

**MODIFICACIONES Y FUNDAMENTOS DEL NUEVO CONVENIO PARA
EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN SUSCRITO ENTRE ARGENTINA Y
ESPAÑA (2013)¹**

***MODIFICATIONS AND GROUNDS OF NEW DOUBLE TAXATION
CONVENTION SIGNED BETWEEN ARGENTINA AND SPAIN (2013)***

*Rodolfo Salassa Boix**

Resumen: el presente trabajo se enfoca en el Convenio de doble imposición sobre la renta y el patrimonio suscrito entre Argentina y España en marzo de 2013, el cual vino a suceder a al Convenio que ambos países habían suscrito en 1992 que estuvo vigente hasta 2012. La finalidad de este estudio estriba en identificar cuáles son las modificaciones que el nuevo Acuerdo tiene respecto al Acuerdo de 1992 y en determinar a qué objetivos responden dichas reformas. Este análisis nos permitirá contar, por un lado, con una visión comparativa sobre los dos Convenios que se firmaron con España y, por otro lado, con ciertas herramientas para poder vislumbrar la estrategia que está adoptando nuestro país a la hora de firmar y denunciar Convenios de doble imposición.

Abstract: *This paper focuses on Double Taxation Convention on Income and Capital signed between Argentina and Spain in March 2013, which it came to pass Convention that both countries had signed in 1992 which was in force until 2012. Objectives of this work are to identify the changes of new Agreement regarding the Agreement of 1992 and determine the targets of these reforms. This analysis will provide us, on the one hand, a comparison of the two Conventions signed between these countries and, on the other hand, tools in order to glimpse the strategy taking by our country when sign and report Double Taxation Conventions.*

Palabras clave: Fiscalidad Internacional – Convenios de doble imposición – Evasión Fiscal

Keywords: *International Taxation – Double Taxation Convention – Tax Avoidance*

I. Introducción

¹ Artículo recibido el 21 de mayo de 2013 y aprobado para su publicación el 19 de junio de 2013.

* Abogado (UNC). Magister en Derecho de la Empresa y la Contratación. Doctor en Derecho (mención de calidad europea). Universidad Rovira i Virgili de Tarragona, España

El poder que tiene un Estado para establecer sus tributos es consecuencia directa de su soberanía y de la potestad para crear gravámenes previstos en su Constitución, la cual se ejerce, en principio, según su propio criterio y conveniencia gravando aquello que entienden justo o prudente². Partiendo de esta afirmación podemos sostener que cada Estado tiene *a priori* amplias libertades para ejercer su poder tributario y así someter a tributación distintas personas, bienes o actividades. Para ello sólo necesita que exista algún factor o punto de sujeción que permita ligar fiscalmente al Estado con las personas, bienes o actividades que se quieren gravar³.

Con el correr de los años los Estados han ido haciendo uso de diversos factores de sujeción a la hora de aplicar sus competencias fiscales y así incrementar su recaudación, aunque ello no siempre derivó necesariamente en situaciones de doble imposición. Actualmente, los mayores problemas de doble imposición internacional se generan ante la coexistencia simultánea del criterio de la residencia y el criterio de la fuente. El primero implica que un Estado puede gravar las rentas obtenidas por sus residentes en cualquier parte del mundo; el segundo estriba en que un Estado puede gravar las rentas o los bienes que se hayan obtenidos o se encuentren situados dentro su territorio.

La necesidad de celebrar convenios de doble imposición obedece entonces al doble factor de sujeción que suele adoptarse en las leyes tributarias nacionales: el criterio de la residencia y el de la fuente, los son utilizados coetáneamente por la mayoría de los países, y nuestro país no es la excepción⁴. El criterio de la fuente fue el adoptado por la mayoría de los Estados en vías de desarrollo de Latinoamérica. En Argentina el criterio de la fuente como único factor de sujeción prevaleció hasta el año 1992, momento a partir del cual se añadió el criterio de la residencia. A guisa de ejemplo podemos

² MARTHA, R. S. J., “The Jurisdiction to Tax in International Law”, *series on international taxation*, N° 9, Kluwer, Denver, 1989, pp. 62-63

³ Los factores de sujeción pueden definirse como aquellos criterios en virtud de los cuales el presupuesto de hecho de la obligación real se localiza en territorio nacional (BAENA AGUILAR, A., “Artículo 12”, en *Comentarios a la ley del impuesto sobre la renta de no residentes*, Ed. Civitas, Madrid, 1999, p. 149). Otros autores, enfocados desde el impuesto sobre la renta, lo definen como aquellos factores o circunstancias que, concurriendo en la obtención de una renta por parte de una persona física o entidad no residente en un Estado, determinan su sometimiento al impuesto (CASTILLO SOLSONA, M.; ENCISO I RODRÍGUEZ, J. P. Y FARRÉ I PERDIGUER, M., *Fiscalitat autonòmica i medi ambient*, Atelier, Generalitat de Catalunya (Institut d’Estudis Autònomic), Barcelona, 2002, p. 181).

⁴ PELÁEZ MARQUÉS, M., *Convenio para evitar la doble imposición internacional entre España y Argentina*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2004, p. 7.

mencionar lo que ocurre actualmente en el Impuesto a las Ganancias⁵ y en el Impuesto sobre los Bienes Personales⁶.

A raíz de los problemas que genera la adopción de ambos criterios nuestro país se vio en la imperiosa necesidad de ir forjando una red de convenios internacionales para evitar la doble imposición. Actualmente, la Argentina cuenta con un total de dieciocho Convenios de doble imposición (de ahora en adelante CDI). De esos convenios cuatro se aplican únicamente a la renta (Australia, Brasil, México y Suecia), uno se aplica más bien al intercambio de información tributaria, aunque también trata algunas cuestiones sobre la renta y el patrimonio (Uruguay) y el resto se aplica a la renta y al patrimonio (Alemania, Bélgica, Bolivia, Canadá, Dinamarca, España, Finlandia, Francia, Italia, Países Bajos, Noruega, Reino Unido y Rusia). Si bien los convenios firmados con Rusia y España fueron firmados en 2008 y 2013 respectivamente, aún no han entrado en vigor ya que se han de cumplir las etapas protocolares respectivas. El último de ellos es el que ocupa nuestra atención en el presente trabajo. Finalmente, es dable recordar que el Tratado con Suiza estuvo vigente provisoriamente entre el año 2000 y el año 2012.

Hasta no hace mucho tiempo contábamos con tres convenios cuya vigencia ya expiró como consecuencia de las denuncias efectuadas por nuestro país. Concretamente, estamos hablando del Acuerdo suscrito con Austria de 1979, que fue denunciado en 2008 y dejó de aplicarse en 2009, y de los Convenios con Chile de 1976 y España de 1992, denunciados en 2012 y sin vigencia, ambos, desde el año 2013.

Realmente no nos sorprende demasiado que se haya denunciado el Convenio con Chile, ya se trataba de una redacción sumamente obsoleta que no servía para paliar realmente los efectos negativos de la doble imposición internacional. Con respecto a este CDI sí nos pareció extraño, en primer lugar, que no se haya logrado llegar a un acuerdo para sustituir dicho Tratado y, en segundo lugar, que no se hayan denunciado, por iguales

⁵ "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 sus ganancias obtenidas en el país o en el exterior... Los no residentes tributan exclusivamente sobre sus ganancias de fuente argentina" (art. 1, Ley 20.628).

⁶ "personas físicas domiciliadas en el país y sucesiones indivisas radicadas en el mismo por los bienes situados en el país y en el exterior. Personas físicas domiciliadas en el exterior y sucesiones indivisas radicadas en el exterior por los bienes situados en el país (art. 17, Ley 23.966).

motivos, los convenios con México y Bolivia, es especial éste último cuya redacción es casi idéntica a la de su homólogo con Chile⁷.

A partir de los lineamientos de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (de ahora en adelante OCDE) también nos sorprendió que se haya dado fin a los convenios con Austria y España, ya que su técnica legislativa era adecuada y bastante ajustada a los cánones internacionales, o por lo menos muchísimo más apropiada que el CDI con Chile. De todas maneras, las razones que propiciaron la denuncia de aquellos dos convenios no se encuentran tanto en la falta de adecuación a los criterios de la OCDE sino más bien en ciertas cuestiones sobre la evasión fiscal que no convencían a nuestro país. En el caso de Austria calculamos que la denuncia se debe a que hoy en día es uno de los pocos países que defiende el secreto fiscal y en relación a España, como veremos en este trabajo, tampoco convencían a nuestro gobierno algunas cuestiones sobre evasión fiscal, cuya mención se incorpora en la nueva versión del CDI de 2013.

II. Antecedentes

Hace ya más de 20 años, exactamente el 21 de julio de 1992, la República Argentina y el Reino de España suscribieron su primer Convenio para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio (de ahora en adelante CDIAE 1992). España aprobó el Convenio mediante el instrumento de ratificación de 21 de julio de 1992⁸ y Argentina a través de la Ley 24.258, de 13 de octubre de 1993⁹.

La firma del Acuerdo con España fue el puntapié inicial de un intenso proceso de negociación de Convenios fiscales de la Argentina llevó adelante en la década de los '90 con los países con los que existían un mayor volumen de relaciones comerciales¹⁰. El hecho que dicho proceso comenzara en 1992 no fue casualidad ya que, recordemos, fue en ese momento cuando nuestro país decidió acoger, junto al criterio de la fuente, el

⁷ SALASSA BOIX, R., "El Convenio de Doble Imposición suscrito entre Chile y Argentina: denuncia y comparación con el Modelo de Convenio de la OCDE", *Revista de Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso*, Chile, Vol. 2, diciembre-2012.

⁸ Publicado en el Boletín Oficial del Estado N° 216, de 9 de septiembre de 1994.

⁹ publicada en el Boletín Oficial, de 19 de noviembre de 1993.

¹⁰ CDI con España de 1992; CDI con Canadá de 1993; CDI con Bélgica de 1994; CDI con Finlandia de 1994; CDI con Dinamarca de 1995; CDI con Suecia de 1995; CDI con Países Bajos de 1996; CDI con Reino Unido de 1996; CDI con Noruega de 1997; CDI con Suiza de 1997; CDI con Australia de 1999.

criterio de la residencia como factor de sujeción. Si no se promovían acuerdos de doble imposición se hacía muy difícil fomentar y mantener la inversión extranjera en nuestro país. Por otra parte, durante sus casi 20 años de vigencia, el CDI 1992 fue la piedra angular sobre la cual se proyectaron y reforzaron las relaciones comerciales entre dos países que cuentan con una extensa historia y raíces en común, como es el caso de Argentina y España. Pero las maltrechas relaciones políticas y diplomáticas que estos países mantienen desde hace unos años, sumado a la intensificación de nuestro país en la lucha contra la evasión fiscal propiciaron la ruptura del CDI con España.

Esta ruptura se plasmó concretamente el 29 de junio de 2012 cuando la Argentina emitió un comunicado a España en el que, al amparo del artículo 29 del CDIAE 1992, denunciaba el Acuerdo vigente. Dicha denuncia fue publicada en el Boletín Oficial del 13 de julio de 2012 y sus efectos comenzaron a partir del 1 de enero de 2013.

Pero la ruptura de las relaciones fiscales no fue definitiva ya que, tras largos meses de negociación y revisión, finalmente acordaron celebrar un nuevo Acuerdo de doble imposición el 11 de marzo de 2013, con efectos retroactivos al 1 de enero de 2013. En consecuencia, los efectos del nuevo Acuerdo se produjeron sin solución de continuidad respecto a su predecesor y así lo contribuyentes siempre quedaron bajo el amparo de los preceptos convencionales.

III. Objeto y método de estudio

El presente trabajo está dedicado al estudio del nuevo Convenio de doble imposición sobre la renta y el patrimonio que suscribieron Argentina y España en 2013 (de ahora en adelante CDIAE 2013), el cual se erige como el último y más reciente Acuerdo de este tipo suscripto por la Argentina.

Mediante este estudio no pretendemos realizar un análisis profundo del CDIAE 2013, explicando cada uno de sus preceptos y sus consecuencias, sino que nos centraremos en dos objetivos: en primer lugar, identificar cuáles son los cambios y las modificaciones respecto al CDIAE 1992 y, en segundo lugar, determinar a qué objetivos responden dichas reformas. Las modificaciones que incorpora el CDIAE 2013 pueden dividirse en dos grupos de medidas: aquéllas que apuntan directamente a la lucha contra el fraude y la evasión fiscal entre ambos países, por un lado, y aquéllas que no tienen dicha finalidad, por lo menos de manera directa e inmediata, por el otro.

La utilidad e importancia de este estudio estriba fundamentalmente en dos aspectos: por un lado, nos permitirá contar con una visión comparativa sobre los dos CDI que se firmaron con España y, por otro lado, al analizar el último Acuerdo firmado por Argentina, nos brindará ciertas herramientas para poder vislumbrar la estrategia que está adoptando nuestro país a la hora de firmar y denunciar CDI con otros Estados.

El presente trabajo se basa en el método científico inductivo ya que se llegará a conclusiones generales a partir de premisas particulares. Para ello partiremos de la observación de los acontecimientos fácticos y normativos que rodean el CDIAE 2013; luego los clasificaremos y estudiaremos pormenorizadamente; seguidamente realizaremos la derivación inductiva que parte de los mentados acontecimientos; finalmente, propondremos nuestras consideraciones finales.

IV. Modificaciones del nuevo CDIAE 2013

IV.1. Modificaciones y aclaraciones relacionadas directamente con la evasión fiscal

En el marco del nuevo Convenio encontramos dos instrumentos que están inmediatamente relacionados con la lucha contra la evasión fiscal: la cláusula del intercambio de información (art. 26 CDIAE 2013) y el Memorando de entendimiento relativo a la aplicación del convenio que acompaña el CDIAE 2013 (de ahora en más Memorando), referido a cuestiones de evasión fiscal.

En cuanto al primero de ellos (intercambio de información), si bien es cierto que el CDIAE 1992 ya contaba en su artículo 26 con una cláusula sobre el intercambio de información, también es verdad que dicha norma, que continúa en el mismo artículo, fue considerablemente reformada. Es uno de los artículos que mayores modificaciones ha sufrido con la nueva versión del Convenio.

El segundo instrumento (Memorando), por el contrario, se presenta como una particularidad distintiva del CDIAE 2013, ya que su versión anterior de 1992 no contemplaba ningún memorando ni cláusula similar tendiente a regular las cuestiones que allí se regulan. El Memorando es una especie de acuerdo adicional al Convenio que orienta la manera que los Estados parte han de interpretar el Acuerdo sobre ciertas cuestiones relativas a conductas evasivas.

IV.1.1. Cláusula de intercambio de información

Hoy por hoy contamos con dos tipos de mecanismos internacionales para facilitar el intercambio de información tributaria entre diferentes administraciones: los Acuerdos de Intercambio de Información (de ahora en adelante AII) y los CDI. El primero de ellos se trata de un tratado destinado expresamente a encauzar el intercambio de información; el segundo mecanismo es una medida con un carácter más bien secundario que opera como una cláusula (generalmente el artículo 26) dirigida a complementar y facilitar el cumplimiento del CDI.

Los AII son instrumentos firmados entre dos (bilaterales) o más (multilaterales) Estados destinados a regular el intercambio de información fiscalmente relevante entre las partes. Estos acuerdos se confeccionan o bien para ampliar el artículo 26 del CDI, cuando se haya acordado previamente un convenio (como ocurre con el CDIAE), o bien para regular todo lo concerniente al intercambio de información tributaria, en los casos en que no exista un CDI suscrito entre las partes¹¹. Este último supuesto sería, por ejemplo, el AII firmado entre Argentina y Uruguay, ya que, hasta la fecha, no existe ningún Acuerdo de doble imposición entre ambos países¹².

El otro mecanismo, por el contrario, radica en incorporar un artículo específico sobre el intercambio de información en los CDI, que es la modalidad que trataremos en esta oportunidad. El contenido de este artículo normalmente se encuentra marcado por los lineamientos generales de alguno de los dos grandes modelos de CDI: el Modelo de Convenio de la OCDE (de ahora en adelante MCOCDE) o el Modelo de Convenio de la ONU (de ahora en adelante MCONU)¹³.

¹¹ Según la página Web de la AFIP, la República Argentina cuenta con acuerdos de intercambio de información con los siguientes países: Bermudas, Chile, China, Ecuador, España, Guernesey, Italia, Jersey y Principado de Mónaco. A su vez, se encuentran en la etapa de finalización los acuerdos con Andorra, Bahamas, Costa Rica, India, Islas Caimán, San Marino y la República Oriental del Uruguay (<http://www.afip.gov.ar/institucional/acuerdos.asp>). Los acuerdos celebrados por la Argentina con los denominados “paraísos fiscales” y el acuerdo con China, han tomado como referencia el Modelo de acuerdo de la OCDE; en cambio, el resto de acuerdos sigue el Modelo de acuerdo del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT).

¹² De ahí que el acuerdo incluya, en su Título III, los métodos para evitar la doble imposición.

¹³ El MCOCDE es un documento ideado por los Estados más desarrollados en la segunda mitad del siglo XX con el objetivo era alcanzar una coordinación a nivel mundial que permitiese asegurar las mismas condiciones fiscales de competencia internacional. Por su parte, el MCONU nace en 1980 en el seno de la ONU. Su creación tuvo como finalidad equilibrar las relaciones entre los países desarrollados y los que están en desarrollo, ya que aquéllos les imponen sus condiciones teniendo en cuenta su calidad de países exportadores de capital y tecnología. A diferencia del MCONU, el MCOCDE siempre intentó que las rentas sean gravadas en el país de la residencia y no en el de la fuente.

Tanto el CDIAE 1992 como el CDIAE 2013 contenían, en su artículo 26, medidas para facilitar el intercambio de información entre los Estados parte, de todas maneras existen ciertas diferencias entre las medidas de ambos convenios. El primer Acuerdo seguía al pie de la letra el artículo 26 del MCONU mientras que el nuevo Convenio es una copia exacta del MCOCDE. A partir de ello, se evidencia un cambio en el criterio que venía reinando en esta cláusula.

A continuación contrastaremos los diferentes párrafos del nuevo artículo 26 con su antecesor, lo cual equivaldrá prácticamente a comparar el artículo 26 del MCOCDE con el del MCONU.

a) Artículo 26, puntos 1 y 2, del CDIAE 2013

Hemos agrupado los dos primeros párrafos porque en el artículo 26 del CDIAE 1992 (y del MCONU) estos se encuentran unificados. Las diferencias entre los dos artículos están, por un lado, en las limitaciones que excluye y, por el otro, en las excepciones a la garantía de secreto de la información obtenida.

En primer lugar, el CDIAE 2013 dispone que "el intercambio de información no está limitado por los artículos 1 y 2", en cambio su antecesor hablaba únicamente del artículo 1. Este simple agregado que aparece actualmente tiene una importante significación práctica, ya que ahora el intercambio de información podrá aplicarse no sólo respecto de cualquier persona que se encuentre en los Estados parte (exclusión del artículo 1) sino también para cualquier tributo (exclusión del artículo 2). Ya no importa si la información se refiere a una persona que no reside en ninguno de las partes ni debe relacionarse necesariamente con los tributos del Convenio¹⁴.

En segundo lugar, en la redacción actual la información obtenida sólo podrá comunicarse a las autoridades (incluidos los tribunales y órganos administrativos) encargadas de:

- la gestión o recaudación de los impuestos a los que se hace referencia en el apartado 1.

Antes este apartado era mucho más limitado ya que se hablaba de los impuestos comprendidos en el Convenio, con lo cual, estaba limitado a los que estipula el

¹⁴ Los propios comentarios al MCOCDE, cuyo artículo 26 es idéntico al del CDIAE 2013, determinan que "el texto del artículo preciso que el intercambio de información no está restringido por el artículo 1 ni el 3, de suerte que puede implicar informaciones sobre no residentes y puede referirse a la administración o la exigencia de impuestos no comprendidos en el artículo 2" (com. 2 al art. 26, MCOCDE).

artículo 2 de aquél. Pero ahora incluye, como dice el artículo 26.1, a las autoridades encargadas de la gestión o recaudación de cualquier tipo de impuesto.

- su aplicación efectiva o de la persecución del incumplimiento relativo a dichos impuestos o de la resolución de los recursos relativos a los mismos.

Actualmente se agregan las autoridades encargadas de la persecución del incumplimiento de los impuestos, que antes no se mencionaba.

b) Artículo 26, punto 3, del CDIAE 2013

El tercer párrafo del artículo no evidencia ninguna modificación respecto a su predecesor ya que los modelos de convenio también lo tratan de igual manera. Su texto se refiere a las limitaciones o excepciones en favor del Estado requerido que se aplican a la regla básica (intercambio de información). Entre los diferentes supuestos que contempla este párrafo, el más conflictivo suele en el punto c) cuando habla de negarse a "...suministrar información que revele un secreto empresarial industrial, comercial o profesional o un proceso industrial...".

El propio MCOCDE pone ciertos reparos a esta limitación al sostener que "...antes de invocar tal disposición, un Estado contratante deberá ponderar si los intereses del contribuyente justifican realmente su aplicación...". Asimismo agrega que "...es evidente que una interpretación demasiado amplia de tal cláusula determinaría en muchos casos la ineficacia del intercambio de información previsto en el Convenio...". Finalmente, "el Estado requerido dispone de una cierta discrecionalidad para rehusar... las informaciones solicitadas, pero si las proporciona deliberadamente, el contribuyente no puede invocar una infracción de las normas que regulan el secreto"¹⁵.

c) Artículo 26, puntos 4 y 5, del CDIAE 2013

Ninguno de los dos últimos apartados del nuevo artículo 26 se encontraba reflejado en el CDIAE 1992. Se trata de dos párrafos novedosos que se incorporaron al MCOCDE en el año 2005 y que aún no se han agregado su homólogo de la ONU.

El párrafo 4 establece tres pautas claves: en primer lugar, respecto a las medidas que deben utilizar los Estados requeridos para recabar la información (todas las medidas de

¹⁵ Comentario 19 al artículo 26 del MCOCDE.

que dispongan para recabar información para ellos mismos); en segundo lugar, que no es menester que la información solicitada sea útil para el Estado requerido; y en tercer lugar, en relación a las limitaciones que impone el párrafo 3 del mismo artículo.

El quinto y último párrafo está dedicado al secreto bancario y a su falta de oponibilidad, más allá de las limitaciones del párrafo tercero del artículo. La introducción de este apartado refleja la tendencia internacional en esta área, como se evidencia también en el Modelo de Acuerdo de Intercambio de Información de la OCDE¹⁶.

En virtud de lo expuesto podemos decir que el nuevo artículo 26 ha denotado una clara tendencia a cumplir con los parámetros fijados por la OCDE y, consecuentemente, a profundizar los mecanismos de intercambio de información entre los países contratantes. Igualmente, se le puede achacar que no se haya introducido una cláusula que regule la asistencia en la recaudación de impuestos, ya que se trata de una herramienta sumamente útil, contemplada en el MCOCDE, que normalmente acompaña (artículo 27) a la cláusula del intercambio de información. De todas maneras Argentina siempre ha sido reticente a la hora de incorporar dicha cláusula en sus CDI.

IV.1.2. Memorando de entendimiento

El Memorando es un novedoso documento, impulsado fundamentalmente por nuestro Gobierno, que opera como un sub-acuerdo que complementa al CDIAE 2013 en cuanto a la interpretación de cuestiones de evasión fiscal. Podemos decir, en términos generales, que se trata de una serie de preceptos que orientan la interpretación del Convenio y que impiden su aplicación de modo tal que ésta pueda interferir en la detección de fraudes tributarios internacionales.

Este Memorando está compuesto por cuatro cláusulas anti-evasión, de las cuales las tres primeras operan como cláusulas anti-evasión genéricas, que abarcan cualquier tipo de situación regulada por el CDIAE 2013, y la última funciona como una cláusula anti-evasión específica, que incide sobre supuestos evasivos muy concretos. Esta última se aplica sólo a los artículos 10, 11, 12 y 13 del CDIAE 2013 (dividendos, intereses, cánones y las ganancias de capital).

Estas cuatro cláusulas pueden ser divididas en dos grupos: por un lado, aquéllas que impiden que el CDIAE 2013 deje sin efecto o neutralice ciertas normas internas de los

¹⁶ Comentario 19.11 al artículo 26 del MCOCDE.

Estados contratantes, es decir que protegen una determinada normativa doméstica (cláusulas de protección) y, por el otro, aquéllas que persiguen una recalificación de los hechos a partir del principio de realidad económica (cláusulas de recalificación).

a) Cláusulas de protección

En el primer grupo se encuentran la primera (punto a) y la tercera cláusula (punto c) y concretamente protegen la aplicación de la normativa interna sobre la prevención de la evasión fiscal y la transparencia fiscal internacional, respectivamente.

El punto a) del Memorando determina lo siguiente:

“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”.

A la hora de renegociar el convenio con España una de las principales preocupaciones de nuestro país fue, sin lugar a dudas, que aquél pueda ser utilizado para evitar la aplicación de la normativa argentina sobre la evasión fiscal. La confección de preceptos anti-evasivos se ha venido acentuando durante los últimos años con la intención de cambiar la tendencia fiscal evasiva que marca la cultura tributaria de nuestro país y así lograr, como consecuencia, aumentar la recaudación. Si a ello le añadimos que España es uno de los mayores socios comerciales, la preocupación ante el fraude fiscal internacional se incrementaba y, por ende, se convirtió en uno de los temas centrales en las negociaciones diplomáticas entre ambos países a la hora de alcanzar el texto definitivo.

La norma básica de nuestro Derecho tributario es la Ley 11.683, del 30 de diciembre de 1932, mal llamada “Ley de Procedimiento Tributario” (de ahora en adelante LPT). Esta denominación no se corresponde exactamente con su contenido ya que no sólo trata cuestiones sobre el procedimiento tributario sino que aglutina todas las cuestiones básicas del Derecho tributario argentino.

A diferencia de otros ordenamientos jurídicos tributarios, como por ejemplo el español que contempla cinco preceptos específicos¹⁷, la LPT no dedica demasiados artículos a desarrollar las cláusulas generales de anti-evasión, lo cual se echa en falta y nos obliga a recurrir, en muchas ocasiones, al Derecho privado para definir ciertos conceptos (abuso

¹⁷ Artículos 12 a 16 de la Ley 58 de 17 de diciembre de 2003, conocida como Ley general tributaria (de ahora en adelante LGT).

del derecho). La ley bajo análisis sólo dedica los dos primeros artículos a explicar cómo se debe interpretar la normativa tributaria (art. 1) y cómo se califican los hechos según el principio de realidad económica (art. 2).

El artículo 1 hace referencia a la interpretación normativa, es decir, a la manera en que debe entenderse, el sentido de la norma tributaria¹⁸, mientras que el artículo 2 se refiere a la calificación fáctica, es decir al encuadre jurídico de los hechos que se presentan en la realidad¹⁹. Como sucede en cualquiera de las áreas del Derecho, la norma se interpreta y los hechos se califican.

Más allá de las cláusulas anti-evasión genéricas de la LPT, durante los últimos años, en especial a partir de la situación de bancarrota en la que ingresó el país en el año 2001, el sistema tributario argentino ha vivido un constante aluvión de cláusulas anti-evasión específicas. Las nuevas medidas estaban evidentemente destinadas a reducir los altos niveles de evasión fiscal, comunes en toda Latinoamérica, y así aumentar la recaudación fiscal. Esta paulatina incorporación de cláusulas anti-evasión se incardinó esencialmente a través de tres leyes, lo que no quiere decir que sean las únicas ni muchos menos, pero en honor a la brevedad sólo nos detendremos en éstas.

- Ley 25.345, del 14 de noviembre de 2000²⁰, conocida como "Ley Anti-evasión". Entre las reformas fiscales que atañen al tema aquí analizado señalamos las siguientes: a) No surtirán efectos entre las partes ni frente a terceros los pagos totales o parciales de sumas de dinero superiores a \$1.000, o su equivalente en moneda extranjera, que no fueran realizados a través de depósitos en cuentas de entidades financieras; giros o transferencia bancarias; cheques; tarjetas de crédito, compra o débito; factura de crédito; otros procedimientos que expresamente autorice el Poder Ejecutivo Nacional; y b) Los pagos que no sean efectuados de acuerdo al punto anterior no podrán ser computables

¹⁸ “En la interpretación de las disposiciones de esta ley o de las leyes impositivas sujetas a su régimen, se atenderá al fin de las mismas y a su significación económica. Sólo cuando no sea posible fijar por la letra o por su espíritu, el sentido o alcance de las normas, conceptos o términos de las disposiciones antedichas, podrá recurrirse a las normas, conceptos y términos del derecho privado” (art. 1, LPT).

¹⁹ “Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible se atenderá a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes. Cuando éstos sometan esos actos, situaciones o relaciones a formas o estructuras jurídicas que no sean manifiestamente las que el derecho privado ofrezca o autorice para configurar adecuadamente la cabal intención económica y efectiva de los contribuyentes se prescindirá en la consideración del hecho imponible real, de las formas y estructuras jurídicas inadecuadas, y se considerará la situación económica real como encuadrada en las formas o estructuras que el derecho privado les aplicaría con independencia de las escogidas por los contribuyentes o les permitiría aplicar como las más adecuadas a la intención real de los mismos”.

²⁰ Boletín Oficial de 17 de noviembre de 2000.

como deducciones, créditos fiscales y demás efectos tributarios que correspondan al contribuyente, aún cuando éstos acrediten la veracidad de las operaciones.

- Ley 25.795, del 14 de noviembre de 2003²¹, conocida como "Plan Anti-evasión I". De esta norma destacamos que a) se extiende la responsabilidad solidaria a los sujetos que por sus compras reciban facturas o documentos apócrifos; b) se incorporan presunciones *iuris tantum* en la LPT para determinar de oficio la materia imponible cuando haya diferencias entre las existencias declaradas por el contribuyente y lo detectado por AFIP; c) se otorga al Poder Ejecutivo Nacional la facultad de reglamentar las condiciones de cómputo de deducciones, créditos fiscales y demás efectos en favor del contribuyente o responsable, a la utilización de determinados medios de pago.

- Ley 26.044, del 5 de julio de 2005²², conocida como "Plan Anti-evasión II". Comportó varias modificaciones en el plano impositivo, previsional y aduanero, pero en esta oportunidad remarcamos las siguientes: a) Se otorgaron facultades a la AFIP para proceder al secuestro preventivo y eventual decomiso de mercaderías; b) se estableció el domicilio fiscal electrónico, como así también la determinación de un domicilio fiscal alternativo con plena validez a todos los efectos legales; c) se puso en marcha a nivel nacional de un sistema de registro unificado de personas jurídicas: la clave única de identificación tributaria (CUIT), que es emitida por la AFIP y será el único identificador de las sociedades.

Estas normas son tan sólo una muestra de la cantidad de medidas anti-evasivas que conforman, desde no hace mucho tiempo, nuestro sistema jurídico-tributario y son justamente todas éstas las que el Memorando quiere proteger ante la aplicación del CDIAE 2013. No olvidemos que, según el artículo 31 de nuestra Carta Magna, los CDI tienen una jerarquía superior a las leyes internas, de manera que *a priori* éstas siempre estarán supeditadas a los que diga el Convenio. Ante ello, y pese a la reticencia inicial de la representación española, se insistió en que sea el propio CDI, a través de un Memorando de entendimiento, el encargado de proteger cierta normativa interna de los Estados contratantes. Más allá de cuál haya sido el Estado impulsor del Memorando, no debemos olvidar que el punto a) no sólo favorece a nuestro país sino que también protege la normas internas españolas contra la prevención de la evasión fiscal.

Por su parte, el punto c) dispone lo siguiente:

²¹ Boletín Oficial de 17 de noviembre de 2003.

²² Boletín Oficial de 6 de julio de 2005.

“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”.

Esta es la segunda cláusula de protección que está dirigida a salvaguardar la normativa interna relacionada con la transparencia fiscal internacional y la subcapitalización (aspecto material), ya sea que se encuentren vigentes o que se establezcan en un futuro (aspecto temporal).

Respecto a la transparencia fiscal internacional, podemos decir que constituye una técnica tributaria arraigada en los países con sistemas fiscales modernos y fundamentalmente exportadores de capital. Se trata, por tanto, de un mecanismo destinado a contrarrestar la práctica de la deslocalización, por motivos fiscales, de capitales no incorporados directamente al ámbito de las actividades empresariales. Bajo esta perspectiva, este mecanismo se contempla como un complemento necesario al principio de tributación por la renta mundial, aplicable a los residentes de un país²³.

La normativa interna de nuestro país sobre la transparencia fiscal internacional se encuentra desarrollada en el artículo 133, inciso a), de la Ley 20.628 del Impuesto a las Ganancias (de ahora en adelante LIG)²⁴ y en los siete artículos sin número a continuación del artículo 165.VI de su Decreto Reglamentario 1344/1998 (de ahora en adelante DRIG).

En el caso de España dichas normas se advierten tanto en los artículos 4.2, 2º párr., y 107 del Real Decreto Legislativo 4/2004 del Impuesto sobre Sociedades (RDL 4/2004) y en el artículo 92 de la Ley 35/2006 del Impuesto de la Renta de las Personas Físicas.

²³ RODRÍGUEZ ONDARZA, J. A. Y RUBIO GUERRERO, J. J., “La transparencia fiscal internacional: Protocolos para su aplicación”, en Revista Crónica Tributaria, Nº 96, 2000, pp. 123 y ss.

²⁴ “La imputación de ganancias y gastos comprendidos en este Título, se efectuará de acuerdo con las disposiciones contenidas en el artículo 18 que les resulten aplicables, con las adecuaciones que se establecen a continuación: a) Los resultados impositivos de los establecimientos estables definidos en el artículo 128 se imputarán al ejercicio anual de sus titulares residentes en el país comprendidos en los incisos d) y e) del artículo 119, en el que finalice el correspondiente ejercicio anual de los primeros o, cuando sus titulares sean personas físicas o sucesiones indivisas residentes, al año fiscal en que se produzca dicho hecho. Idéntica imputación procederá para los accionistas residentes en el país respecto de los resultados impositivos de las sociedades por acciones, constituidas o ubicadas en países de baja o nula tributación por las ganancias originadas en intereses, dividendos, regalías, alquileres u otras ganancias pasivas similares que indique la reglamentación. La reglamentación establecerá la forma en que los dividendos originados en ganancias imputadas a ejercicios o años fiscales precedentes, por los residentes que revisten la calidad de accionistas de dichas sociedades, serán excluidos de la base imponible” (art. 133, inc. a), LIG).

Estas normas españolas, sumadas al Real Decreto Legislativo 5/2004 del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (RDL 5/2004), vienen a regular lo que en nuestro país contempla la LIG.

La subcapitalización puede definirse como "la situación de una sociedad cuyo capital es inferior al que se considera adecuado. La inadecuación puede deberse, o bien a que la sociedad carece de los recursos financieros necesarios para su funcionamiento, en cuyo caso se habla de subcapitalización o infracapitalización material, o bien a que, aunque la sociedad posee tales recursos, éstos no consisten en fondos propios, es decir en aportaciones de los socios, sino que se le han proporcionado en forma de préstamo, o sea de financiación ajena (subcapitalización formal)"²⁵.

El modo de financiar una inversión extranjera resulta relevante desde el punto de vista fiscal. Dicha financiación puede asumir la forma de capital propio o capital acreedor (terceros). En relación al segundo supuesto es donde entra en juego la subcapitalización. La expresión subcapitalización comporta aquellos supuestos en que los socios, en lugar de realizar operaciones de capital, financian a la sociedad a través de préstamos, lo que supone que la sociedad tenga unos fondos propios (capital y reservas) anormalmente reducidos en relación con su pasivo total, ya que gran parte de éste son deudas con los socios (la obligación de devolver el préstamos). En virtud de ello, a través de las normas anti-subcapitalización el Derecho tributario intenta impedir que se produzca una distribución irregular de beneficios dentro del conjunto vinculado, retirándolos en forma de intereses de la deuda y no a través del reparto de dividendo, cuando en realidad esto es lo que son.

La Argentina establece sus principales disposiciones anti-subcapitalización en el artículo 81, inciso a), de la LIG²⁶ y en los ocho artículos sin número a continuación del artículo 121 del DRIG. En el caso de España se encuentran en el artículo 20 de la RDL

²⁵ PALAO TABOADA, C., "La subcapitalización", en *Fiscalidad internacional*, CEF, Madrid, 2007, p. 963.

²⁶ "De la ganancia del año fiscal, cualquiera fuese la fuente de ganancia y con las limitaciones contenidas en esta ley, se podrá deducir: a) Los intereses de deudas, sus respectivas actualizaciones y los gastos originados por la constitución, renovación y cancelación de las mismas.

En el caso de sujetos comprendidos en el artículo 49 (sociedades), excluidas las entidades financieras, los intereses de deudas contraídos con personas no residentes que los controlen no serán deducibles del balance impositivo al que corresponda su imputación en la proporción correspondiente al monto del pasivo que los origina, existente al cierre del ejercicio, que exceda a 2 veces el importe del patrimonio neto a la misma fecha, debiéndose considerar como tal lo que al respecto defina la reglamentación.

Los intereses que de conformidad a lo establecido en el párrafo anterior no resulten deducibles, tendrán el tratamiento previsto en la presente ley para los dividendos. En los casos de SC los prestatarios residentes en el país deberán practicar sobre los mismos una retención del 35%, la que tendrá para los titulares de dicha renta el carácter de pago a cuenta del impuesto de la presente ley" (art. 81, inc. a) LIF).

4/2004²⁷, que fue modificado hace un año y medio por el Real Decreto-Ley 12/2012 (con efectos a partir del 1 de enero de 2012), y en el artículo 23 del Real Decreto 1777/2004, que reglamenta el RDL 2004. Ambos países utilizan métodos objetivos para combatir la subcapitalización, ya que se trata de reglas preestablecidas que se aplican a todos los casos, sin detenerse en cada supuesto en particular (métodos subjetivos). No obstante, los métodos objetivos utilizados en cada Estado varían considerablemente.

La legislación argentina fija un límite a la relación entre el endeudamiento y los fondos propios de la entidad, no pudiendo aquél ser superior a tres veces los fondos propios. Por su parte, la normativa española determina una cantidad máxima de gastos financieros netos deducibles, la cual consiste en el 30% del beneficio operativo del ejercicio. Hasta no hace mucho tiempo no sólo que ambos países utilizaban la modalidad del coeficiente entre endeudamiento y fondos propios sino que además el coeficiente era el mismo: tres veces los fondos propios. Desde el 1 de enero de 2012 España adoptó el sistema del límite máximo de deducción que señalamos *supra*.

Como último comentario respecto a las normas domésticas sobre subcapitalización, vale la pena agregar que el Protocolo adicional del CDIAE 2013 (también en el CDIAE 1992) establece, en su punto 7), una norma muy similar:

“Las disposiciones del presente Convenio no podrán interpretarse como contrarias a la aplicación por cualquiera de los Estados Contratantes de las normas contenidas en su legislación interna relativas a la subcapitalización o capitalización exigua”.

Esta medida es casi idéntica a la que contiene el Memorando. La única diferencia es que aquí no se hace ninguna referencia a la posibilidad de que aquella también se aplique a las normas sobre subcapitalización que eventualmente puedan regular los Estados parte (aspecto temporal). Es por ello que, en miras de una correcta técnica

²⁷ Hasta el año 2012 las normas españolas anti-subcapitalización establecían que el endeudamiento neto remunerado no podía superar en más de tres veces el capital fiscal de la sociedad, en cuyo caso los intereses devengados que correspondan al exceso tendrán la consideración de dividendos. Actualmente, el RDL 4/2004 establece que "1. Los gastos financieros netos serán deducibles con el límite del 30 % del beneficio operativo del ejercicio. A estos efectos, se entenderá por gastos financieros netos el exceso de gastos financieros respecto de los ingresos derivados de la cesión a terceros de capitales propios devengados en el período impositivo, excluidos aquellos gastos a que se refiere la letra h) del apartado 1 del artículo 14 de esta Ley..." (art. 20.1, RDL 4/2004, modificado por el art. 1 RDL 12/2012).

legislativa, se podría perfectamente haber suprimido el punto 7) del Protocolo actual ya que bastaba con la protección que ofrece el Memorando.

No debemos olvidar que este punto protege no sólo las normas internas existentes al momento de su firma sino también las que se establezcan en un futuro (aspecto temporal). En virtud de ello, el resguardo de esta cláusula se proyecta sobre cualquier medida que pueda legislarse en cada Estado parte sobre esta temática.

b) Cláusulas de recalificación

Bajo esta denominación hemos agrupado los puntos b) y d) del Memorando, ya que son cláusulas anti-evasión que más que proteger la aplicación de la normativa interna pretenden dar protagonismo al principio de la realidad económica para calificar los hechos que puedan caer bajo la órbita del Convenio. Más allá de este objetivo común también ofrecen algunas diferencias, ya que mientras que la primera tiene una vocación genérica la segunda está más enfocada en ciertos supuestos específicos (dividendos, intereses, cánones y ganancias de capital).

El punto b) del Memorando establece lo siguiente:

"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".

Por su parte, el punto d) del Memorando reza como sigue a continuación:

"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".

Estos preceptos se inspiran en el principio de la realidad económica, el cual se reconoce como cláusula anti-evasión general en la normativa interna de ambos Estados

contratantes. Concretamente, en el artículo 2 de la LPT de Argentina²⁸ y el artículo 13 de la LGT de España²⁹.

La idea central que subyace de las normas internas y convencionales referenciadas estriba en recalificar los hechos a partir de las formas jurídicas que debieron utilizarse según la real intención de las partes y, por ende, en prescindir de las estructuras jurídicas inadecuadas.

IV.2. Modificaciones y aclaraciones no relacionadas directamente con la evasión fiscal

Hemos reservado este acápite para todas aquellas modificaciones que no se encuentran directamente relacionadas con la lucha contra el fraude y la evasión fiscal. Una vez más podemos realizar una nueva subdivisión a la hora de desarrollar estas modificaciones ya que algunas forman parte del cuerpo del Convenio y otras se refieren al Protocolo adicional que le acompaña. A los efectos de hacer más clara y amena la exposición analizaremos las modificaciones del nuevo Convenio y su Protocolo según el orden en que van apareciendo los artículos reformados.

IV.2.1. Convenio

a) Artículo 2 del CDIAE 2013 (Impuestos comprendidos)

En este artículo, más que una modificación, se aprecia una actualización del texto convencional anterior ya que al enumerar los impuestos comprendidos se los identifica según su denominación actual, de manera que, en esencia, se trata de los mismos tributos aunque con distinto nombre.

En el caso de España, antes se hablaba del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (de ahora en adelante IRPF), del Impuesto sobre Sociedades (de ahora en adelante IS) y del Impuesto sobre el Patrimonio (de ahora en adelante IP)³⁰. En la

²⁸ Ver nota 18.

²⁹ “Las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez” (art. 13, LGT).

³⁰ Luego de las importantes reformas fiscales producidas a partir del año 2004, el IRPF se encuentra regulado en la Ley 35/2006 (BOE N° 285, de 29 de noviembre de 2006) y en el RD 439/2007 (BOE N° 78, de 31 de marzo de 2007); y el IS en el RDL 4/2004 (BOE N° 61, de 11 de marzo de 2004) y en el RD 1777/2004 (BOE N° 189, de 6 de agosto de 2004). Por su parte, el IP se estableció en el año 1977 como un tributo extraordinario, en el marco de la profunda reforma del sistema tributario iniciada ese año.

redacción actual a estos gravámenes se le añade el Impuesto sobre la Renta de los No Residentes (de ahora en adelante IRNR). Hasta no hace mucho tiempo la regulación del impuesto sobre la renta español distinguía entre un régimen personal aplicable a los sujetos pasivos residentes en territorio español y un régimen de obligación real para los contribuyentes no residentes en España. De esta manera, tanto el IRPF como el IS contemplaban un gravamen sobre la renta desdoblado, con una naturaleza y estructuras bien diferenciadas. Esta situación cambió con la ley 41/1998, actualmente refundida por el RDL 5/2004, a partir del cual el impuesto sobre la renta de no residentes está regulado de forma independiente. Así las cosas, el IRNR se separa de los dos grandes bloques reguladores de la imposición directa sobre la renta³¹.

En el caso de Argentina, el Convenio anterior hacía referencia al Impuesto a las Ganancias (de ahora en adelante IG)³²; al Impuesto sobre los Activos (de ahora en adelante IA)³³ y al Impuesto sobre los bienes no incorporados al proceso económico (de ahora en adelante IBNIPE)³⁴. De estos tres impuestos el primero se mantiene exactamente igual en el CDIAE 2013 y se le suman Impuesto sobre la ganancia mínima presunta (IGMP), que en cierta medida vino a reemplazar al IA, y el Impuesto sobre los bienes personales (de ahora en adelante IPB), que simplemente vino a renombrar al IBNIPE. El IGMP se trata de un tributo de carácter excepcional que busca complementar el IG, aunque en realidad se trata de un verdadero gravamen sobre el

Catorce años más tarde fue regulado por la Ley 19/1991 (BOE N° 136, de 7 de junio de 1991), cuya sistema actual es aquél que fuera reformado en 2012, con efectos a partir del 28 de diciembre de 2012.

³¹ Carmona Fernández señala que entre las razones de esta emancipación se destacan principalmente dos: por un lado, la elevada dosis de especificidad de este campo tributario hace necesaria la regulación de un tratamiento independiente y coherente, al margen de la naturaleza física o jurídica del perceptor de las rentas; por el otro, la necesidad de evitar una crónica y lamentable tendencia a la dispersión regulatoria de este sector impositivo (CARMONA FERNÁNDEZ, N., "Guía del impuesto sobre la renta de no residentes", 1° Ed., Ed. CISS, Bilbao, 2003, p. 29).

³² La gestación normativa del impuesto a las ganancias estuvo marcada por un extenso proceso parlamentario que duró más de diez años. Luego de las constantes modificaciones fue necesario ordenar el texto de la LIG a través del Decreto 649/97. En definitiva, la Argentina grava la renta de las personas físicas y jurídicas por medio del impuesto a las ganancias, regulado por la Ley 20.628, de 1973 (texto ordenado en 1997 y sus modificaciones) y por su reglamento, aprobado por Decreto 1344/1998 y sus modificaciones. Consultar SALASSA BOIX, R. R., "Tributación de los beneficios empresariales en Argentina y la problemática derivada de la definición y aplicación del concepto de ganancia", en *La tributación de los beneficios empresariales obtenidos en América Latina*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 2012, pp. 15 y ss.

³³ El impuesto sobre los activos estaba regulado por el Título I de la Ley 23.760 de 1989, que fue derogada por el Decreto 1684/1993 (Boletín Oficial de 17 de agosto de 1993).

³⁴ El impuesto personal sobre los bienes no incorporados al proceso económico, que se encuentra actualmente en el Título VI de la Ley 23.966 de 1991 (Boletín Oficial de 20 de agosto de 1991) y el Decreto 379/1992 (Boletín Oficial de 5 de marzo de 1992).

patrimonio. Actualmente se encuentra regulado en el Título V de Ley 25.063 de 1998³⁵, y su hecho imponible es muy similar al del impuesto sobre los bienes personales, sólo que se aplica a las personas jurídicas y otros entes sin personalidad jurídica. Esta norma se reglamenta con el Decreto 1533 de 1998³⁶.

Más allá de la nueva lista de impuestos comprendidos, al igual que en su versión anterior, el convenio pretende pervivir a las reformas fiscales de los Estados Contratantes y evitar así que cualquier cambio en la denominación de los tributos pueda dejarlos fuera de su órbita. En virtud de ello, el Acuerdo se aplicará a todos aquellos impuestos de naturaleza análoga que se establezcan con posterioridad a la fecha de la firma del mismo y que se añadan a los actuales o les sustituyen. Esta disposición, que también reconocía el CDIAE 1992, se encuentra en el artículo 2, 4º párr. y se la conoce como “cláusula de vigencia permanente”.

b) Artículo 3 del CDIAE 2013 (Definiciones generales)

El listado de definiciones del nuevo artículo permaneció prácticamente inalterable respecto a su homólogo de 1992, aunque ahora se eliminó el antiguo inciso e) que definía a los "residentes de un Estado contratante". Esto se debe a que dicha noción ya se encuentra definida en el artículo 4 del Convenio, que habla de la residencia.

Más allá de esta modificación sin importancia, dentro de este mismo artículo hay otra cuestión nueva que es de suma trascendencia, ya que se agregó un segundo párrafo con una cláusula de interpretación en relación a la terminología, a saber:

"Para la aplicación del Convenio en cualquier momento por un Estado contratante, cualquier término o expresión no definida en el mismo tendrá, a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente, el significado que en ese momento le atribuya la legislación de ese Estado relativa a los impuestos que son objeto del Convenio, prevaleciendo el significado atribuido por la legislación fiscal sobre el que resultaría de otras ramas del Derecho de ese Estado".

Esta cláusula de interpretación es vital para la aplicación de cualquier normativa tributaria, incluyendo los CDI, y opera de igual modo que el artículo 1 de la LPT (Argentina) y el artículo 12 de la LGT (España). Es por ello que no se podía concebir un

³⁵ Boletín Oficial de 30 de diciembre de 1998.

³⁶ Boletín Oficial de 1 de enero de 1999.

nuevo Acuerdo entre ambos países sin su incorporación. La norma ha sido tomada del MCOCDE y establece que los términos no definidos en el Convenio tendrán, en primer lugar, el significado que se infiera de su contexto y, en segundo lugar, a falta de aquél, el que en ese momento le atribuya la legislación del Estado que va a aplicarlo. Para esto último, tendrá prioridad el significado atribuido por la legislación fiscal por sobre el que ofrezcan otras ramas del Derecho.

Como fundamentación a dicha norma, los comentarios al MCOCDE aclaran que "los términos del apartado 2 establecen un equilibrio satisfactorio entre, por una parte, la necesidad de asegurar la permanencia de los compromisos contraídos por los Estados al firmar el Convenio (ya que no puede permitirse que un Estado haga parcialmente inoperante un Convenio modificando con posterioridad, en su legislación interna, el sentido de los términos no definidos en el mismo) y, por otra parte, las exigencias de una aplicación adecuada y práctica del Convenio a lo largo del tiempo (debe evitarse la necesidad de referirse a conceptos anticuados)"³⁷.

c) Artículo 5 del CDIAE 2013 (Establecimiento permanente)

El artículo 5 del nuevo Acuerdo sólo contempla reformas en relación a los agentes dependientes e independientes y a los requisitos para considerarlos o no como establecimientos permanentes, respectivamente. Estamos hablando concretamente del párrafo 5º y 6º del artículo 5 de CDIAE 2013. De todas maneras más que reformas se trata de aclaraciones extras.

Según el artículo 5.5 estamos ante un agente dependiente y, por ende, ante un establecimiento permanente, cuando un representante actúe en un Estado contratante en nombre de una empresa del otro y se den alguno de los siguientes supuestos: - El agente tiene y habitualmente ejerce en ese Estado poderes para concertar contratos en nombre de esa empresa, a menos que las actividades de esta persona se limiten a las mencionadas en el apartado 4 que, de haber sido realizadas por medio de un lugar fijo de negocios, no se hubiera considerado ese lugar fijo de negocios como un establecimiento permanente de acuerdo con las disposiciones de ese apartado; o - No tiene esos poderes, pero mantiene habitualmente en el primer Estado existencias de

³⁷ Comentario 13 al artículo 3 del MCOCDE.

bienes o mercaderías que utiliza para entregar regularmente bienes o mercaderías por cuenta de la empresa.

En realidad este apartado no contiene una modificación respecto a su antecesor sino más bien una puntualización respecto al primero de los supuestos mencionados *supra*. El nuevo artículo 5 señala que si las actividades del agente se limitan a las mencionadas en el 4º párrafo³⁸ el agente no será considerado como un establecimiento permanente incluso aunque tenga y ejerza habitualmente poderes para concertar contratos en nombre de su empresa.

Según el artículo 5.6 no existe establecimiento permanente cuando una empresa de un Estado contratante realice en el otro Estado operaciones comerciales por medio de un representante independiente, siempre que estos actúen en el desempeño ordinario de sus negocios. Hasta el momento los párrafos de los artículos comparados son coincidentes, las modificaciones vienen en la segunda mitad de aquéllos cuando hablan de la excepción de la excepción, es decir de los supuestos en los que los agentes independientes, que en principio no son establecimientos permanentes, son considerados como tales.

El CDIAE 1992 decía que "cuando ese agente realice todas o casi todas sus actividades en nombre de tal empresa, no será considerado como agente independiente en el sentido del presente apartado". En el nuevo Convenio al mencionado requisito se le acumula uno más, a saber: "el agente y la empresa estén, en sus relaciones comerciales o financieras, unidas por condiciones aceptadas o impuestas que difieran de las que serían acordadas por empresas independientes".

En definitiva, las aclaraciones del CDIAE 2013 implican, por un lado, tornar más estrictos los requisitos para los agentes dependientes (que sus actividades no se limiten a las del párrafo 4º) y, por el otro, ampliar el concepto de agentes independientes al endurecer los requisitos para no considerarlos como tales (que las relaciones

³⁸ "4. No obstante lo dispuesto anteriormente en este artículo, se considera que el término "establecimiento permanente" no incluye: 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 de carácter auxiliar o preparatorio; f) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin del ejercicio combinado de las actividades mencionadas en los apartados a) a e), a condición de que el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios conserve su carácter auxiliar o preparatorio" (art. 5.4, CDIAE 2013).

comerciales o financieras con la representada difieran a las normales de mercado). Lo llamativo de estas reformas es que mientras que en el párrafo 5° (agentes dependientes) se tomó la redacción del MCOCDE, en los requisitos del párrafo 6° (agentes independientes) se siguieron los parámetros del MCONU.

d) Artículo 6 del CDIAE 2013 (Rentas inmobiliarias)

El nuevo artículo 6 del CDIAE 2013 ofrece dos nuevos elementos que analizamos a continuación.

Por un lado, dentro de las rentas derivadas de los bienes inmuebles, en el párrafo inicial se agregan aquéllas derivadas de las explotaciones agropecuarias o forestales. Esta aclaración fue tomada del MCOCDE y el MCONU aunque los Estados contratantes decidieron no hacer uso de la opción que ofrece el MCOCDE de colocar estas rentas dentro del artículo 7 (beneficios empresariales)³⁹.

Por otro lado, en CDIAE 2013 incorpora un nuevo párrafo 4°, que no viene a reemplazar al antiguo párrafo 4°⁴⁰ sino a desplazarlo al quinto lugar. De esta manera, el artículo 6 que antes tenía cuatro párrafos ahora tiene cinco. El cuarto apartado actual dice lo siguiente:

"Cuando la propiedad de acciones u otros derechos atribuyan directa o indirectamente al propietario de dichas acciones o derechos, el derecho al disfrute de los bienes inmuebles, las rentas derivadas de la utilización directa, arrendamiento o uso en cualquier otra forma de tal derecho de disfrute, pueden someterse a imposición en el Estado contratante en que los bienes inmuebles estén situados".

Mediante este precepto, que es asiduo en los CDI suscritos por Argentina⁴¹, se amplía el espectro de rentas que derivan de los bienes inmuebles al incluir a aquéllas que

³⁹ "El apartado 1 atribuye el derecho a gravar las rentas de la propiedad inmobiliaria al Estado de la fuente; es decir, al Estado donde esté situada la propiedad que genera las rentas. Este criterio se justifica por la existencia de una relación económica muy estrecha entre tales rentas y el Estado de la fuente. Aunque las rentas obtenidas por las explotaciones agrícolas o forestales se incluyen en el artículo 6, los Estados contratantes quedan libres para acordar en sus convenios bilaterales el sometimiento de dichas rentas a las disposiciones del artículo 7" (com. 1 al art. 6, MCOCDE).

⁴⁰ "4. Las disposiciones de los apartados 1, 3 y 4 se aplican, igualmente, a las rentas derivadas de los bienes inmuebles de una empresa y de los bienes inmuebles utilizados en el ejercicio de servicios personales independientes" (art. 6, párr. 4°, CDIAE 1992).

⁴¹ Por ejemplo, el CDI argentino-ruso de 2001 establece que "Las disposiciones del apartado 1 se aplicarán a la renta derivada de la utilización directa, del arrendamiento, así como de cualquier otra forma de explotación de los bienes inmuebles" (art. 6, párr. 3). En igual sentido encontramos el artículo 6, 3°

proviene del derecho de disfrute sobre tales bienes. De todas maneras, no se altera la regla general mediante la cual las rentas derivadas de los bienes inmuebles pueden gravarse en el Estado donde se encuentren dichos bienes. Es un precepto especial que no se contempla en los Modelos internacionales de convenios pero sí, como adelantamos, en otros CDI celebrados por nuestro país.

e) Artículo 13 del CDIAE 2013 (Ganancias de capital)

Este artículo está dedicado a las ganancias de capital de todo tipo de bienes, cuyo tratamiento fiscal se va desarrollando en cada uno de sus siete apartados. La redacción del artículo guarda mucha similitud con la del CDIAE 1992, sólo que esta vez se agrega un nuevo párrafo 6º, sin suprimir ninguno de los anteriores. De esta manera, en el CDIAE 2013 el artículo 13 pasa de tener 6 a 7 párrafos. La nueva incorporación reza lo siguiente:

“Las ganancias derivadas de la enajenación de acciones o de otros derechos que, en forma directa o indirecta, otorguen al propietario de dichas acciones o derechos el derecho al disfrute de bienes inmuebles situados en un Estado contratante, pueden someterse a imposición en ese Estado” (art. 13.6, CDIAE 2013).

Esta disposición mantiene coherencia con la analizada *ut supra* (art. 6.4, CDIAE 2013), ya que se refiere nuevamente a las acciones u otros derechos que, en forma directa o indirecta, brindan a su propietario el derecho de disfrute de bienes inmuebles. A diferencia del artículo 6.4, que trata la renta derivada de los bienes inmuebles (rendimiento del capital), aquí estamos ante la plusvalía obtenida de la transmisión de derechos sobre un inmueble (ganancias y pérdidas patrimoniales).

f) Artículo 22 del CDIAE 2013 (Patrimonio)

Este artículo regula la doble imposición internacional derivada de la aplicación del Impuesto sobre el Patrimonio (de ahora en adelante IP). La mayoría de los CDI suscritos por Argentina están destinados a regular la doble imposición derivada tanto de la renta como del patrimonio. Las excepciones estarían dadas por los Acuerdos con

párr., del CDI argentino-noruego de 1997 y el artículo 6, 3º párr., del CDI entre Argentina y Países Bajos de 1996.

Australia, Brasil y Suecia que sólo se aplican sobre la renta y, por tanto, no hacen ninguna referencia en cuanto al patrimonio.

Concretamente, la reforma de este artículo está dada únicamente por la eliminación, en el nuevo Convenio, del apartado 4º que establecía lo siguiente:

“El patrimonio constituido por acciones o participaciones en el capital o patrimonio de una sociedad sólo puede someterse a imposición en el Estado contratante del que su titular sea residente”.

Mediante esta cláusula, que ya no está vigente, el Estado de la residencia tenía potestad exclusiva para gravar el patrimonio constituido por acciones o participaciones en el capital de las sociedades⁴². No obstante, ha sido eliminada del artículo 22, cuya redacción actual guarda similitud con la del MCOCDE.

IV.2.2. Protocolo adicional

a) Punto 1 del Protocolo adicional del CDIAE 2013

El primer punto del Protocolo de 2013 ya no se refiere al artículo 7 (ahora en el punto 2) sino que habla de las subdivisiones políticas, las cuales también forman parte de la expresión “Estado contratante”, en el caso de España.

Se trata de una aclaración que interesaba a España debido a su complejo régimen de subdivisiones políticas y a las problemáticas fiscales que conlleva dicho régimen. De esta forma, el Protocolo se erigía como una excelente oportunidad para el país europeo a la hora de aclarar expresamente que el Convenio se aplica a todas sus subdivisiones políticas.

b) Punto 2 del Protocolo adicional del CDIAE 2013

El segundo punto del Protocolo actual se refiere al artículo 7 y mantiene una redacción muy similar a la anterior, con la única diferencia que se ampliaron los supuestos en los que se pueden deducir los gastos a los que hace mención el artículo 7.3 del Acuerdo.

Según el artículo 7 las empresas pueden deducir los gastos en que se haya incurrido para la realización de los fines del establecimiento permanente. Luego, a modo aclaratorio, el punto 2 del Protocolo de 2013 únicamente dice que:

⁴² PELÁEZ MARQUÉS, M., Convenio para evitar la doble imposición internacional entre España y Argentina, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2004, pp. 131 y 132.

“a los efectos del apartado 3, se entenderá que los gastos deducibles en la determinación del beneficio del establecimiento permanente son aquellos necesarios para obtener la renta imputable al mismo”.

El punto 1 del Protocolo ya no vigente impedía la deducción de ciertos gastos que en principio entraban en la regla de deducción de gastos del artículo 7.3 (afectos a la realización de los fines del establecimiento permanente). Esta excepción a la regla general, que ya no se aplica, fue tomada directamente del artículo 7.3 del MCONU (el MCOCDE no la contiene) y, a decir verdad, prácticamente ningún CDI suscrito por Argentina la contempla⁴³.

La supresión de esta cláusula implica fuertes cambios en la determinación de los beneficios empresariales de los establecimientos permanentes, tanto en sus ingresos como en sus gastos. Respecto a los primeros, ahora sí se tendrá en cuenta el dinero que el establecimiento perciba de la casa central o sucursales a título de: Regalías; Honorarios; Pagos a cambio del derecho a utilizar patentes u otros derechos; Comisión por servicios o gestiones prestadas; e Intereses por el dinero prestado. En relación a los gastos, con la nueva modificación serán deducibles los pagos que el establecimiento permanente efectúe a la oficina central o sus sucursales por los conceptos antes mencionados. Se trata ni más ni menos que de las dos caras de la misma moneda, ya que si permitimos a los establecimientos permanentes considerar la deducción de estos rubros también habrá que considerar los ingresos que perciban por los mismos conceptos.

c) Punto 3 del Protocolo adicional del CDIAE 2013

El punto 3 del actual Protocolo establece lo siguiente:

“No obstante las disposiciones del apartado 4.d) del artículo 5 y del apartado 4 del artículo 7, la exportación de bienes o mercancías comprados para la empresa quedará sujeta a las normas internas en vigor referidas a la exportación”.

El artículo 5.4.d) del CDIAE 2013 determina que no se considerará establecimiento permanente al mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías o de recoger información para la empresa. Por otro lado, el artículo 7.4 (beneficios empresariales) especifica que no se atribuirá ningún beneficio por el

⁴³ Ello ocurre con el CDI Argentina-Australia (art. 1.1.b) del Protocolo).

mero hecho que el establecimiento compre bienes o mercancías para la empresa. Más allá de lo dispuesto en estas normas la exportación de bienes o mercancías comprados para la empresa quedará sujeta a las normas sobre exportación internas de cada Estado.

Con esta medida se pone en evidencia el interés de ambos Estados por proteger su economía y con ello de gravar, como determina la normativa doméstica, los beneficios provenientes de dichas actividades. Como señala PELÁEZ, la gran pregunta es identificar si los Estados contratantes "...basan el derecho a gravar estas rentas por la existencia de un establecimiento permanente o si, por el contrario, tan sólo pretenden hacer una excepción a la norma general del MCOODE sobre la tributación de los beneficios empresariales (condicionar su gravamen a la existencia de un establecimiento permanente)". La autora entiende que al haberse mencionado a los artículos 5 (apartado 4.d) y 7 (apartado 4) está claro que la voluntad de las partes es la de considerar que este tipo de actividades constituyen un supuesto más de establecimiento permanente⁴⁴.

A raíz de lo dispuesto en el Protocolo, España podrá gravar dichos beneficios como establece su normativa interna y así someter a gravamen las rentas obtenidos por los establecimientos permanentes que no cierran el ciclo mercantil (art. 18.3 del RDL 5/2004)⁴⁵. Por su parte, Argentina considera que las ganancias provenientes de la exportación de bienes producidos, manufacturados, tratados o comprados en el país, son totalmente de fuente argentina quedando comprendida la remisión de los mismos realizada por medio de filiales, sucursales, representantes, agentes de compras u otros

⁴⁴ PELÁEZ MARQUÉS, M., Convenio para evitar la doble imposición internacional entre España y Argentina, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2004, pp. 36 y 37.

⁴⁵ Cuando las operaciones realizadas en España por un establecimiento permanente no cierren un ciclo mercantil completo determinante de ingresos en España, finalizándose éste por el contribuyente o por uno o varios de sus establecimientos permanentes sin que se produzca contraprestación alguna, aparte de la cobertura de los gastos originados por el establecimiento permanente, y sin que se destine la totalidad o una parte de los productos o servicios a terceros distintos del propio contribuyente, serán aplicables las siguientes reglas: a) Los ingresos y gastos del establecimiento permanente se valorarán según las normas del artículo 16 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, con determinación de la deuda tributaria según las normas aplicables en el régimen general del Impuesto sobre Sociedades y en lo previsto en los apartados anteriores de este artículo; b) Subsidiariamente, se aplicarán las siguientes reglas: 1.ª La base imponible se determinará aplicando el porcentaje que a estos efectos señale el Ministro de Economía y Hacienda sobre el total de los gastos incurridos en el desarrollo de la actividad que constituye el objeto del establecimiento permanente. A dicha cantidad se adicionará la cuantía íntegra de los ingresos de carácter accesorio, como intereses o cánones, que no constituyan su objeto empresarial, así como las ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de los elementos patrimoniales afectos al establecimiento. A los efectos de esta regla, los gastos del establecimiento permanente se computarán por su cuantía íntegra, sin que sea admisible minoración o compensación alguna; 2.ª La cuota íntegra se determinará aplicando sobre la base imponible el tipo de gravamen general, sin que sean aplicables en ella las deducciones y bonificaciones reguladas en el citado régimen general (art. 18.3, RDL 5/2004).

intermediarios de personas o entidades del extranjero (art. 8, LIG)⁴⁶. La incorporación de este párrafo fue fruto de la insistencia de las autoridades tributarias de nuestro país, ya que eran las principales interesadas en que se pueda seguir aplicando, a pesar del Convenio, el artículo 8 de la LIG.

Hasta aquí la redacción es idéntica tanto en el Protocolo de 1992 como en el de 2013, la gran diferencia estriba en el segundo párrafo del punto 3 que ya no se encuentra en la versión vigente. Dicho párrafo concretamente decía que:

“Sin embargo, si con posterioridad a la firma del presente Convenio Argentina concluyera un Acuerdo de doble imposición que no incluya una previsión en el sentido del párrafo anterior de este inciso, lo dispuesto en el mismo dejará de aplicarse a los efectos del presente Convenio a partir de la fecha de entrada en vigor de dicho Acuerdo”.

Así como la incorporación del primer párrafo de este punto era una inquietud de la Argentina, la del segundo párrafo (recién transcripto) interesaba fundamentalmente a España, a los fines de contrarrestar el primer párrafo cuando no se aplique en futuros CDI suscritos por nuestro país.

⁴⁶ “Las ganancias provenientes de la exportación de bienes producidos, manufacturados, tratados o comprados en el país, son totalmente de fuente argentina quedando comprendida la remisión de los mismos realizada por medio de filiales, sucursales, representantes, agentes de compras u otros intermediarios de personas o entidades del extranjero.

La ganancia neta se establecerá deduciendo del precio de venta el costo de tales bienes, los gastos de transporte y seguros hasta el lugar de destino, la comisión y gastos de venta y los gastos incurridos en la República Argentina, en cuanto sean necesarios para obtener la ganancia gravada.

Por su parte, las ganancias que obtienen los exportadores del extranjero por la simple introducción de sus productos en la República Argentina son de fuente extranjera.

Cuando las operaciones a que se refiere el presente artículo fueran realizadas con personas o entidades vinculadas y sus precios y condiciones no se ajusten a las prácticas del mercado entre partes independientes, las mismas deberán ajustarse de conformidad a lo previsto por el artículo 15 de la presente ley.

Asimismo, no se considerarán ajustadas a las prácticas o a los precios normales de mercado entre partes independientes, las operaciones comprendidas en el presente artículo que se realicen con personas físicas o jurídicas domiciliadas, constituidas o ubicadas en países de baja o nula tributación, supuesto en el que deberán aplicarse las normas del citado artículo 15.

En los casos en que, de acuerdo con las disposiciones anteriores, se trate de operaciones de importación o exportación de bienes a cuyo respecto pueda establecerse el precio internacional —de público y notorio conocimiento— a través de mercados transparentes, bolsas de comercio o similares, corresponderá, salvo prueba en contrario, utilizar dichos precios a los fines de la determinación de la ganancia neta de fuente argentina.

Cuando se trate de operaciones distintas a las indicadas en el párrafo anterior, celebradas entre partes independientes, el contribuyente —exportador o importador— deberá suministrar a la Administración Federal de Ingresos Públicos la información que la misma disponga a efectos de establecer que los precios declarados se ajustan razonablemente a los de mercado, incluidas la asignación de costos, márgenes de utilidad y demás datos que dicho organismo considere necesarios para la fiscalización de dichas operaciones, siempre que el monto anual de las exportaciones y/o importaciones realizadas por cada responsable supere la suma que con carácter general fijará el Poder Ejecutivo nacional” (art. 8, LIG).

Este segundo párrafo es muy importante ya que añade lo que se conoce como como la “cláusula de la nación más favorecida” y consiste en la extensión automática en favor de la otra parte de un convenio internacional de cualquier tratamiento más ventajoso que se conceda o que ya se ha concedido a otra parte a través de otro acuerdo de comercio internacional. En el caso de ciernes dicha cláusula se aplicaría si en otro CDI suscrito por Argentina no se estableciese que la exportación de bienes o mercancías comprados para la empresa quedará sujeta a las normas internas en vigor referidas a la exportación. De todas maneras, el Protocolo del CDIAE 2013 ya no contiene la cláusula de la nación más favorecida en el punto 3, ni en el resto del Protocolo como veremos más adelante. Con lo cual, aunque en un futuro nuestro país suscriba CDI con otros Estados y no incluya lo dispuesto en el punto 3 sobre la exportación de bienes o mercadería, el tratado con España permanecerá incólume y dicha medida continuará aplicándose.

d) Punto 4 del Protocolo adicional del CDIAE 2013

El punto 4 del Protocolo vigente, referido al artículo 12 el Convenio (Cánones o regalías) sólo difiere de su homólogo de 1992 porque el primero ha suprimido su apartado d). Concretamente, el punto 4.d) rezaba lo siguiente:

“Se entenderá que las cantidades pagadas por el uso o la concesión del uso de programas de ordenador están incluidas entre los conceptos a los que se aplica lo dispuesto por el apartado 2.c)”.

El artículo 12.2.c) allí referenciado fija un límite al monto del impuesto exigido por los cánones por parte del Estado del que éstos proceden. Concretamente, no podrá exceder del 10% del importe bruto pagado por el uso o la concesión del uso de patentes, diseños y modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, de programas de ordenador, de equipos comerciales, industriales o científicos, o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas, así como por la prestación de servicios de asistencia técnica.

De la nueva redacción del Protocolo se coligue que las cantidades pagadas por el uso o la concesión del uso de programas de ordenador y no se encuentran alcanzadas por el límite que dispone el artículo 12.2.c).

e) La cláusula de la nación más favorecida en el Protocolo adicional del CDIAE 2013

La última reforma significativa que se advierte en el nuevo Protocolo es la supresión del antiguo punto 9 que consagraba, de manera genérica, la aplicación de la cláusula de la nación más favorecida a gran parte del articulado del CDIAE 1992:

“Si con posterioridad de la firma del presente Convenio la República Argentina concluyera un Convenio de doble imposición con otro país miembro de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, en el que limite su imposición en la fuente sobre intereses, regalías o cánones, o sobre determinadas categorías de tales rentas, o sobre ganancias de capital o sobre servicios personales independientes, a un tipo inferior, incluida la exención de la imposición, a los establecidos en el apartado 2 del artículo 11, en el apartado 2 del artículo 12, en el apartado 4 del artículo 13, o en el apartado 1 del artículo 14, respectivamente, los tipos inferiores, o la exención, establecidos en el Convenio de que se trate serán aplicables automáticamente, a partir de la fecha de entrada en vigor del mismo, a los residentes de ambos Estados contratantes respecto del tipo o categoría de rentas correspondientes”.

De esta manera, y a instancia de Argentina, en el nuevo Convenio con España ya no quedan rastros de este tipo de cláusulas: ni la específica que contemplaba el segundo párrafo del punto 2 (exportación de bienes o mercancía) ni la amplia del antiguo punto 9 del Protocolo de 1992.

Por último también decir que el Protocolo de 2013 ha suprimido el antiguo punto 3 que se refería al artículo 8 del Convenio (Ciudad Autónoma de Buenos Aires) y el punto 7 sobre el artículo 28 (Convenio entre España y Argentina de 1978 para evitar la doble imposición de las rentas derivadas de la navegación marítima y aérea).

V. Consideraciones finales

Los últimos acontecimientos han demostrado que la denuncia del CDIAE 1992, efectuada por nuestro país, afortunadamente no fue una ruptura definitiva e irreconciliable en las relaciones fiscales de Argentina y España. Tal es así que, si bien no se logró reformular el Convenio anterior, en menos de un año fueron capaces de

acercar sus diferencias y celebrar un nuevo Acuerdo con efectos retroactivos, evitando así dejar un vacío legal.

En virtud de las reformas del nuevo Convenio, pareciera que las posturas contrapuestas que llevaron a denunciar el Acuerdo anterior no sólo que eran reconciliables sino que abarcaban pocos aspectos o, si inicialmente eran muchos, se realizaron considerables concesiones. Ello es así ya que, en líneas generales, se mantuvo la misma estructura nuclear del CDIAE 1992.

Respondiendo al primer objetivo del trabajo (cuáles fueron las modificaciones), podemos decir que las reformas del CDIAE 2013 se produjeron tanto en el contenido del Convenio como en su Protocolo adicional. Asimismo, y como novedad, se añadió un Memorando de entendimiento sobre la prevención de la evasión fiscal. Respecto al contenido del Acuerdo se modificaron parcialmente siete artículos del CDIAE 1992: 2 (impuestos comprendidos), 3 (definiciones generales), 5 (establecimiento permanente), 6 (rentas inmobiliarias), 13 (ganancias de capital), 22 (patrimonio) y 26 (intercambio de información). En relación al Protocolo se alteraron parcialmente dos puntos del Protocolo de 1992: 1 (art. 7.3) y 2 (art. 7.4); se suprimen tres puntos: 3 (art. 8), 7 (art. 28) y 9 (cláusula de la nación más favorecida); y se agrega un punto inicial: nuevo punto 1 (art. 2.1). Finalmente, a diferencia de su antecesor, el CDIAE 2013 cuenta con un Memorando destinado a guiar la interpretación de aquél de modo tal que siempre se privilegie la lucha contra la evasión fiscal. A tales fines se introducen medidas de protección (puntos a y c) y medidas de recalificación (puntos b y d).

Respondiendo al segundo objetivo del trabajo (finalidad de las modificaciones), advertimos que las modificaciones responden fundamentalmente a dos grandes finalidades. Por un lado, aflora una marcada intención para prevenir, combatir y erradicar las conductas evasivas que puedan ampararse en algún precepto del Acuerdo. Nos estamos refiriendo al artículo 26 del Convenio y al Memorando de entendimiento. Por otro lado, si bien es cierto que el Convenio anterior ya seguía los lineamientos generales del MCOCDE, gran parte de los artículos reformulados buscan ajustarse aún más a los parámetros de la OCDE. Concretamente, dicho ajuste se evidencia con fuerza en los artículos 3.2, 5.5.a), 6.1, 22 y 26 del CDIAE 2013 y en los puntos 2, 3 y 4 de su Protocolo adicional.

En nuestra opinión, las modificaciones del nuevo CDI fueron sumamente positivas, no sólo porque estamos en la senda que marca la OCDE sino también porque en la relación bilateral nuestro país ha quedado mejor posicionado. De hecho Argentina fue el Estado contratante que menos concesiones realizó a la hora de acordar el texto final del Acuerdo.

De todas maneras, atento que gran parte de las reformas estaba destinada a alinearse con los preceptos del MCOCDE, advertimos dos grandes falencias al respecto. Por una parte, es una pena que no se haya adoptado en el CDIAE 2013 la última versión del artículo 7 del MCOCDE, que en el año 2010 recibió importantes modificaciones. Por otra parte, en cuanto al intercambio de información, entendemos que hubiera sido útil incorporar un artículo sobre la asistencia mutua. En nada obsta esta última apreciación el hecho que el 31 de marzo de 2003 ambos Estado hayan suscripto un AII, en el cual se fijan las pautas de asistencia en la recaudación, ya que si en un futuro se denuncia este Acuerdo, el CDIAE 2013 queda desprovisto de una cláusula que regule la asistencia mutua entre los Estados contratantes, con todo lo que ello implica.

VI. Bibliografía

BAENA AGUILAR, A., "Artículo 12", en *Comentarios a la ley del impuesto sobre la renta de no residentes*, Ed. Civitas, Madrid, 1999, pp. 149 y ss.;

CARMONA FERNÁNDEZ, N., *Guía del impuesto sobre la renta de no residentes*, 1º Ed., Ed. CISS, Bilbao, 2003;

CASTILLO SOLSONA, M.; ENCISO I RODRÍGUEZ, J. P. Y FARRÉ I PERDIGUER, M., *Fiscalitat autonòmica i medi ambient*, Atelier, Generalitat de Catalunya (Institut d'Estudis Autonòmics), Barcelona, 2002;

DE LA PUENTE MARTÍN, J. A., "Transparencia fiscal internacional en personas físicas", en *Impuestos*, Nueva Época, Nº 13, pp. 67-103;

MARTHA, R. S. J., "The Jurisdiction to Tax in International Law", series on *international taxation*, Nº 9, Kluwer, Denver, 1989, pp. 62-63;

PALAO TABOADA, C., "La subcapitalización", en *Fiscalidad internacional*, CEF, Madrid, 2007, pp. 963 y ss.;

PELÁEZ MARQUÉS, M., *Convenio para evitar la doble imposición internacional entre España y Argentina*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona;

RODRÍGUEZ ONDARZA, J. A. Y RUBIO GUERRERO, J. J., “La transparencia fiscal internacional: Protocolos para su aplicación”, en *Crónica Tributaria*, N° 96, 2000, pp. 123 y ss.

SALASSA BOIX, R., "El Convenio de Doble Imposición suscrito entre Chile y Argentina: denuncia y comparación con el Modelo de Convenio de la OCDE", *Revista de Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso*, Chile, Vol. 2, diciembre-2012.

SANFRUTOS GAMBIN, E., "La transparencia fiscal internacional (TFI) en la Ley del IRPF", en *Crónica Tributaria*, 89, pp. 111-143.