

---

# DOBLE IMPOSICION INTERNACIONAL EN EL AMBITO DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS

---

- ◆ SEMINARIO DE GRADUACION
- ◆ PRESENTADO POR: MERCEDES PASCUAL
- ◆ PROFESOR TUTOR: CPN MARCELO  
CORVALAN
- ◆ UNIVERSIDAD FASTA
- ◆ AÑO 2002



BIBLIOTECA  
CAJA E-23

## INDICE

INDICE .....	1
INTRODUCCION .....	3
DESARROLLO .....	5
1. CRITERIOS DE VINCULACION .....	5
1.1 PARTE GENERAL .....	5
1.2. CRITERIO DE LA RENTA MUNDIAL .....	6
1.2.1 RAZONES DE SU APLICACIÓN EN NUESTRO PAIS.....	6
1.3. CONSECUENCIAS DE LA APLICACIÓN CONJUNTA DE LOS CRITERIOS. ....	7
2. LEGISLACION ARGENTINA .....	7
2.1. ANTECEDENTES .....	8
2.2. REFORMA LEY 24.073 .....	9
2.2.1. INCORPORACION DE LA RENTA MUNDIAL .....	9
2.2.2. COMPENSACION DE QUEBRANTOS .....	10
2.3. REFORMA LEY 25.063 .....	10
2.3.1. DEFINICION DE RESIDENCIA (Art. 119).....	11
2.3.2. PERDIDA DE LA CONDICION DE RESIDENTE (Art. 120) .....	13
2.3.3. EXCEPCIONES A LA PERDIDA DE RESIDENCIA (Art.121) .....	13
2.3.4. COMUNICACION DE LA PERDIDA DE RESIDENCIA Y TRATAMIENTO DE LAS GANANCIAS DE SUJETOS QUE HAN PERDIDO LA RESIDENCIA (Arts. 122 - 124).....	14
2.3.5. DOBLE RESIDENCIA (Art. 125) .....	15
2.3.6. NO RESIDENTES QUE ESTAN PRESENTES EN EL PAIS EN FORMA PERMANENTE (Art.126) .....	17
2.3.7. VIGENCIA .....	17
2.3.8. CONCLUSION .....	18
3. ANALISIS DEL ART. 1 DE LA LEY .....	18
3.1. PAGO A CUENTA .....	19
3.1.1. SUJETO .....	19
3.1.2. OBJETO .....	20
3.2. CONDICION PARA EL COMPUTO .....	21
3.3. PERIODO EN QUE SE COMPUTA EL PAGO .....	21
3.4 LIMITACION AL COMPUTO .....	23
3.5. IMPUESTO POR DECLARACIONES JURADAS GLOBALES EN PAISES EXTRANJEROS .....	25
3.6. MEDIDAS PROMOCIONALES. DEVOLUCION DE IMPUESTOS .....	25
3.7. CONCLUSION .....	26
4. DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL .....	26
4.1. NULA IMPOSICION INTERNACIONAL .....	27
4.2. DOBLE IMPOSICION INTERNACIONAL .....	27

4.2.1. MÉTODOS PARA EVITAR O ATENUAR LA DOBLE IMPOSICION INTERNACIONAL.....	27
4.2.1.1. <i>Medidas unilaterales</i> .....	28
4.2.1.1.1. Método de crédito de impuestos (tax credit): .....	28
4.2.1.1.2. Método de la exención: .....	29
4.2.1.1.3. Método de la deducción: .....	29
4.2.1.1.4. Crédito por impuestos subyacentes: .....	30
4.2.1.1.5 Diferimiento de impuestos: .....	30
4.2.1.2. <i>Medidas bilaterales</i> .....	30
4.2.1.2.1. Efectos de los tratados internacionales en el ordenamiento jurídico argentino. ....	31
4.2.1.2.2. Formas de evitar la doble imposición en los tratados.....	32
4.2.1.3. <i>Medidas multilaterales</i> .....	33
5. EJEMPLOS PRACTICOS. ....	33
CONCLUSION.....	36
BIBLIOGRAFIA .....	37

## INTRODUCCION.

Cuando se crea un tributo, el legislador tiene en cuenta distintos aspectos que dan origen a la vinculación entre el sujeto activo (Estado) y el sujeto pasivo (obligado al pago). Entre estos aspectos se encuentra la definición del **hecho imponible** -generador de la obligación tributaria-, el cual está compuesto de dos elementos: uno *subjetivo*, que es sobre quien recae la obligación, y otro *objetivo*, referido al conjunto de situaciones materiales, temporales, cuantitativas y espaciales en el que el mismo se encuadra.

Dentro de las situaciones espaciales se encuentra el momento de vinculación entre el *Estado* y el *lugar* donde se encuentra ubicado el capital fuente, cuya renta es el hecho generador -imponible- definido en la ley que las grava y que aquél pretende alcanzar con la imposición.

Conforme al principio de soberanía, las normas tributarias producen efectos en la jurisdicción del estado que las ha sancionado; cada estado tiene amplias facultades para gravar todas las situaciones imponibles situadas bajo su poder de imperio. Esta es una consecuencia inmediata del principio según el cual el poder tributario es ejercido sólo dentro de las fronteras del respectivo territorio. Sin embargo, ello está lejos de ser un principio absoluto en materia tributaria dado que el mismo puede ser modificado para ser ejercido más allá de dichos límites o autolimitarlo aún dentro de la propia jurisdicción.

En nuestro sistema tributario se encuentra legislado en la ley 24.073 el impuesto a las ganancias, el cual grava las ganancias obtenidas por las personas, tanto de existencia visible como ideal.

Las leyes tributarias deben establecer criterios de vinculación entre la materia imponible (las ganancias obtenidas) y el poder fiscal. La doctrina coincide en dos criterios o momentos de vinculación (tratan de identificar al país de origen de los beneficios): el criterio **de la fuente o del territorio** y el criterio **de la residencia, domicilio o de la nacionalidad**. Este último es denominado ***criterio de la renta mundial***.

En lo que respecta al impuesto a las ganancias, ninguna ley aplica rigurosamente uno solo de estos principios. En América Latina prevalece aún el

de la fuente. En estos últimos años, sin embargo, varios países latinoamericanos se han inclinado por volcarse hacia el principio de la llamada **renta mundial**.

Tradicionalmente se ha entendido que para los países de emigración (de personas o de capitales) resulten más apropiados los principios de nacionalidad o domicilio, mientras que a los de inmigración (receptores de personas o capitales extranjeros) les resulte más conveniente el principio de la fuente productora.

La globalización de la economía, fortalecida por la aparición de bloques económicos que eliminando las barreras aduaneras y armonizando las políticas fiscales buscan incrementar los negocios de los países integrantes, ha llevado a muchos estados a replantar los objetivos de sus legislaciones tributarias, a efectos de poder abarcar a aquellos sujetos con mayor capacidad contributiva.

La vigencia simultánea, en distintos países, de uno y otro de esos principios jurisdiccionales de imposición a la renta, es susceptible de generar el conocido fenómeno de la **doble imposición internacional**.

La doble imposición, en *sentido amplio*, tiene lugar cuando un mismo o análogo impuesto es percibido por varios Estados en virtud de idénticos presupuestos de hecho y por los mismos periodos de tiempo. Si a esto agregamos la identidad del sujeto pasivo, estamos frente al concepto de la doble imposición en *sentido estricto*.

Este tema es una de las cuestiones más debatidas en el territorio doctrinal.

A través de este trabajo pretendo demostrar las causas que motivaron la aplicación del criterio de la renta mundial en nuestro país, sus consecuencias y los efectos de la doble imposición internacional. Con ejemplos, analizar la incidencia que este fenómeno negativo tiene sobre contribuyentes que se encuentren en distintas circunstancias, y las posibles formas para evitar o aliviar esta doble imposición.

## DESARROLLO

### 1. CRITERIOS DE VINCULACION.

#### 1.1 PARTE GENERAL.

"Las contribuciones son prestaciones en dinero que el Estado exige en virtud de su soberanía territorial a los individuos económicamente sometidos a ella. La soberanía territorial faculta a la comunidad para imponer prestaciones al individuo mediante un acto unilateral y cobrar el importe" <sup>1</sup>. Es lo que se conoce como **poder de imperio del Estado**; el individuo debe someterse a esa **soberanía tributaria**, a ese poder del que goza un Estado para establecer su sistema tributario.

En teoría, el principio según el cual la potestad tributaria sobre las rentas o capitales reside en el país de origen de los beneficios, es universalmente reconocido.

Sin embargo, dicho principio no constituye sino la puerta de entrada al campo de las discusiones sobre cuál es exactamente el país de origen.

Cada estado tiene su propia interpretación de este principio, la cual, al no coincidir con las de los demás países, produce colisiones que generan el problema de la **doble imposición**.

Para identificar al país de origen se aplican los distintos *criterios de vinculación*.

**1- territorialidad o fuente productora**, que toma en cuenta el lugar en el cual se genera el hecho, para proceder a su gravabilidad. Grava las rentas derivadas de fuentes ubicadas dentro de los límites del territorio del país que aplica la ley, cualquiera fuera la nacionalidad, domicilio o lugar de residencia del sujeto pasivo del tributo. Es de carácter objetivo. Este es el criterio que generalmente han adoptado los países importadores de capital, ya que les permite gravar todas las rentas que se generen dentro de su territorio aunque la persona que las obtenga resida en el extranjero. Fue el seguido por nuestro país hasta 1992.

---

<sup>1</sup> Julián A. Martín: " Impuesto a las Ganancias. Análisis integral y práctico".- Ed. Tributaria-1995

2- *el del domicilio, residencia o nacionalidad*, que grava la renta obtenida por quienes (personas de existencia ideal o visible) tengan domicilio o residencia en el país que aplica la ley, o por quienes fueran considerados nacionales, cualquiera fuera el lugar de la fuente productora de aquella. Este criterio es de carácter subjetivo; basado en la capacidad contributiva del sujeto, no solo por las rentas de fuente nacional, sino por todos los beneficios que obtiene.

Recordemos que este criterio es el denominado **de la renta mundial**.

### **1.2. CRITERIO DE LA RENTA MUNDIAL.**

El uso de este criterio permite al estado gravar **todos** los hechos imponibles realizados por una persona, sea que los mismos se verifiquen dentro o fuera de su territorio.

Este criterio por lo general ha sido el adoptado por países exportadores de capital, ya que le permite al estado gravar los hechos imponibles ocurridos en el extranjero. Los países que lo han adoptado aplican simultáneamente el criterio de la fuente o del territorio para gravar las actividades desarrolladas por los no residentes de ese Estado, dentro del ámbito territorial de aquél. Es el que utilizan la mayoría de los países y fue adoptado por el nuestro en 1992.

"La *nacionalidad o ciudadanía* como elemento de vinculación del hecho imponible está basado en una relación de dependencia política de la persona, en tanto que el *domicilio o residencia* supone una dependencia socio-económica que implica la presencia física temporal o permanente de la persona en el territorio del estado"<sup>2</sup>.

Este principio persigue una mayor recaudación pero a su vez trae aparejado problemas de doble imposición internacional que deberán solucionarse a través de medidas unilaterales o con la firma de convenios.

#### **1.2.1 RAZONES DE SU APLICACIÓN EN NUESTRO PAIS.**

Este criterio regía en el mundo antes que se decidiera aplicarlo en Argentina. Las razones por las cuales se decidió instaurarlo las podríamos resumir en las siguientes:

---

<sup>2</sup> Víctor Losada: "**Imposición a la renta y la armonización de políticas fiscales**"- Periódico Económico Tributario- Enero/1998.

- ⇒ La globalización de la economía mundial manifestada a través de los bloques económicos con los cuales Argentina comercia. Con la aplicación de este criterio se armonizan las políticas tributarias y se evitan "choques" que puedan dejar fuera a nuestro país del comercio internacional.
- ⇒ Aumentar la recaudación tratando de abarcar mayor cantidad de sujetos.
- ⇒ Poner un freno a la fuga de capitales producida en la década pasada, y de esta forma abarcarlos dentro del ámbito del imp. a las ganancias.

### 1.3. CONSECUENCIAS DE LA APLICACIÓN CONJUNTA DE LOS CRITERIOS.

Ningún país adoptó en forma absoluta alguno de estos criterios.

Los países que han adoptado el criterio de la nacionalidad o residencia, también gravan las rentas cuyas fuentes se encuentren ubicadas en sus territorios, aunque correspondan a personas que no se encuentren vinculadas a ellos, mientras que los países que optaron por el criterio de la fuente, además de gravar las ganancias obtenidas en su territorio, gravan con su tributo a las rentas obtenidas como consecuencia de actividades realizadas ocasionalmente en el extranjero por sus residentes

Estas circunstancias hacen que aparezcan en el campo de la tributación problemas de doble imposición internacional, que son consecuencia de la superposición de distintas soberanías fiscales.

A efectos de evitar o atenuar este fenómeno los países deben adoptar medidas que en todos los casos implican renunciar, en parte, a su soberanía fiscal, con el objetivo de no perjudicar las relaciones económicas internacionales

Previamente al tratamiento de estas medidas, haré referencia a nuestra legislación, sus antecedentes y la reforma que introdujo en 1992 el criterio de la renta mundial, completada luego en 1998.

## 2. LEGISLACION ARGENTINA.

Con la **ley 24.073**, en 1992, se instaura en nuestro país el criterio de **renta mundial** en la legislación del impuesto a las ganancias. En 1998, a través de la **ley 25.063**, se incorporó el *Título IX* para regular el tema de residencia y completar uno de los vacíos legales que dejó la reforma anterior.



La única mención hasta entonces que se hacía a la residencia estaba en el art. 23 referente a las deducciones personales.

Procedo a realizar un análisis de los antecedentes de nuestra legislación para luego culminar con una explicación del concepto de residencia y su relación con la doble imposición internacional.

## **2.1. ANTECEDENTES.**

Desde la vigencia de la *ley del impuesto a los réditos* (año 1932 hasta el 31/12/73) y su continuadora, la *ley de impuesto a las ganancias* hasta el 31/3/92, el momento de vinculación estaba reglado por el **criterio de la fuente** o del **territorio**, por cuanto se entendía que era el que mejor defendía el interés nacional y era aplicable por todos los países importadores de capital. Sólo quedaban gravadas las rentas obtenidas en el territorio argentino. Los problemas de doble imposición internacional se limitaban a evitar la superposición de gravámenes basándose en la separación de las fuentes.

La **ley 20.628** (Imp. a las Gcias.) fue modificada por la **ley 24.073** (1992) a los fines de incorporar el criterio de **renta mundial**. Así, quedan gravadas todas las ganancias (locales y extranjeras) de los sujetos residentes en el país, mientras que los no residentes tributan por las ganancias de fuente argentina.

Este nuevo criterio requería de una definición más clara que identificara a los residentes y los distinguiera de aquellos no residentes. La falta de disposiciones referidas a la determinación de la base imponible, residencia, etc. conformaba un hecho imponible incompleto por no contener los elementos de la obligación tributaria. Ello dio lugar a que la mayoría de los contribuyentes no hayan incorporado tales rentas en la determinación de su impuesto.

Con posterioridad a la sanción y por intermedio del **decreto 879/92**, el Poder Ejecutivo se facultó para dictar las normas complementarias que fueran necesarias a los efectos de aplicar el criterio de incluir en la imposición las rentas obtenidas en el exterior, de conformidad a las modificaciones introducidas por la **ley 24.073**.

A pesar del tiempo transcurrido, dichas normas no fueron implantadas, generando un vacío legal que implica, en principio, su inaplicabilidad, situación que va a ser mejorada con la reforma de 1998, con la cual se incorpora el *Título IX* referido a la residencia.

**Resumen:**

1.932	1.973	1.992	1.998
L. de Imp. a los	L. de Imp. a las	Mod. ley 24.073	Mod. ley 25.063
Réditos	Gcias. (20.628)	Criterio de la renta	Titulo IX
Criterio de la fuente		mundial	Residencia

**2.2. REFORMA LEY 24.073.****2.2.1. INCORPORACION DE LA RENTA MUNDIAL.**

A partir de 1992 se modifica el **artículo 1º** de la ley de impuesto a las ganancias, determinando que :

*" Todas las ganancias obtenidas por personas de existencia visible o ideal quedan sujetas al gravamen de emergencia que establece esta ley.*

*Los sujetos a que se refiere el párrafo anterior **residentes** en el país tributan sobre la **totalidad** de las ganancias obtenidas en el mismo o sobre el exterior, pudiendo computarse, como pago a cuenta del impuesto de esta ley, las sumas efectivamente abonadas por gravámenes análogos sobre sus actividades en el extranjero, hasta el límite del incremento de la obligación fiscal originado por la incorporación de la ganancia obtenida en el exterior.*

*Los **no residentes** tributan exclusivamente por sus ganancias de fuente argentina, conforme a lo previsto en el Título V de la ley" (beneficiarios del exterior).*

A fin de evitar o moderar los efectos de la **doble imposición**, esta ley incorporó un "**tax credit**" (crédito de impuesto) por "las sumas efectivamente abonadas por gravámenes análogos, sobre sus actividades en el extranjero, hasta el límite del incremento de la obligación fiscal originado por la incorporación de la ganancia obtenida en el exterior".

Este párrafo era la única referencia en toda la ley al pago a cuenta por ganancias de fuente extranjera. El legislador dejó para futuras modificaciones la consideración de los problemas que acarrea incorporar un pago a cuenta por

rentas en el extranjero. Entre los temas a considerar está definir qué es un "gravamen análogo", o cómo se calcula el incremento de la obligación fiscal.

La reforma introducida por el Congreso en 1998 ataca estos temas y busca otorgarles solución, con suerte diversa, subsistiendo casos de doble imposición.

### 2.2.2. COMPENSACION DE QUEBRANTOS.

El artículo 19 de la ley también sufrió modificaciones. Se introduce un sexto párrafo que dice lo siguiente:

*" Por su parte, los quebrantos provenientes de actividades cuyos resultados no deban considerarse de fuente argentina, sólo podrán compensarse con ganancias de esa misma condición".*

Con lo que se crea otro quebranto específico. Esto significa que si los resultados de todas las actividades desarrolladas en el extranjero arroja una pérdida, la misma no podrá compensarse contra los resultados de fuente argentina, sino que se deberá trasladar hacia ejercicios futuros en los cuales se obtengan ganancias de fuente extranjera.

Por esto muchos autores, como J. A. Martín<sup>3</sup>, consideran que se estaría frente a una aplicación **acotada** del criterio de renta mundial, dada esta imposibilidad de compensar quebrantos de distinta fuente.

### 2.3. REFORMA LEY 25.063.

La definición del concepto de residencia a los fines del impuesto a las ganancias ha quedado plasmada con la reforma aprobada por la **ley 25.063**.

Esta reforma incorpora a la **ley 20.628** un nuevo título: el *Título IX*.

El Capítulo I de dicho Título desarrolla el concepto de residencia a través de ocho artículos donde se vuelcan sucesivamente:

- definición de residencia (art. 119);
- pérdida de la condición de residencia (art. 120);
- excepciones a la pérdida de residencia (art. 121);
- comunicación de la pérdida de residencia (art. 122);

- tratamiento de las ganancias de sujetos que han perdido la residencia (arts. 123 y 124);
- doble residencia (art. 125);
- no residentes que están presentes en el país en forma permanente (art. 126).

### 2.3.1. DEFINICION DE RESIDENCIA (Art. 119)

El artículo 119 enumera las situaciones que determinan que un sujeto sea residente en el país, para lo que se han considerado dos condiciones: la *nacionalidad* y la *permanencia* en el país por un período de tiempo dado o la obtención de la residencia permanente según las normas de migración.

El inciso a) establece que las **personas físicas de nacionalidad argentina, nativas o naturalizadas**, *son residentes* (excepto que pierdan la residencia según lo previsto por el art. 120).

El inciso b) se refiere a las **personas físicas extranjeras**, las cuales serán residentes si *han obtenido la residencia permanente en el país*, otorgada por las autoridades migratorias, o aquellas que hayan permanecido en el país, mediante permisos temporarios, *por un período continuado de doce meses*.

Hay ciertos detalles previstos por la norma que se deben considerar:

-1: las ausencias temporarias del país, antes de haberse cumplido el plazo de doce meses, no interrumpirán el período de permanencia. El Congreso ha dejado en manos del Poder Ejecutivo la definición de qué es una "ausencia temporaria". El **decreto 485/99** incorpora a continuación del artículo 165 un artículo en el cual se establece que las ausencias temporarias, que no superen los *noventa días consecutivos* dentro de cada período de doce meses, no interrumpen la continuidad de la permanencia en el país. La ausencia se computa desde el día siguiente a aquel en el que se egresa del país hasta el día en que se produzca el ingreso, inclusive.

-2: este inciso prevé que aquellos extranjeros que, no habiendo obtenido la residencia permanente, hayan permanecido en el país por un período continuado de doce meses, pero no tengan intención de permanencia habitual, podrán recibir el tratamiento de sujeto no residente siempre y cuando acrediten

<sup>3</sup> José A. Martín: "Impuesto a las Ganancias. Análisis integral técnico y práctico" Pág. 26

tal circunstancia de acuerdo con las formas y condiciones que establezca la reglamentación. Sin embargo, el último párrafo del artículo del decreto reglamentario fija que, aun cuando se cumpla con la acreditación prevista, si la persona permanece en el país luego de cumplidos los doce meses, igualmente se transforma en residente. De esta manera se anula la excepción prevista por la ley para extranjeros no residentes.

- 3: la adquisición de la condición de residente produce efectos *a partir de la iniciación del mes inmediato subsiguiente a aquel en el que se hubiera obtenido la residencia permanente o se hubiese cumplido el plazo de los doce meses.*

De la ley surge que el elemento que define si una persona física extranjera es considerada residente es la *voluntad* del mismo de permanecer en el país durante un plazo prolongado, ya sea que la misma se manifieste en forma expresa, o en forma tácita, mediante la permanencia de hecho en el país durante un período prolongado.

El **inciso c)** se refiere a las **sucesiones indivisas**. En este caso la sucesión mantiene la condición del causante al momento del fallecimiento. Será residente si el causante era residente cuando falleció.

Los **incisos d) y e)** reglamentan el caso de las **personas jurídicas o empresas**. El criterio adoptado es coherente con las normas de los **artículos 69 y 49** de la ley en el sentido de que es el lugar de *constitución*, en el caso de sociedades regulares, o de *ubicación*, en el caso de empresas unipersonales, el que determina si las mismas son residentes o no. El **decreto 485/99** agrega que, cuando una sociedad prevista en este artículo atribuya ganancias a socios no residentes en el país, deben aplicarse las normas previstas para beneficiarios del exterior, es decir que la sociedad es residente y genera renta de fuente argentina para el socio no residente que tributa exclusivamente sobre dichas rentas. El mismo artículo establece que, tratándose de una empresa unipersonal cuyo titular no es residente en el país, deben aplicarse las normas sobre establecimientos estables.

El **inciso f)**, establece que son residentes los **fideicomisos** regidos por la ley 24.441 y los **fondos comunes de inversión** comprendidos en el segundo párrafo del artículo 1º de la ley 24.083 a los fines de la adjudicación de resultados e impuesto, cuando así procediera.

Por último, la reforma de diciembre de 1999 incorporó como residentes a los **establecimientos estables** pertenecientes a personas físicas residentes en el exterior o a sociedades constituidas en el extranjero (inc. b art. 69), reformando a su vez el art. 126 referido a los no residentes.

### 2.3.2. PERDIDA DE LA CONDICION DE RESIDENTE (Art. 120).

La obtención de la residencia permanente en un Estado extranjero implica la pérdida de la condición de residente en el país. La expresión manifiesta de la *voluntad* de no ser residente en el país genera la pérdida de la residencia en el mismo. También se pierde la residencia si se permanece en forma continuada en el exterior durante un período de doce meses (manifestación tácita de voluntad).

Rigen también los casos de excepción, es decir:

- las *presencias temporarias* en el país antes de haberse cumplido el plazo de doce meses no interrumpirán el período de permanencia. Nuevamente el Congreso ha dejado en manos del Poder Ejecutivo la definición de qué es una "presencia temporaria". El **decreto 485/99** establece que la permanencia en el país en forma continua o alternada por un plazo que no exceda los noventa días durante cada período de doce meses no interrumpe la permanencia continuada en el exterior. La forma de contar los plazos es idéntica que para los no residentes respecto de la obtención de la residencia.
- este inciso prevé que aquellos que no habiendo obtenido la residencia permanente en un país extranjero hayan permanecido en el exterior por un período continuado de doce meses, pero no tengan intención de permanencia habitual, podrán recibir el tratamiento de sujeto residente siempre y cuando acrediten tal circunstancia de acuerdo con las formas y condiciones que establezca la reglamentación. Esta alternativa no ha sido reglamentada por el decreto citado previamente.
- la pérdida de la condición de residente produce efectos *a partir de la iniciación del mes inmediato subsiguiente a aquel en el que se hubiera obtenido la residencia permanente o se hubiese cumplido el plazo de los doce meses.*

### 2.3.3. EXCEPCIONES A LA PERDIDA DE RESIDENCIA (Art.121).

La reforma prevé el caso de aquellas personas de existencia visible residentes en el país, que permanecen en el extranjero como representantes

oficiales del Estado o en cumplimiento de funciones encomendadas por el Estado Nacional, las Provincias o la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Estas personas **no pierden** su condición de residentes aunque permanezcan en el extranjero por un período superior a doce meses en cumplimiento de sus funciones.

Así, los embajadores, cónsules, asesores, fuerzas de paz, consultores u otros que pudieran ser destacados en el extranjero, no perderán su condición de residente y deberán tributar por el criterio de renta mundial.

#### **2.3.4. COMUNICACION DE LA PERDIDA DE RESIDENCIA Y TRATAMIENTO DE LAS GANANCIAS DE SUJETOS QUE HAN PERDIDO LA RESIDENCIA (Arts. 122 - 124)**

En los tres artículos siguientes la ley avanza sobre las obligaciones que debe cumplir el sujeto que ha perdido la residencia. En primer lugar la ley establece que el contribuyente debe comunicar al Fisco la pérdida de la residencia y el cumplimiento de sus obligaciones fiscales hasta la finalización del mes siguiente de la misma.

La ley especifica que, si se ha perdido la residencia antes de que las personas se ausenten del país, se deberá acreditar tal situación ante la AFIP. Asimismo, se deberá acreditar el cumplimiento de las obligaciones fiscales hasta el momento de la pérdida de residencia, es decir la presentación de la declaración jurada por el ejercicio irregular corrido desde el inicio del año hasta el fin del mes siguiente al de la pérdida, que deberá incluir las ganancias de fuente extranjera y argentina. Igualmente, la ley hace referencia a que la AFIP podrá requerir que se acredite el cumplimiento de las obligaciones respecto de los períodos no prescriptos.

Por el contrario, si la residencia se pierde después de que las personas se han ausentado del país, las comunicaciones y presentaciones deberán realizarse ante el consulado del país en que las personas se encuentran al momento de producirse dicha pérdida, y es el consulado el que debe comunicar a la AFIP el cumplimiento de los requisitos que la misma establezca por el contribuyente.

También la ley especifica que el cumplimiento de la comunicación y de la presentación de las declaraciones juradas no libera al contribuyente de las posibles diferencias de impuestos que pudieran determinarse por los períodos

no prescriptos con posterioridad a la pérdida de su residencia. La ley aclara que la pérdida de la misma y el cumplimiento de los trámites administrativos no limitan el poder que posee la AFIP para verificar las obligaciones anteriores del contribuyente.

**¿Qué condición adoptan las personas físicas que han perdido la residencia respecto de los ingresos de fuente argentina?** La reforma prevé que dichas personas revisten el carácter de *beneficiarios del exterior* desde el primer día del mes subsiguiente al que pierden la residencia. Deberán comunicar dicha situación a los potenciales agentes de retención para que realicen las retenciones que corresponden. En el caso de que se hubiesen omitido retenciones por pagos realizados antes de la comunicación, los agentes de retención deberán retener los importes omitidos en los futuros pagos y, si esto no fuese posible, deberán comunicar a la AFIP tal situación.

La ley delega en la AFIP la reglamentación de las formas, plazos y condiciones en que se deberán acreditar la pérdida de la residencia, el cumplimiento de las obligaciones fiscales, la forma de comunicar la pérdida de residencia a los agentes de retención y la forma de comunicar la imposibilidad de retener.

### 2.3.5. DOBLE RESIDENCIA (Art. 125).

La norma busca aplicar el **criterio de realidad económica** a los fines de evitar que se eluda el impuesto por el mero trámite administrativo de obtener la residencia en un país extranjero. Se busca la verdadera voluntad de contribuyente, independientemente de lo manifestado en forma expresa por el mismo.

Esta norma establece que las personas de existencia visible que por haber perdido la condición de residentes sean considerados residentes en otros países a los efectos tributarios pero **continúen residiendo** de hecho en el territorio nacional o **reingresen** en el mismo a fin de permanecer en él, serán consideradas residentes en el país:

- Cuando mantengan su *vivienda permanente* en la República Argentina (es decir, cuando el hogar se encuentra en el país).
- En el caso de mantener "vivienda permanente en ambos Estados, cuando su *centro de intereses vitales* se ubica en el territorio nacional. A los fines de



definir qué es el centro de intereses vitales, debemos remitirnos al derecho civil, considerando dónde habita la familia y dónde se realizan los negocios más importantes para la persona, o se encuentra la administración de los mismos"<sup>4</sup>.

- De no poder determinarse el centro de intereses vitales cuando *habitan en forma habitual en la Argentina*. Condición que se da cumplida por la permanencia en el país por más tiempo que en el país extranjero que les otorgó la residencia permanente, durante el período de tiempo que establezca la reglamentación. El **decreto 485/99** establece que debe considerarse el año calendario.

- Cuando en este último caso permanezcan igual cantidad de tiempo en ambos países, serán residentes *si tienen la nacionalidad argentina*.

De la redacción de la norma surge un orden específico a seguir. No basta que se cumpla alguna de las condiciones previstas por los incisos sino que "la" condición que se debe cumplir es que el contribuyente resida de hecho en el país o haya reingresado a los fines de permanecer en él. Si esta condición no se cumple, el cumplimiento de alguna de las otras no basta para atraer la residencia.

Cuando se den las condiciones previstas, el contribuyente será considerado residente *a partir del momento en que causó efecto tal pérdida o desde el primer día del mes siguiente al de su reingreso al país*.

Si a partir del momento previsto para recuperar la residencia la persona ha sufrido las retenciones con carácter de pago único y definitivo previstas por el Título V de la ley, las mismas pueden ser imputadas como *pago a cuenta* del impuesto determinado, pero dicho cómputo no puede exceder el impuesto originado por las rentas de fuente argentina que causaron la retención. El excedente no podrá computarse contra el impuesto originado por otras rentas, ni podrán ser trasladados a períodos posteriores ni compensarse con otros gravámenes, transferir a terceros o solicitar la devolución.

La ley prevé que si las personas físicas que mantienen la residencia a los efectos tributarios han obtenido la residencia en otro país y existen pruebas de que han trasladado en forma definitiva su residencia a ese país, deberán acreditar tal situación ante la AFIP a los fines de ser considerados no

<sup>4</sup> Joaquín De Arespacochaga: "Convenio Francia- Costa de Marfil"- Cita en Nota 3- pág.154.

residentes para los objetivos tributarios. Esta acreditación no ha sido reglamentada aún.

### **2.3.6. NO RESIDENTES QUE ESTAN PRESENTES EN EL PAIS EN FORMA PERMANENTE (Art.126)**

Por último, la norma prevé los casos de aquellas personas que, aunque presentes en el país en forma permanente, *no revisten* la calidad de residentes a los fines tributarios. Así considera a:

- Miembros de misiones diplomáticas y consulares de países extranjeros y el personal técnico y administrativo que al momento de su contratación no revistiera la condición de residente a los fines tributarios.
- Los representantes de organismos internacionales de los cuales la Argentina sea parte, cuando sean de nacionalidad extranjera y no deban ser considerados residentes al iniciar dichas actividades así como los familiares que los acompañen.
- Las personas de existencia visible de nacionalidad extranjera cuya presencia en el país deviene de un contrato de índole laboral que requiere su permanencia en el país por un lapso que no supere los cinco años, y sus familiares.
- Las personas físicas de nacionalidad extranjera que ingresen en el país con autorizaciones temporarias a los fines de cursar estudios secundarios, terciarios, universitarios o de posgrado en establecimientos oficiales o reconocidos; o realicen actividades de investigación cuya única remuneración sean becas o asignaciones similares.

En todos los casos, los contribuyentes declararán sus rentas de fuente argentina, como si fueran residentes; presentarán las declaraciones juradas o estarán sujetos a los regímenes de retención para residentes.

### **2.3.7. VIGENCIA**

La vigencia establecida para este Título tenía retroactividad a la fecha fijada para la entrada en vigencia de la **ley 24.073** (renta mundial) pero fue vetada por el Poder Ejecutivo mediante el **decreto 1517/98**. Por lo tanto, la vigencia de las normas analizadas es la misma que para la **ley 25.063**, es decir a partir del día siguiente al de publicación: 31 de diciembre de 1998.

### 2.3.8. CONCLUSION

Esta norma intenta resolver el vacío creado por la reforma tributaria previa y la inclusión del criterio de renta mundial con el criterio de residencia como momento de vinculación. Delega en manos del Poder Ejecutivo la definición de criterios que deberían estar contemplados en la ley, como por ejemplo las condiciones para que una presencia temporal en el país no interrumpa el plazo a fin de perder la residencia. Por el contrario, busca abarcar la mayor parte de los casos posibles pero no puede ser abarcativa de las infinitas posibilidades que la vida plantea.

Con el fin de evitar injusticias consagra el criterio de la voluntad del sujeto para las personas de existencia visible; para las personas de existencia jurídica prevé el criterio del lugar de constitución como lugar de residencia.

Por último, el veto del Ejecutivo a la vigencia retroactiva de la ley es un acierto.

### 3. ANALISIS DEL ART. 1 DE LA LEY.

Habiendo analizado el concepto de residencia que establece la ley, analizamos ahora el cómputo del pago a cuenta.

*Artículo 1: " Todas las ganancias obtenidas por personas de existencia visible o ideal quedan sujetas al gravamen de emergencia que establece esta ley.*

*Los sujetos a que se refiere el párrafo anterior **residentes** en el país tributan sobre la **totalidad** de las ganancias obtenidas en el mismo o sobre el exterior, pudiendo computarse, como pago a cuenta del impuesto de esta ley, las sumas efectivamente abonadas por gravámenes análogos sobre sus actividades en el extranjero, hasta el límite del incremento de la obligación fiscal originado por la incorporación de la ganancia obtenida en el exterior.*

*Los **no residentes** tributan exclusivamente por sus ganancias de fuente argentina, conforme a lo previsto en el Título V de la ley"*

### **3.1. PAGO A CUENTA**

El primer elemento a considerar es quiénes tienen derecho al cómputo del pago a cuenta.

#### **3.1.1. SUJETO**

El artículo 168 de la ley establece que tienen derecho al cómputo de pago a cuenta los residentes en el país comprendidos en el artículo 119:

- las personas físicas de nacionalidad argentina que no hayan perdido la residencia;
- las personas físicas de nacionalidad extranjera que deban ser consideradas residentes;
- las sucesiones indivisas cuyos causantes fueran considerados residentes;
- los sujetos comprendidos en el inciso a) del artículo 69 (sociedades de capital);
- las sociedades y empresas o explotaciones unipersonales constituidas o ubicadas en el país.
- los establecimientos estables.

La norma específica que también generan pago a cuenta los tributos pagados por una sociedad radicada en el extranjero *cuyo accionista sea un sujeto residente en el país*, ya sea que su participación accionaria sea directa o se manifieste a través de sociedades inversoras, dejando en manos del Poder Ejecutivo reglamentar este último caso (los dividendos de sociedades extranjeras están gravados a partir de la vigencia de la reforma, ya que han sido eliminados de la exclusión que prevé el artículo 46 de la ley).

El artículo 177 aclara que las sociedades y empresas o explotaciones unipersonales atribuirán, en la medida en que corresponda a sus socios o dueños, los impuestos análogos efectivamente pagados en el exterior a raíz de la obtención de ganancias de fuente argentina. Es decir, que así como estas sociedades y explotaciones atribuyen el resultado a sus socios o dueños al cierre del ejercicio, también deben distribuir los impuestos análogos efectivamente abonados en el exterior para que cada uno calcule el pago a cuenta que le corresponde.

### 3.1.2. OBJETO

¿Qué se entiende por *impuesto análogo*? El artículo 169 lo define como los que "impongan las ganancias comprendidas en el artículo 2º, en tanto gravan la renta neta o acuerden deducciones que permitan la recuperación de los costos y gastos significativos computables para determinarla"; por lo que los impuestos que generan el pago a cuenta son aquellos que gravan la *renta neta*, considerando renta las ganancias gravadas por la ley de impuesto a las ganancias según su artículo 2º.

No es necesario que el impuesto extranjero sea un impuesto global, que abarque la totalidad de las rentas del sujeto, para que genere pago a cuenta. Puede tratarse de impuestos que gravan un determinado tipo de renta (por ejemplo, proveniente de colocaciones de capital) y siempre que cumplan con dos requisitos: que gravan la renta neta y que dicha renta sea ganancia gravada en cabeza del beneficiario según la ley argentina.

Por ejemplo, un impuesto que grava las rentas netas provenientes de alquileres de inmuebles genera pago a cuenta en cabeza de la persona física residente en el país dueña del inmueble en el exterior. Distinto es el caso si el impuesto grava el resultado de la venta del inmueble, ganancia que en nuestro país se encuentra excluida del objeto del impuesto a las ganancias, en la medida en que la persona física no sea habitualista. Por lo tanto, este último caso *no genera pago a cuenta*. (Ver ejemplo en Casos Prácticos).

El segundo párrafo del artículo 169 incluye como generadora de pago a cuenta las "retenciones que, con carácter de pago único y definitivo, integren los sistemas de los tributos extranjeros, y recaigan en cabeza del accionista residente en el país, como así también los que soporten las sociedades inversoras". Es decir, que los tributos abonados en el extranjero a través de retenciones con carácter de pago único y definitivo también generan pago a cuenta aunque no dependan de una declaración jurada del contribuyente.

La reforma habla de **accionistas**: quedarían excluidas del sistema de pago a cuenta aquellas retenciones con carácter de pago único y definitivo que se originan en otras actividades que no sean las de tenencia de acciones de una sociedad extranjera. Se trataría de un error de redacción, y donde dice "accionistas" debe interpretarse "sujetos" para así otorgar un tratamiento equivalente a los impuestos pagados en el exterior, ya sea que se abonen a

través de depósito bancario, retención o cualquier otro tipo de forma de pago efectivo.

### 3.2. CONDICION PARA EL COMPUTO

La condición a cumplir para que el impuesto extranjero genere pago a cuenta en el país, es que *el impuesto esté efectivamente abonado* (art. 1).

El **artículo 170** define *cuándo* el impuesto extranjero se encuentra efectivamente abonado: "*se reputan efectivamente pagados cuando hayan sido ingresados a los fiscos de los países extranjeros que los aplican y se encuentren respaldados por los respectivos comprobantes*". La legislación *considera ingresados a los anticipos y retenciones* que se apliquen como pago a cuenta de dichos gravámenes pero *solamente hasta el importe del impuesto extranjero finalmente determinado*. Los anticipos son impuestos efectivamente ingresados en la medida que **no excedan** de la obligación fiscal finalmente determinada en el país extranjero.

### 3.3. PERIODO EN QUE SE COMPUTA EL PAGO

Cuándo se computa el pago a cuenta?

El último párrafo del **artículo 170** establece que se computará para determinar el pago a cuenta *del año fiscal en que tenga lugar el ingreso al fisco extranjero*, independientemente del período fiscal al que pertenezca. Es decir que los anticipos abonados en el extranjero se imputarán al ejercicio fiscal argentino en que se hayan ingresado, coincida el mismo con el ejercicio extranjero o no.

La imputación al año fiscal establecida, que se aplica tanto para los anticipos como para el tributo definitivo, no es la más acertada, pues en ciertos casos generará un problema de imposible solución ya que el cómputo del pago a cuenta no será posible. Serían aquellos casos en que los ingresos de fuente extranjera deben imputarse a un ejercicio fiscal según la legislación argentina, pero el pago del tributo en el extranjero vence al ejercicio fiscal siguiente, ejercicio en el cual no se generan rentas de fuente extranjera. En estos casos se produce **doble imposición** ya que no se podrá computar pago a cuenta alguno. (Ver ejemplo en Casos prácticos).

Solamente los establecimientos estables que presentan declaración jurada pueden imputar el pago a cuenta al ejercicio fiscal en el cual deben

imputar las ganancias provenientes de fuente extranjera, siempre y cuando se ingrese el impuesto antes del vencimiento de la declaración jurada en el país (art. 171).

*¿Qué sucede con los ajustes que pudieran surgir?* Si se determinan diferencias de impuestos originadas por los países que los aplicaron e implican un incremento de créditos computados en años fiscales anteriores, las diferencias se imputarán al año fiscal en que se paguen (art. 175). Es decir, generarán crédito de impuesto a computar en el ejercicio en que se paguen.

Por el contrario, si se reconocen excesos de impuestos abonados a fiscos extranjeros, y dichos excesos implican una disminución de créditos de impuestos ya computados en las declaraciones juradas del país en ejercicios anteriores, dichos excesos se restarán del pago a cuenta computable en el ejercicio en que los mismos se determinen. Es decir, que si el reconocimiento del fisco extranjero genera saldo a favor para el contribuyente, y el mismo paga el impuesto del corriente ejercicio con dicho saldo a favor, ese pago se considera impuesto efectivamente abonado a los fines del cálculo del crédito fiscal del ejercicio.

La actual redacción no prevé qué hacer cuando en el ejercicio que se determina el excedente **no hay impuesto a abonar** y, por lo tanto, **no se tiene crédito fiscal del cual restarlo**. Queda en manos de la reglamentación dar una solución pero no se debería reclamar el ingreso de esta diferencia en nuestro país si se ha generado un saldo a favor del impuesto en el extranjero. Se debe esperar a que se genere un crédito fiscal en el futuro del cual se restará este exceso. Cualquier otra solución generará *doble imposición*.

Tampoco es claro, en el caso de diferencias de impuesto a ingresar, si los **intereses** originados por el pago en mora de las diferencias reclamadas por los fiscos extranjeros pueden computarse como impuesto abonado en el exterior y, por lo tanto, generar pago a cuenta. Si otorgamos a los accesorios la misma naturaleza que al principal, los intereses también son tributo y, por lo tanto, **generan pago a cuenta**.

El **artículo 172** establece el ejercicio de cómputo para los **socios de sociedades del exterior**, los cuales deben incluir la proporción del resultado impositivo de dichas sociedades en su declaración jurada, independientemente de que el mismo haya sido distribuido. Dichos socios computarán el impuesto

abonado por la sociedad en el país extranjero en la proporción que le corresponde, según su participación social, siempre que el país extranjero grave el resultado neto. Se prevén tres casos.

1- En el caso de que los países extranjeros graven el resultado impositivo, el impuesto se imputará al ejercicio fiscal al que deban imputarse las ganancias que lo originan, siempre que se encuentre abonado antes del vencimiento de la presentación de la declaración jurada de los socios residentes, o su presentación si ésta fuere previa.

2- Si los países extranjeros solamente gravan las ganancias distribuidas, el impuesto aplicado sobre las mismas se imputará al ejercicio fiscal en que se produzca su pago.

3- Si el país extranjero grava ambas situaciones, se deberá estar a lo previsto por los dos puntos anteriores.

El artículo 178 establece que en los casos en que el impuesto abonado en el extranjero **no pudiese compensarse totalmente** en el ejercicio al que resulta imputable, por ser mayor al incremento en el impuesto debido a la inclusión de rentas, el exceso podrá deducirse en los próximos 5 años fiscales inmediatos siguientes. Si en dicho período no se compensare en su totalidad, **el saldo no deducido se perderá.**

La ley no especifica que el exceso deba sumarse a los créditos de impuesto generados en los ejercicios siguientes, o si hay un orden de imputación de los excedentes acumulados. Si bien la norma no lo especifica, por similitud con la norma que regula el cómputo de quebrantos, el procedimiento descrito es el que la reglamentación debe instrumentar.

Este plazo de 5 años es aplicable desde la implantación de renta mundial, por lo cual en el caso de que en ejercicios anteriores se hubiesen determinado excesos no computables como pago a cuenta, dichos excesos son deducibles como pago a cuenta de los siguientes 5 ejercicios.

### **3.4 LIMITACION AL COMPUTO**

El artículo 1º de la ley establece que el monto a computar como pago a cuenta no puede superar el incremento de la obligación fiscal originada por la incorporación de la ganancia obtenida en el exterior. Por lo tanto, necesitamos



definir cómo se calcula el impuesto atribuible a la ganancia de fuente extranjera.

El artículo 167 diferencia las *personas físicas y sucesiones residentes en el país*, las que deben calcular el impuesto originado por sus ganancias de fuente argentina y el que surge de sumar a las mismas las ganancias de fuente extranjera, aplicando la tabla del artículo 90. La diferencia que surge de restar el primero del segundo es el **impuesto atribuible a la incorporación de ganancias de fuente extranjera**. Este procedimiento respeta lo previsto por el artículo 1°. Luego establece que para las *sociedades del artículo 69* y para los *fideicomisos y fondos comunes de inversión* el impuesto surgirá de aplicar la tasa del impuesto (35%) sobre las rentas de fuente extranjera.

Queda excluida de esta definición (como vimos anteriormente) la ganancia del exterior de empresas o explotaciones unipersonales, las cuales se consideran distribuidas entre los socios y son éstos los que deben calcular su pago a cuenta en función de la situación particular de cada uno.

Con esta definición del incremento del impuesto, la norma permite mezclar las rentas provenientes de diferentes países, con independencia de si las mismas han generado pago de impuesto en el extranjero o no, o de si el pago del impuesto en algunos países se imputa al corriente ejercicio o no.

#### Ejm. de cómputo del pago a cuenta:

Supuestos: Gcia. fuente argentina: \$10.000	}	Total ganancias: \$15.000	
Gcia. fuente extranjera: \$ 5.000			
Imp. a las gcias. argentina: \$4.500 (30%/15.000)	}		límite
Imp. a las gcias. argentina sin incorporar la gcia. extranjera: \$3.000 (30%/10.000)			
Imp. a las gcias. Francia: \$2.000			
<u>Crédito de impuesto computable: \$1.500</u>			

### 3.5. IMPUESTO POR DECLARACIONES JURADAS GLOBALES EN PAISES EXTRANJEROS

Queda el caso en el cual una persona residente en nuestro país debe tributar en un país extranjero mediante declaración jurada que incluye el criterio de renta mundial, es decir, que debe declarar las rentas de todo el mundo en dicho país generando o no crédito de impuesto por impuestos análogos pagados en otros países.

El **artículo 174** prevé que, a los efectos de determinar el impuesto abonado en el país extranjero, deberán calcular el porcentaje que surge de relacionar las ganancias obtenidas en dicho país respecto del total de ganancias incluidas en dicha declaración y aplicar dicho porcentaje al impuesto abonado en el extranjero. El impuesto compensado por tributos abonados en otros países no se considerará para el cálculo del impuesto sin perjuicio del cómputo de dichos impuestos como pago a cuenta en Argentina.

Habría un error de concepto. Si nos atenemos al artículo, vemos que en el caso de que el país extranjero incluya dentro de sus ganancias gravadas rentas de otros países sin computar pago a cuenta por las mismas, el contribuyente deberá abonar el impuesto en dicho país pero **no podrá computar dicho impuesto** efectivamente abonado, ya que solamente podrá tomar el impuesto que surge de la aplicación del porcentaje de rentas de dicho país sobre el total de rentas consideradas. *Se dará el caso en que se habrá abonado efectivamente impuesto análogo en el exterior y no se generará pago a cuenta.*

El **artículo 171** se refiere al caso de establecimientos estables radicados en el exterior pertenecientes a residentes del país; pero considero que el análisis del mismo excede los límites de éste trabajo dado que ofrece demasiadas complicaciones que de tratarlas, desviaría el objetivo de mi análisis.

### 3.6. MEDIDAS PROMOCIONALES. DEVOLUCION DE IMPUESTOS

El **artículo 179** prevé que en el caso de que los residentes en el país se beneficien con regímenes promocionales de devolución total o parcial del impuesto análogo efectivamente depositado, deberán reducir el crédito generado en el monto recuperado del fisco extranjero. La norma habla del crédito generado, pero debe interpretarse que lo que hay que reducir es el

importe de impuesto efectivamente abonado en el exterior que se usa de base para calcular el crédito de impuesto.

Esta aclaración es importante ya que podría darse el caso de que la recuperación de impuesto superase el crédito computado debido a la aplicación del límite del artículo 1º.

### 3.7. CONCLUSION

La legislación bajo análisis representa un gran avance respecto de la pobreza legislativa existente en la materia, pero aún quedan elementos por perfeccionar. La mayor parte de los mismos se origina en deficiencias de redacción o busca no transmitir ingresos a fiscos extranjeros, pero el mayor defecto es el de la imputación al ejercicio fiscal.

Para aquellos contribuyentes cuya actividad en el exterior sea aislada, el cómputo del pago a cuenta se transforma en algo muy difícil ya que no se permite la contabilidad del mismo en el ejercicio al que se imputa la utilidad sino al ejercicio en el que se produce el pago, aunque hay que reconocer que este defecto se ve atenuado por la posibilidad de diferir el cómputo del impuesto abonado en el exterior por un plazo de 5 años.

Un acierto a destacar es que el Poder Ejecutivo ha vetado la retroactividad de la norma (L. 25.063), lo que ahorrará gran cantidad de problemas a los contribuyentes.

## 4. DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL

Por lo tanto, luego de este análisis de la normativa argentina, tenemos un *criterio de renta mundial* para los residentes en la Argentina, conservándose el *criterio de la fuente* argentina para las personas no residentes en el país.

La concurrencia de normas tributarias y el hecho de que existen distintos criterios de vinculación, plantea inconvenientes como:

- la nula imposición internacional.
- la doble imposición internacional.

Se ha dejado de lado, felizmente, la idea de que alguno de esos criterios (nacionalidad, fuente o domicilio), sea aceptado universalmente.

Por lo tanto se han puesto en práctica una serie de medidas tendientes a evitar o aliviar la doble imposición internacional, ya que la solución a través de la unificación de criterios es imposible.

#### **4.1. NULA IMPOSICION INTERNACIONAL.**

Se produce cuando el hecho imponible no es sometido a ninguna soberanía fiscal y por lo tanto, no se paga tributo alguno respecto de ese hecho imponible. Por ejemplo, cuando un sujeto está sometido en su país por el criterio de la fuente, realiza una inversión en un país extranjero que tributa por el criterio de la residencia.

#### **4.2. DOBLE IMPOSICION INTERNACIONAL.**

Como dije anteriormente, se produce por la superposición de distintas soberanías fiscales. Tenemos dos categorías de doble imposición:

- a- **Jurídica:** se refiere a que el mismo contribuyente es gravado simultáneamente en dos jurisdicciones fiscales distintas. Hay identidad en cuanto al objeto del impuesto, en cuanto al sujeto gravado, en cuanto al período fiscal y en cuanto al impuesto. Ejemplo: una persona ligada a un país que aplica el criterio de la renta mundial, obtiene rentas en otro país; o cuando dos países dan una definición distinta a un mismo principio subjetivo como ser consideran a una persona residente de sus territorios.
- b- **Económica:** las mismas rentas de entes económicamente vinculados están gravados a la vez por dos poderes distintos. Una misma renta es gravada por dos o mas países a nombre de dos o mas personas. Ejemplo: una sociedad tributa sobre el beneficio que obtiene, y a su vez, los accionistas residentes en otro país, deben pagar impuesto por los dividendos percibidos.

#### **4.2.1. MÉTODOS PARA EVITAR O ATENUAR LA DOBLE IMPOSICION INTERNACIONAL.**

La doble imposición internacional puede surgir como consecuencia de la superposición del ejercicio de la potestad impositiva por dos o más países, sobre una misma materia imponible, en un mismo período de tiempo y respecto

de un mismo sujeto de imposición.

Los métodos para atenuar o impedir este fenómeno pueden revestir carácter unilateral, bilateral o multilateral.

#### **4.2.1.1. Medidas unilaterales.**

Consisten en la adopción de medidas por iniciativa de un país por intermedio de normas de su legislación interna, a efectos de eliminar la doble imposición a la que pueden estar sujetos sus residentes.

Entre estas medidas se destacan:

##### 4.2.1.1.1. Método de crédito de impuestos (tax credit):

En este caso, el país de residencia calcula el impuesto incluyendo en la base imponible las rentas obtenidas en el extranjero, permitiendo computar como pago a cuenta el monto de impuestos similares pagados en el exterior. Este método es el predominante en la legislación comparada, con la exigencia paralela de que el tributo extranjero haya sido *efectivamente* abonado. Es posible aplicar este método de dos modos:

- A) que la totalidad de ese tributo extranjero sea acreditable contra el impuesto nacional (imputación íntegra), o bien;
- B) que ese crédito se conceda sólo en la medida que la adición de la materia imponible de fuente extranjera incremente la obligación tributaria calculada al practicar la liquidación del impuesto nacional, sobre la base de las disposiciones que lo rigen (imputación ordinaria). Esta última modalidad de crédito por impuestos extranjeros es la de mayor difusión en el mundo, y también la adoptada por la legislación argentina como vimos en el análisis previo de la normativa.

La utilización de la alternativa de *imputación íntegra* podría afectar el monto del impuesto correspondiente a las rentas de fuente nacional, por ejemplo, cuando la alícuota utilizada en el exterior es superior a al que rige en el país de residencia, generando un efecto no deseado por este estado.

Por su parte, la aplicación de la alternativa de *imputación ordinaria* deja subsistir una doble imposición si el país de la fuente tiene un impuesto superior, pues ese exceso no quedará compensado. Pero si el impuesto pagado en el extranjero es inferior al impuesto local, se deberá abonar en el estado de residencia la diferencia que resulte luego de computar el crédito de impuesto.

### Alternativas:

- Tax sparing: una variante del crédito por impuesto es el tax sparing, que permite computar como crédito el gravamen exonerado en el país de la fuente por razones de promoción de inversiones.
- Matching credits: consiste en otorgar un crédito fijo aún cuando no hubiere tributado en el país de la inversión, o lo hubiera hecho a una tasa menor.

#### 4.2.1.1.2. Método de la exención:

Consiste de eximir del impuesto a la renta, los beneficios de fuente extranjera. Así, la renta tributa sólo en el país de origen, quedando exenta en el país que la recibe. Tiene dos variantes:

- A) Exención íntegra: supone que el estado de residencia renuncia completamente al cómputo de las rentas procedentes del extranjero.
- B) Exención con progresividad: si bien no grava las rentas que proceden del extranjero, las tiene en cuenta a efectos de considerar la alícuota progresiva a aplicar sobre rentas de origen nacional.

La exención total del impuesto sobre las rentas procedentes del extranjero, por parte del país de la residencia, puede derivar en el resultado que ninguna imposición se haga efectiva sobre esas rentas, si por uno u otra razón tampoco las grava el país donde tienen su fuente. De ahí que la referida exención, para ser viable, suele estar condicionada a que cierta gravabilidad pese sobre la renta en el país de la fuente, con alícuotas no muy reducidas, además del requisito común de la analogía de impuestos.

Una variante de este método es el llamado **tax deferral** que consiste en eximir del pago de impuestos a las rentas en el país de origen de los capitales, a los beneficios que no sean efectivamente remitidos al país del domicilio o nacionalidad del beneficiario; es decir que esos beneficios quedan reinvertidos en el país receptor.

#### 4.2.1.1.3. Método de la deducción:

Permite deducir de la base imponible del impuesto en el país de residencia, el monto del tributo análogo pagado en el extranjero. Sería una solución parcial al tema de la doble imposición; "sólo la atenúa pues la alícuota impositiva del país de la residencia habrá de incidir plenamente sobre gran parte de la materia imponible, dado que ésta sólo se reduce en la medida de la deducción

sobre la renta bruta"<sup>5</sup>; este método suele ser aplicado como alternativa del crédito del impuesto extranjero, cuando por algún motivo este último no procediere;

#### 4.2.1.1.4. Crédito por impuestos subyacentes:

Se autoriza a computar además del impuesto abonado en el exterior, los impuestos que se han soportado desde el punto de vista económico sobre la misma renta.

#### 4.2.1.1.5 Diferimiento de impuestos:

Consiste en diferir el pago del impuesto sobre las utilidades obtenidas en el país de la fuente hasta el momento en que sean percibidos en forma de dividendos por el contribuyente en el estado de residencia. No constituye una forma para evitar la doble imposición.

#### **4.2.1.2. Medidas bilaterales:**

Los tratados entre dos Estados o partes contratantes, celebrados como consecuencia de negociaciones, configuran los métodos bilaterales para evitar o aliviar la doble imposición internacional. En ese tipo de instrumentos quedan establecidos sus alcances, sea en cuanto a los sujetos comprendidos, sea respecto de los tributos abarcados, el tratamiento tributario atribuible a cada tipo de materia imponible, con el detalle que requiera contemplar supuestos especiales, cláusulas sobre intercambio de informaciones entre las respectivas administraciones tributarias, como también, los recaudos a reunir para que adquieran vigencia las normas así adoptadas y las vías exigidas para denunciarlas y darles término.

Actualmente, es enorme la cantidad de tratados que se hallan en vigencia en todo el mundo.

Acerca del ámbito tributario comprendido por esta clase de convenios, prevalecen los referentes al impuesto sobre la renta por sobre los que gravan el capital y el patrimonio.

Generalmente los países que hacen uso de los tratados reconocen al país de la fuente soberanía fiscal sobre la renta que en él se genera, antes que esta sea transferida al extranjero, pero lo obligan a realizar esfuerzos recaudatorios

---

<sup>5</sup> Alberto López: "Imposición en base al criterio de renta mundial"- 4° Congreso

a través de la reducción de las tasas de retención en la fuente.

Diversos organismos internacionales han elaborado algunos modelos de tratados para evitar la doble imposición, entre ellos se destacan: el modelo de tratado de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (O.C.D.E) y el de la Convención Modelo de las Naciones Unidas (O.N.U). En Latinoamérica el modelo de la O.C.D.E ha sido el más utilizado en los convenios de doble imposición.

#### 4.2.1.2.1. Efectos de los tratados internacionales en el ordenamiento jurídico argentino.

Dentro de la jerarquía normativa prevista por el art. 31 de la Constitución nacional, los tratados internacionales (en tanto hayan sido tramitados conforme a la propia Constitución) forman parte de la ley suprema de la nación. El art. 75, inc. 22, primer párrafo, se refiere a la primacía de los tratados con respecto a la legislación interna del país: **aquellos tienen jerarquía superior a las leyes internas.**

La aplicación por los órganos del Estado de una norma interna que transgrede un tratado (además de constituir el incumplimiento de una obligación internacional) vulnera el principio de la supremacía de los tratados internacionales sobre las leyes.

La Corte Suprema entiende que el art. 27 de la *Convención de Viena* (aprobada por ley 19.865 con vigor desde enero de 1980) sobre derecho de los tratados, impone a los órganos del Estado asegurar primacía a los tratados ante un conflicto con una norma interna contraria, pues esa prioridad de rango integra el orden jurídico argentino y es invocable con sustento en el art. 31 de la Carta Magna.

El legislador no tiene atribución para modificar un tratado por una ley y si bien podría dictar una ley que prescribiese disposiciones contrarias a un tratado o que hiciese imposible su cumplimiento, ese acto del órgano legislativo comportaría una transgresión al principio de la jerarquía de las normas y sería un acto constitucionalmente inválido.

***Ni una ley ni otra norma de rango inferior puede violar un tratado internacional.***

Además, a los efectos de la viabilidad del recurso extraordinario previsto en



la ley 48, todo tratado internacional vigente en la República tiene el carácter de norma federal.

Por otro lado, la exigencia de constitucionalidad con referencia a las leyes sancionadas por el Congreso, también rige para los tratados internacionales: no resultaría admisible que por vía de tales tratados tenga vigencia en el país norma alguna por encima y vulnerando la Constitución Nacional.

Debido a esta consagración constitucional, las normas de un tratado prevalecen en relación con las de la legislación nacional, frente a similares situaciones jurídicas reguladas por ambas.

No es muy abundante en el país la jurisprudencia sobre causas en las cuales haya tenido lugar la interpretación de tratados internacionales en materia tributaria. En una de ellas, a raíz de que la parte actora - subsidiaria de una firma americana- invocase en su favor derechos reconocidos a las sociedades comprendidas en los convenios celebrados con el Reino de Suecia y con la República Federal de Alemania, la Corte Suprema de Justicia sostuvo:

*"El reconocimiento de derechos formulado en dichos actos internacionales sólo puede ser aplicado y afecta a los súbditos o sociedades involucradas en esas disposiciones convencionales.*

*El convenio celebrado entre dos Estados en orden a evitar la doble imposición es un estatuto específico entre dos sujetos del derecho internacional que se endereza a otorgar un trato de favor a los residentes de ambos Estados.*

*Basándose el tratamiento impositivo especial en el principio de la reciprocidad, va de suyo que no resulta afectada la garantía de la igualdad alegada, toda vez que según antigua y reiterada jurisprudencia de esta Corte «el principio de igualdad consiste en que no se establezcan excepciones o privilegios que excluyan a unos de lo que se conceda a otros en iguales circunstancias".*

#### 4.2.1.2.2. Formas de evitar la doble imposición en los tratados.

Siguiendo el modelo de la O.C.D.E se puede afirmar que:

- 1- Queda eliminada la doble imposición cuando se atribuye a uno de los estados contratantes el derecho exclusivo de gravar las rentas.
- 2- Cuando no se verifica la situación anterior, corresponde al país de la

residencia evitar la doble imposición, para lo cual el modelo establece que alternativamente se pueden utilizar el método de la exención y el método del crédito de impuesto.

- 3- Se remarca la necesidad de dar igual trato desde el punto de vista tributario a los nacionales y a los extranjeros.
- 4- Se protege el derecho del contribuyente que es sometido a tributación violando las normas del convenio.
- 5- Se favorece el intercambio de información entre los fiscos de los países contratantes a efectos de aplicar correctamente la legislación, prevenir el fraude y la evasión impositiva.

#### **4.2.1.3. Medidas multilaterales.**

Son las que se suscriben de común acuerdo entre varios países con el fin de atenuar los efectos de la doble imposición en los bloques económicos. Las medidas más importantes son las tomadas por la Unión Europea.

## 5. EJEMPLOS PRACTICOS.

Vemos ahora un ejemplo de no utilizar el pago a cuenta del **artículo 1** y como en consecuencia, se produce una doble imposición.

- Rentas de fuente extranjera correspondiente a un honorario por tarea ocasional (cuarta categoría) imputable al ejercicio fiscal 1998.
- Pago del impuesto: ejercicio fiscal 1999.

Significa que no tendrá pago a cuenta en el ejercicio 1998, ya que el impuesto no se encuentra efectivamente ingresado, pero tampoco lo tendrá en 1999 ya que no tendrá rentas de fuente extranjera contra las cuales imputar el pago de impuesto en el exterior.

### Impuesto por declaraciones juradas en países extranjeros.

#### Caso 1:

#### Supuestos:

- Francia: utiliza el criterio de renta mundial.
- Rentas Francia: \$10.000      Total: \$60.000

- Rentas Argentina: \$50.000

Al utilizar Francia el criterio de la renta mundial, debe declarar en ese país el total de \$60.000 lo que arrojó un impuesto efectivamente abonado de \$3.000.

En este caso, la legislación nos dice que debemos relacionar la renta de Francia respecto del total de renta declarado  $\rightarrow 10.000/60.000 = 16,66\%$

El impuesto abonado en el extranjero por rentas de fuente extranjera será:

$$3.000 \times 16,66\% = 499,80$$

En este caso solamente se genera pago a cuenta por las rentas de fuente extranjera: **no se transmite al país extranjero impuesto por renta de fuente argentina.**

### Caso 2:

Supuestos anteriores: Total rentas: \$60.000

- ▶ 10.000 Francia
- ▶ 50.000 Argentina

Agrego: rentas en España: \$5.000, las cuales no se encuentran gravadas por no ser residente, pero sí se encuentran gravadas en Francia.

Tenemos: renta declarada total: \$65.000

- ▶ 50.000 Argentina
- ▶ 10.000 Francia
- ▶ 5.000 España

Supongamos que el impuesto abonado será  $\$3.250$ .

Siguiendo con la legislación hay que relacionar de la siguiente manera:

$$10.000/65.000 = 15,38\%$$

$$\text{impuesto a considerar } 3.250 \times 15,38\% = 499,85$$

A pesar de haber ingresado a un fisco extranjero 250 más originado en rentas de fuente extranjera, *no tengo derecho al cómputo de un mayor pago a cuenta*. De esta manera no se deriva impuesto al Fisco de Francia por rentas no generadas en dicho país, pero es claro que se produce **doble imposición** con las consecuencias indeseadas que ello trae.

## CONCLUSION

Como vimos, la adopción del criterio de renta mundial en nuestro país se debió a una adaptación que se requería en lo que respecta al comercio internacional, especialmente al comercio con los grandes bloques económicos. Por otro lado, también se persigue con su instauración un aumento de la recaudación al tratar de abarcar más situaciones.

Pero de su aplicación surgieron problemas de doble imposición internacional que antes no se producían, o por lo menos no con tanta frecuencia. Esta consecuencia negativa es propia de la aplicación de este criterio, y la forma de atenuarla es mediante normas de carácter interno (medidas unilaterales) y/o convenios o tratados bilaterales con países extranjeros para coordinar las medidas tributarias y hacer el comercio más fluido.

Dentro de nuestra legislación, y específicamente dentro del impuesto a las ganancias, encontramos como una norma de carácter interno tendiente a evitar esta doble imposición internacional, el denominado **tax credit** que se encuentra en el artículo 1 de la ley. Recordando lo anteriormente expuesto, este "crédito por impuestos" me permite computar como pago a cuenta el monto de impuestos análogos pagados en el extranjero, con una limitación: el monto a computar como pago a cuenta no puede superar el incremento de la obligación fiscal originada por la incorporación de la ganancia extranjera.

Ahora bien, como analizamos, hay una serie de inconvenientes de los cuales resulta una doble imposición internacional, a saber:

- el pago a cuenta se imputará cuando se haya abonado el impuesto al fisco extranjero, independientemente al período fiscal al que pertenezca. Si el ingreso de fuente extranjera, el cual debe imputarse a un ejercicio fiscal según la legislación argentina, está gravado con un tributo que se paga en el ejercicio fiscal siguiente y suponiendo que en ese período no hay ganancias extranjeras, no me puedo computar el pago a cuenta; ahí se produce una doble imposición.
- qué hacer con los intereses moratorios de impuestos abonados en el extranjero: si se consideran que los accesorios tienen la misma naturaleza

que lo principal, los intereses son tributos y por lo tanto generan pago a cuenta.

- no se puede computar el crédito fiscal contra ganancias de fuente argentina; solo está previsto en la ley contra ganancias de fuente extranjera. Por lo tanto si no se usare el crédito en un período de 5 años contra ganancias de fuente-extranjera, dicho crédito se pierde.

Por lo analizado en este trabajo, se deriva que hay situaciones que todavía no han sido tratadas y otras que, si bien han sido previstas, requieren una revisión. Por lo pronto, si bien se trata mediante este crédito por impuestos de aliviar la doble imposición, ésta existe y perjudica a los contribuyentes que tienen ganancias en el exterior, y puede llegar a alentar maniobras para evadir el pago del impuesto.

Como otra forma de aliviar este fenómeno tenemos los convenios internacionales. Si bien la Argentina lleva firmados 16 tratados, únicamente con Chile y con Bolivia se prevé que (respecto de impuestos sobre la renta), cualquiera sea la naturaleza de los ingresos, el tributo se aplicará sólo en el país donde tales beneficios tuvieren su fuente productora. Es decir que, no obstante el artículo 1 ordena gravar la totalidad de las rentas (nacionales y extranjeras), las rentas que los residentes obtuvieren cuya fuente esté en Chile o Bolivia, no serán susceptibles de imposición en la Argentina. Los otros 14 convenios no excluyen en su totalidad las rentas de fuente extranjera del cómputo de las rentas totales, y por lo tanto puede llegar a haber casos de doble imposición aún con los países con los cuales se celebró convenio.

Para terminar, considero que cuando el fenómeno de la globalización se generalice aún más, será necesario que la comunidad internacional tome cartas en el tema tributario, con el objeto de armonizar la legislación y poner fin a los conflictos que surgen por el choque de diferentes criterios de vinculación que dan origen a la doble imposición internacional.

## BIBLIOGRAFIA

- Alberto Lopez: **"Imposición en base al criterio de la renta mundial"**. 4° Congreso Tributario CPCECE, Mendoza-1996.
- Armando Lorenzo- Cesar Cavalli: **" El concepto de la residencia en el cómputo de la renta mundial para el impuesto a las ganancias"** - ERREPAR N° 229- Abril/ 1999- Pág.: 1110.
- Carlos J. Gutierrez : **"Residencia. Ambito de aplicación en el impuesto a las ganancias. Proyecto de reforma"** - Doctrina Tributaria N° 222- Septiembre/ 1998.
- Daniel Roach: **"Casos prácticos de residencia"** - Doctrina Tributaria N° 228- Marzo/2000.
- Hernán M. D'Agostino: **"El criterio de residencia en el impuesto a las ganancias"** - Doctrina Tributaria N° 225- Diciembre 1999.
- José M. Martín - Guillermo F. Rodríguez Usé: **"Derecho Tributario General"**- Ediciones Depalma- 1995.
- Julián A. Martín: **"Impuesto a las Ganancias. Análisis Integral técnico y práctico"**- Ed. Tributaria- 1995.
- Luis O. Fernández: **"Reforma Tributaria: impuesto a las ganancias. Disposiciones en materia tributaria"** - ERREPAR - Febrero/1999. Pág.:869.
- Norberto J. Godoy: **"Los impuestos a las ganancias y a los activos en las contradicciones entre su vigencia y aplicación. Renta Mundial y los efectos colaterales de su implementación"**- Periódico Económico Tributario- Marzo/1999.
- Víctor Losada: **"Imposición a la renta y la armonización de políticas fiscales"**- Periódico Económico Tributario- Enero, 1998.