o regalías, sea el de conseguir el beneficio de dichos artículos mediante dicha creación o cesión.

POR LA REPÚBLICA ARGENTINA

POR EL REINO DE ESPAÑA


DR. RICARDO DANIEL ECHEGARAY
ADMINISTRADOR FEDERAL DE
INGRESOS PÚBLICOS


ROMÁN OYARZUN MARCHESI
EMBAJADOR



**ANEXO II: EJEMPLO CÁLCULO PAGO A CUENTA POR IMPUESTOS ANÁLOGOS
PAGADOS EN EL EXTERIOR**

Periodo fiscal 2019		
Liquidación con todos los Ingresos		Liq sin rentas fte extranj
Ingresos 1° cat	80.000	80.000
Ingresos 3° cat	460.000	460.000
Rentas fte extranjera	380.000	0
Total Ingresos	920.000	540.000
Deduc Gcales	120.000	120.000
Deducc Personales		
Mnol	85.849	
CF	80.034	165.883
Gan sujeta a impuesto	634.117	254.117
Impuesto determinado	154.870 (a)	38.953 (b)
(a) $117.952 + 35\%$ s/exced 528.637		
(b) $26.101 + 23\%$ s/exced 198.239		
Incremento de la obligación fiscal por la incorporación de las rentas de fuente extranjera:		115.917
(a menos b)		
Caso 1 Pagó en el exterior (c.)	50.000 puede tomar como pago a cuenta	50.000
Caso 2 Pagó en el exterior (c.)	125.000 puede tomar como pago a cuenta (d)	115.917
(c.) convertido al tc comprador BNA del día de pago art 167		
(d) el excedente lo puede computar en los 5 periodos fiscales siguientes art 175		



ANEXO III: EJEMPLO DE COMPENSACIÓN DE QUEBRANTOS

A- Determinar el resultado impositivo de un contribuyente por el periodo fiscal 2018 con la siguiente información

1-Explotación unipersonal	-80000
2- Participación en el 50% de una sociedad de hecho (cierre 30-6-18)	120000
3-Ejercicio de su profesión	35000
4- Alquiler de inmuebles urbanos	-22000
5- Intereses por préstamos	15000

Solución:

	1ª cat	2ª cat	3ª cat	4ª cat
Rentas	-22000	15000	-80000	35000
Renta neta por categoría	-22000	15000	120000	35000
Compensación			40000	
Quebranto de 1ª	-22000			
Rentas de 2ª	15000	-7000		
Rentas de 3ª	40000	33000		
Rentas de 4ª	35000			
			<u>68000</u>	Ganancia neta año 2018

B- Determinar los resultados netos de los siguientes periodos fiscales:

	2015	2016	2017	2018
1-Sociedad colectiva	80000	-25000	50000	30000
Por venta de acciones	-30000	0	0	18000
2- Ejercicio profesional	-10000	2000	10000	8000
3-Alquiler de inmuebles	8000	8000	-3000	-4000
4-Intereses de préstamos	5000	3000	2000	2000

Solución:

Periodo Fiscal 2015

4ª cat	-10000	
2ª cat	5000	-5000
1ª cat	8000	3000
3ª cat	80000	83000
Ganancia neta		83000

Periodo Fiscal 2016

3ª cat	-25000	
2ª cat	3000	-22000
1ª cat	8000	-14000
4ª cat	2000	-12000
Quebranto neto		-12000

Periodo Fiscal 2017

1ª cat	-3000	
2ª cat	2000	-1000
3ª cat	50000	49000
4ª cat	10000	59000
Ganancia neta		59000
Quebranto 2016		-12000
Ganancia suj a impuesto		47000

Periodo Fiscal 2018

1ª cat	-4000	
2ª cat	2000	-2000
3ª cat	30000	28000
4ª cat	8000	36000
Ganancia neta		36000
Sociedad colectiva		18000
		-30000
Quebranto específico		-12000

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, 7 de septiembre del 2022



Camila Damaris Lopez Quiroga

Firma y aclaración

30711

Número de registro

41.644.685

DNI



Agustina Sol Cantudo Staiti

Nro de registro: 30533

DNI: 41.417.390



Melisa Gimena Sosa

Nro de registro: 30893

DNI: 41.819.563