



Revista de Derecho (Valparaíso)

ISSN: 0716-1883

dirder@ucv.cl

Pontificia Universidad Católica de Valparaíso
Chile

Salassa Boix, Rodolfo

El "Convenio de doble imposición" suscrito entre Chile y Argentina: denuncia y comparación con el
"Modelo de convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico"

Revista de Derecho (Valparaíso), núm. XXXIX, diciembre, 2012, pp. 519-531

Pontificia Universidad Católica de Valparaíso
Valparaíso, Chile

Disponible en: <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=173625403018>

- ▶ Cómo citar el artículo
- ▶ Número completo
- ▶ Más información del artículo
- ▶ Página de la revista en redalyc.org

redalyc.org

Sistema de Información Científica

Red de Revistas Científicas de América Latina, el Caribe, España y Portugal
Proyecto académico sin fines de lucro, desarrollado bajo la iniciativa de acceso abierto

EL “CONVENIO DE DOBLE IMPOSICIÓN” SUSCRITO ENTRE CHILE Y ARGENTINA: DENUNCIA Y COMPARACIÓN CON EL “MÓDULO DE CONVENIO DE LA ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICO”

[“The “Convention Between the Argentine Republic and the Republic of Chile on Double Taxation”: Denunciation and Comparison with the “Model Agreement on the Organization for Economic Cooperation and Development””]

RODOLFO SALASSA BOIX*
Universidad Rovira i Virgili, Tarragona, España

RESUMEN

El trabajo indaga las causas y consecuencias derivadas de la denuncia del Convenio de doble imposición firmado entre Chile y Argentina, realizada por las autoridades de este último. A tales fines se estudian, por un lado, las circunstancias que rodearon la creación, vigencia y denuncia del Convenio y, por el otro, sus preceptos a la luz del Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico. A partir de

ABSTRACT

This work examines the reasons for and the consequences arising from the denunciation of the Convention on double taxation entered into between Chile and Argentina, carried out by the authorities of the latter. To that end, on one hand the circumstances around the creation, duration and denunciation of the Agreement are analyzed, and on the other, its precepts in the light of the Model Agreement of the Organization for Economic Cooperation

RECIBIDO el 24 de octubre y APROBADO el 5 de noviembre de 2012.

* Doctor en Derecho. Profesor de Derecho tributario y financiero de la Universidad Rovira i Virgili de Tarragona, España. Investigador en el Proyecto de Investigación y Desarrollo titulado: “Análisis jurídico-financiero de la inversión empresarial española en Asia y Latinoamérica” (referencia: DER 2010-15507). Dirección postal: Av. Hipólito Irigoyen 137, Villa Carlos Paz, C.P. 5152 Córdoba, Argentina. Correo electrónico: rodolfoboix@hotmail.com

allí, y a modo de conclusión, se evalúa la conveniencia o no de su denuncia y eventual sustitución.

PALABRAS CLAVE

Fiscalidad internacional – Convenio de doble imposición – Denuncia de tratados internacionales.

and Development. Therefrom, and as a conclusion, it is assessed whether its denunciation and likely substitution is convenient or not.

KEYWORDS

International taxation – Convention on double taxation – Denunciation of International agreements

I. INTRODUCCIÓN

El reciente 29 de junio de 2012, el Gobierno argentino denunció el *Convenio para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta, ganancias o beneficios y sobre el capital y el patrimonio* (CDICA.) firmado entre Chile y Argentina en el año 1976. Esta denuncia, que se enmarca en las disposiciones del artículo 26 del *Convenio*, no fue un hecho aislado ni sorpresivo ya que, por un lado, ya había ocurrido algo similar con los *Convenios* argentinos suscritos con Austria¹ (denuncia: junio de 2008), Suiza² (denuncia: enero de 2012) y España (denuncia: junio de 2012)³; y, por el otro, desde principios de 2012 los representantes de ambos gobiernos vienen llevando a cabo numerosas reuniones sobre el contenido del CDICA. Dichas reuniones estaban alentadas principalmente por la parte Argentina y buscaban actualizar un Acuerdo que fue elaborado hace más de treinta y cinco años y cuyas disposiciones, según las autoridades argentinas, actualmente no son equitativas para ambas partes, alentando la evasión fiscal y perjudicando así gravemente la recaudación tributaria de Argentina. Ante este panorama, de tales encuentros se podía esperar alguna de las siguientes opciones: la modificación parcial del *Convenio* vigente; su sustitución total

¹ El *Convenio* entre Argentina y Austria para evitar la doble imposición con respecto a los impuestos sobre la renta y el capital fue suscrito el 13 de septiembre de 1979 y fue ratificado por Argentina mediante la Ley N° 22.589 de 18 de mayo de 1982 (*BO* de 20 de mayo de 1982).

² En el año 1997 los Gobiernos de Argentina y Suiza firmaron un *Convenio para evitar la doble imposición con relación a los tributos sobre la renta y sobre el patrimonio*. El *Convenio* finalmente no fue ratificado por ninguno de los dos países, pero se convino su vigencia provisional a partir del día 1 de enero de 2001 a través de un acuerdo celebrado por los ministros de economía de ambos países.

³ El *Convenio entre Argentina y República Argentina y España para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio* fue suscrito el 21 de julio de 1992 y fue ratificado por Argentina mediante la Ley N° 24.258, de 13 de octubre de 1993 (*BO* de 19 de noviembre de 1993).

por uno nuevo; o su denuncia, quedando un vacío legal hasta la elaboración de un nuevo acuerdo. Esto último fue lo que finalmente ocurrió.

La motivación del gobierno argentino para activar el mecanismo de denuncia se justifica en una pormenorizada crítica a la distribución de competencias tributarias consagrada en gran parte del articulado del CDICA. No obstante, el fundamento de mayor peso estriba en la falta de actualización de sus disposiciones a los tiempos y normativa actuales, en especial cuando se las compara con el “Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico” (MCOCDE.), denotando así un curioso e inusitado esfuerzo de las autoridades argentinas en comprometerse con las referencias internacionales en materia de comercio y tributación.

En el presente trabajo nos proponemos indagar sobre las causas y consecuencias derivadas de la reciente denuncia del CDICA, realizada por las autoridades argentinas. Para ello se estudiarán sus preceptos a través de un análisis comparativo con el MCOCDE., y a partir de allí comprobar la conveniencia o no de la denuncia del *Convenio* y de su eventual sustitución.

II. ANTECEDENTES, VIGENCIA Y DENUNCIA DEL “CONVENIO PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN”

El *Convenio* fue firmado en Santiago de Chile el día 13 de noviembre de 1976⁴, en medio de una importante oleada de acuerdos fiscales concertados por la Argentina, ya que de aquella época también datan los “Convenios de doble imposición” (CDI.) suscritos con Alemania (1978), Bolivia (1976), Brasil (1980), Francia (1979), Austria (1979) e Italia (1979). La Argentina ratificó el *Convenio* con Chile a través de la Ley N° 23.228, de 5 de septiembre de 1985 (*BO*. de 1 de octubre de 1985). A partir del canje de los instrumentos de ratificación de ambos países, el CDICA entró en vigor el día 10 de diciembre de 1985, y es aplicable a los siguientes sujetos⁵: *i*) Personas de existencia visible o natural y sus sucesiones indivisas, respecto de las rentas, ganancias o beneficios que se obtengan y patrimonios que se posean, a partir del 1 de enero, inclusive, del año calendario inmediato siguiente; *ii*) Empresas, respecto de las ganancias, rentas o beneficios que se obtengan en los ejercicios fiscales o económicos que se iniciaren a partir de la fecha de

⁴ Como antecedente de dicho *Convenio* es dable mencionar la propuesta de Acuerdo de 26 de enero de 1950 por el Ministerio de Relaciones Exteriores y Culto, en la cual nuestro país manifiesta la disposición de concluir un acuerdo entre ambos países con el objeto de evitar la doble imposición sobre los beneficios provenientes del transporte marítimo o aéreo y estimular el tráfico comercial entre Chile y Argentina.

⁵ Artículo 24 CDICA.

entrada en vigor, inclusive, del presente Convenio y por los capitales que correspondan a dichos ejercicios.

Más de 10 años después, Argentina y Chile firmaron un “Protocolo” por el cual se modificó el artículo 19 CDICA., relativo al patrimonio constituido por acciones o participaciones en el capital o patrimonio de una sociedad y demás elementos del patrimonio, el cual veremos más adelante. El “Protocolo” fue elaborado el 23 de abril de 2003 y aprobado en Argentina por Ley N° 26.232 de 25 de abril de 2007 (*BO*. de 26 de abril de 2007), por medio de la cual la modificación se aplicó provisionalmente desde la fecha de su firma. Su vigencia formal estaba contemplada para el momento en que los Estados contratantes se notifiquen mutualmente el cumplimiento de las formalidades constitucionales para la entrada en vigor. No obstante, mediante Ley N° 26.623, de 6 de septiembre de 2010 (*BO*. de 7 de septiembre de 2010) la Argentina aprobó el acuerdo por canje de notas por el que se hace retroactiva la fecha de aplicación del “Protocolo” modificatorio del CDICA.

El *Convenio* fue creado para permanecer en vigor indefinidamente, pero otorgando la posibilidad a cualquiera de las partes a denunciar el mismo y terminar con sus efectos. Para denunciarlo había que esperar hasta el año 1991, ya que no era posible hacerlo antes de que transcurran cinco años desde su entrada en vigor, y la misma se había de solicitar entre el 1 de enero y el 30 de junio de cualquier año siguiente al señalado⁶.

En cumplimiento de estos requisitos el gobierno argentino, según fuentes oficiales, notificó su denuncia el día 29 de junio de 2012. En virtud de ello, el *Convenio* dejará de surtir efectos según las siguientes pautas⁷: *i)* Para las personas de existencia visible o natural y sus sucesiones indivisas, respecto de las rentas, ganancias o beneficios que se obtengan y patrimonios que se posean a partir del 1 de enero, inclusive, del año calendario inmediato siguiente a aquél en el cual se hubiere notificado la denuncia del presente *Convenio*. En este caso estamos hablando del año 2013; *ii)* Para las empresas, respecto de las ganancias, rentas, beneficios o capitales correspondientes a los ejercicios fiscales o económicos que se inicien con posterioridad a la fecha en que se hubiere practicado dicha notificación. En este supuesto dependerá de cada caso en particular.

III. ANÁLISIS COMPARATIVO ENTRE CDICA. Y EL MCOCDE

1. Introducción.

En la actualidad existen dos grandes modelos de convenios para evitar la

⁶ Artículo 26 CDICA.

⁷ Artículo 26 CDICA.

doble imposición internacional: El “Modelo de convenio de la Organización de Naciones Unidas” (MCONU.) y el “Modelo de convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico” (MCOCDE).⁸ Este último es un documento ideado por los Estados más desarrollados en la segunda mitad del siglo XX. Ante el creciente número de transacciones internacionales susceptibles de tributación, su objetivo es alcanzar una coordinación a nivel mundial que permitiese asegurar las mismas condiciones fiscales de competencia internacional.

Por su parte, el MCONU. nació en 1980 en el seno de la Organización de las Naciones Unidas. Su creación buscó equilibrar las relaciones entre los países desarrollados y los que están en desarrollo (como es el caso de Argentina), ya que aquéllos les imponen sus condiciones teniendo en cuenta su calidad de países exportadores de capital y tecnología. Es por ello que, a diferencia del MCONU., el MCOCDE. siempre intenta que las rentas sean sometidas a tributación en el país de la residencia y no en el de la fuente. En definitiva, la idea del modelo de la ONU es contrarrestar, en la medida de lo posible, las cláusulas favorables a los países con mayor poderío económico.

No obstante, y a pesar de lo dicho, la Argentina se ha valido más del MCOCDE. que de su homólogo de la ONU. De hecho, y como hemos adelantado, el gobierno argentino sostiene que la denuncia del *Convenio* con Chile está basada fundamentalmente en la necesidad de concretar un nuevo acuerdo que siga los lineamientos de la OCDE. A raíz de tal necesidad analizaremos el contenido del CDICA. a la luz del MCOCDE.

El primer ejemplar del “Modelo” de la OCDE data del año 1977, momento en el que se presentó un esquema de convenio para evitar la doble imposición internacional de carácter general. Luego se le fueron agregando una serie de comentarios destinados a interpretar y explicar su articulado⁹. Con el transcurso de los años los países comenzaron a tener algunas difi-

⁸ Los modelos de convenio surgieron fundamentalmente en el período intermedio a las guerras mundiales, bajo el trabajo del Comité Fiscal de la Sociedad de Naciones. Los primeros informes y proyectos trajeron aparejado la elaboración de dos modelos: el “Modelo de convenio de México” y el “Modelo de convenio de Londres”, ambos del año 1946. Estos dos trabajos ya comenzaban a mostrar las diferencias de criterios e intereses que existían entre los Estados a la hora de limitar o complementar su potestad tributaria a nivel internacional. De esta manera, los modelos de convenios genéricos (MCOCDE. y MCONU.) se erigieron en mecanismos complementarios a los convenios bilaterales, ya que constituyeron (y constituyen) una referencia a nivel mundial para la elaboración de éstos.

⁹ “La relevancia de los comentarios en el Derecho tributario internacional es una consecuencia natural de sus ventajas, que permiten resolver problemas de interpretación y aplicación relativos a los convenios internacionales de doble imposición aún en ausencia de un tribunal fiscal internacional”: PISTONE, P., *Tratados fiscales interna-*

cultades con el texto del “Modelo”, tanto en las negociaciones como en las posteriores interpretaciones. Esta circunstancia motivó la creación de un grupo encargado de revisarlo periódicamente. Así fue como el MCOCDE, fue modificado en 1992, 1994, 1997, 2000, 2003, 2005, 2008 y finalmente en 2010¹⁰. De esta manera, han pasado 35 años desde la elaboración del CDICA. (tuvo escasas modificaciones) y la última versión del “Modelo” de la OCDE así que, a primera vista, la diferencia entre ambos habría de ser ostensible, cuestión que comprobaremos a continuación.

2. Cuestiones generales.

En este sub-apartado nos detendremos en el tratamiento de las diferencias que se advierten en las cuestiones que podríamos denominar “generales”, dejando para el punto siguiente el análisis de las rentas y las situaciones patrimoniales en particular.

a) Elemento subjetivo y objetivo: a diferencia del CDICA., el MCOCDE, especifica, en su primer artículo, quiénes son los sujetos alcanzados por su contenido (residentes de los Estados Contratantes). Por el contrario, el artículo inicial del CDICA. omite este paso y enumera directamente los impuestos a los cuales se aplican sus disposiciones, cuestión que en el “Modelo” se trata en el artículo 2. De tal forma que desde el inicio encontramos falencias legislativas en el *Convenio*, ya que el aspecto subjetivo es fundamental de cara a su aplicación.

En el caso de Argentina, el *Convenio* se aplica a los siguientes impuestos: i) Impuesto a las ganancias; ii) Impuesto a los beneficios eventuales; iii) Impuesto sobre los capitales; iv) Impuesto sobre el patrimonio neto; iv) Impuesto a los beneficios de determinado juegos y concursos. En el caso de Chile comprende: i) los tributos contenidos en la Ley del impuesto sobre la renta; y ii) el Impuesto habitacional.

Está de más decir que así como no se estableció a quiénes se aplicaba el *Convenio*, tampoco se definió cuándo se está ante un residente de un país o de otro, aspecto este de suma importancia hoy en día para el funcionamiento de cualquier tratado internacional de carácter fiscal. Es por ello que el MCOCDE dedica un extenso artículo 4, plagado de comentarios, para definir las cuestiones relativas a la residencia.

cionales y “soft law”, en *El tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI* (Madrid - Barcelona - Buenos Aires, Marcial Pons 2008), p. 1.198.

¹⁰ La versión de 2010 apunta básicamente a los beneficios empresariales (artículo 7), razón por la cual se puede consultar SALASSA BOIX, R., *Los beneficios empresariales según el nuevo Modelo de Convenio de la OCDE 2010. Repercusiones para la República Argentina*, en *Periódico Económico Tributario*, en *La Ley - Thomson Reuters*, 19 (22 de diciembre de 2011) 481, pp. 6-9.

b) Establecimientos permanentes: Otra de las importantes ausencias del CDICA., contenida en el artículo 5 MCOCDE., es la incorporación de los establecimientos permanentes a la hora de distribuir la competencia tributaria entre los Estados Contratantes, ya que hoy en día un gran número de transacciones internacionales se realizan a través de este tipo de establecimientos. Atento que estamos ante una extensión comercial de la empresa matriz que reside en otro país, es lógico y conveniente tomar esta circunstancia a la hora de asignar competencia tributaria al Estado Contratante donde se encuentra radicado dicho establecimiento. Cabe apuntar que el establecimiento permanente cumple dos funciones principales en los CDI.¹¹: por un lado, se erige como la regla o principio de distribución del poder tributario entre Estados y, por el otro, constituye una fórmula para evitar la doble imposición internacional¹².

c) Métodos de doble imposición: a diferencia del *Convenio*, que nada dice al respecto, el MCOCDE. establece dos alternativas para eliminar la doble imposición en aquellos casos en que las competencias tributarias son compartidas¹³. Concretamente, el "Modelo" propone el método de la exención y el método de la imputación¹⁴.

En líneas generales, según el método de la exención el Estado de residencia del inversor exime de tributación determinados tipos de renta de fuente extranjera, aunque a veces supeditado a un previo gravamen en el Estado de la fuente. Es decir que un país (de la residencia) concede al Estado donde se genera la renta (de la fuente) el derecho exclusivo a someter a tributación dicho tipo de renta.

El método de imputación consiste, a grandes rasgos, en que el país de residencia del inversor trata al impuesto pagado en el extranjero, con ciertas limitaciones legales, como si fuera un impuesto pagado en aquél. Cuando el impuesto extranjero posee un tipo de gravamen inferior al del estado de residencia, sólo el exceso de este último impuesto en relación con el pagado en la fuente es recaudado por el impuesto del país de residencia. Cuando el impuesto en la fuente es más alto que el del Estado de residencia, este último no obtiene ningún ingreso por dicha renta. De manera que la efectiva carga

¹¹ Sobre las funciones de los establecimientos permanentes consular, véase: ELVIRA BENITO, D., *El establecimiento permanente. Análisis de sus definiciones y supuestos constitutivos en Derecho español* (Valencia, Tirant monografías, 2007), pp. 37 ss.

¹² CALDERÓN CARRERO, J. M. - CARMONA FERNÁNDEZ, N., *Convenios fiscales internacionales* (Valencia, CISS, 2005), pp. 103-104.

¹³ Artículo 23 MCOCDE.

¹⁴ CALDERÓN CARRERO, J. M., *La doble imposición internacional y los métodos para su eliminación*, en SERRANO ANTÓN, F. (director), *Fiscalidad internacional* (3^a edición, Madrid, CEF, 2007), pp. 325 ss.

fiscal global se determina por el tipo de gravamen más alto del Estado de la fuente o el de la residencia. Tal como habíamos adelantado, los países que aplican el método de imputación reducen la cuota de su impuesto sobre la renta correspondiente a los beneficios obtenidos en el extranjero en la cuantía ya pagada por el inversor en el país de la fuente. En consecuencia, los beneficios fiscales reconocidos por el estado de la fuente, no se tomarían en cuenta para la determinación de la cuota del inversor.

De todas maneras, el resultado de lo anterior se ve limitado ya que las rentas obtenidas por personas jurídicas que realizan sus actividades en otros países a través de filiales o establecimientos permanentes no suelen estar sometidas a tributación en el país de la residencia de la matriz, a no ser que sea vía reparto de dividendos o repatriación de beneficios.

d) *No discriminación*: el CDICA, tampoco contiene un precepto de fundamental importancia para los CDI, vigentes en la actualidad, se trata de la cláusula de no discriminación. Por medio de ella los nacionales de un Estado contratante no serán sometidos en el otro estado a ningún impuesto u obligación que no se exijan o que sean más gravosos que aquellos a los que estén o pueden estar sujetos los nacionales del otro Estado, en las mismas condiciones¹⁵.

3. Imposición sobre las rentas y situaciones patrimoniales en particular.

Antes de analizar cada tipo de renta el CDICA, dispone, como regla general, que las rentas, ganancias o beneficios de cualquier naturaleza que éstas obtuvieren sólo serán gravables en el Estado Contratante en que tales rentas, ganancias o beneficios tuvieren su fuente productora, salvo los casos de excepción previstos en el presente *Convenio*¹⁶. A continuación veremos cada uno de los supuestos en particulares más relevantes:

a) *Rentas inmobiliarias y derivadas de la explotación de recursos naturales*: en este punto no existen diferencias entre los documentos en comparación, ya que en ambos casos las rentas, ganancias o beneficios de cualquier naturaleza provenientes de bienes inmuebles (incluyendo rentas de explotaciones de recursos naturales) sólo serán gravables por el Estado Contratante en el cual dichos bienes estuvieren situados¹⁷.

b) *Beneficios empresariales*: el CDICA, establece que los beneficios resultantes de las actividades empresariales sólo serán gravables por el Estado Contratante donde se hubieran realizado. Si se llevaran a cabo en ambos países, cada uno gravará la renta producida dentro de su territorio pero, salvo

¹⁵ Artículo 24 MCOCDE.

¹⁶ Artículo 4 CDICA.

¹⁷ Artículos 5 y 6 CDICA, y artículo 6 MCOCDE.

una breve referencia a los corredores y agentes independientes, el Acuerdo no da pautas para determinar cuándo la actividad se realiza en los dos Estados y cuándo no¹⁸. Así las cosas, se echa en falta, una vez más, la ausencia de una referencia sobre los establecimientos permanentes como lugares fijos de negocio por medio de los cuales una empresa realiza actividades en otro país. Esto sí es recogido por el MCOCDE, que establece que las utilidades de una empresa de una Estado Contratante sólo pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado por medio de un establecimiento permanente situado en él¹⁹. Además, a diferencia del MCOCDE,²⁰ el CDICA, nada dice sobre las empresas asociadas (operaciones vinculadas). Esta ausencia es propia de un Acuerdo desfasado y muy alejado de la realidad de los negocios actuales.

c) Beneficios de empresas de transporte: Mientras que el *Convenio* permite que sean gravadas únicamente por el estado donde las empresas se encuentren domiciliadas, el “Modelo” concede la competencia tributaria exclusiva al Estado en el que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa²¹.

d) Regalías: En ambos documentos la definición es bastante similar, la diferencia estriba en que el *Acuerdo* menciona también a las retribuciones en especie y utiliza una noción más amplia que en el “Modelo” ya que acaba incluyendo a otros bienes intangibles de similar naturaleza²². En cuanto a la distribución de competencia hay algunas diferencias ya que el CDICA, dispone que sólo serán alcanzadas por el Estado donde se encuentre ubicada la fuente productora de las mismas²³, mientras que en el Modelo de la OCDE por el Estado donde resida el beneficiario efectivo de la regalías²⁴. Recordemos que el *Convenio* no define en ningún momento cuándo se es residente o no de un país.

e) Intereses: aquí encontramos otro punto de disidencia. En el *Convenio* sólo serán gravables en el Estado Contratante en cuyo territorio se hubiere utilizado el crédito y, salvo prueba en contrario, se presume que éste se utiliza en el Estado donde el deudor tiene su domicilio²⁵. Es decir que en este caso el criterio se centra en el lugar de utilización del crédito y en el domicilio del deudor, con lo cual, si un argentino tiene su domicilio en Chile o demos-

¹⁸ Artículo 7 CDICA.

¹⁹ Artículo 7.1, primera parte MCOCDE.

²⁰ Artículo 9 MCOCDE.

²¹ Artículo 8 en ambos casos.

²² Artículo 2, i) CDICA, y artículo 12 MCOCDE.

²³ Artículo 9 CDICA.

²⁴ Artículo 12 MCOCDE.

²⁵ Artículo 10 CDICA.

traba que utilizó el crédito en dicho país, no tributaría en Argentina. Por su lado, el MCOCDE. otorga, como regla general, la competencia tributaria al país donde reside el perceptor de los intereses y, como excepción, también pueden ser alcanzados por el Estado de origen de éstos²⁶. Aquí el criterio está volcado, una vez más, al concepto de residencia, el cual puede no coincidir con el del domicilio.

f) *Dividendos y participaciones:* En este caso el CDICA. sólo permite que sean gravadas por el Estado donde tiene su domicilio la empresa que los distribuye²⁷. En este punto el “Modelo” es sumamente flexible y, a modo de resumen, podemos decir que se consagra la regla de la tributación compartida, para lo cual fija una serie de pautas que han de seguirse a la hora de determinar cuánto le corresponde a cada Estado Contratante²⁸.

g) *Ganancias de capital:* El *Convenio* determina que estas ganancias sólo podrán ser alcanzadas por el país en cuyo territorio estuvieren situados los bienes al momento de su venta. No obstante, en el caso de los créditos, títulos acciones y otros valores sólo serán gravadas por el Estado en cuyo territorio estuviere domiciliado el deudor o la empresa que los hubiere emitido, según corresponda²⁹. Al tomar como referencia el domicilio podremos encontrar el caso en que las acciones las transmita un argentino con domicilio en Argentina y, como consecuencia de dicha venta, reciba ganancias, pero si la empresa emisora tiene domicilio en Chile sólo se tributará en este último país. Por el contrario, la regla general que encontramos en el MCOCDE., con algunas matizaciones que se agregan, otorga la competencia tributaria exclusiva al Estado donde reside quien enajena³⁰. De esta manera, en el supuesto que vimos tendría que tributarse en Argentina.

h) *Pensiones:* El *Acuerdo* toma como criterio el lugar donde esté situada la fuente productora de la pensión³¹, en cambio el “Modelo” adopta, una vez más, el criterio de la residencia³². Así las cosas, si se tratara de un chileno que reside en Argentina y recibe una pensión por un trabajo dependiente realizado en Chile, según el Acuerdo tributaría en Chile y según el MCOCDE. en Argentina.

i) *Otras rentas:* Otra diferencia que se advierte en el contenido de ambos documentos, es que el Modelo contempla un artículo residual, titulado “otras rentas”, en el que se enmarcan todas aquellas rentas que no

²⁶ Artículo 10 MCOCDE.

²⁷ Artículo 11 CDICA.

²⁸ Artículo 10 MCOCDE.

²⁹ Artículo 12 CDICA.

³⁰ Artículo 13 MCOCDE.

³¹ Artículo 15 CDICA.

³² Artículo 18 MCOCDE.

se especifiquen en el resto de su articulado³³. De esta manera, se incorpora una disposición omnicomprendida que pretende no dejar fuera del Modelo a ningún tipo de renta. La distribución de la competencia tributaria de esta disposición está marcada por el criterio de la residencia del perceptor de las rentas.

j) Patrimonio: en este supuesto se evidencia, como regla general, la utilización de los ya mencionados criterios del domicilio para el *Convenio*³⁴ y de la residencia para el “Modelo”³⁵.

IV. CONCLUSIONES

1. Entendemos que resulta primordial para las relaciones comerciales de ambos países que exista un convenio para neutralizar, o al menos minimizar, los efectos de la doble imposición internacional. Estos acuerdos fueron concebidos justamente beneficiar a los Estados Contratantes y más aún en el caso de ciernes en el que las relaciones económicas entre Argentina y Chile, alentadas por la proximidad territorial, son tan asiduas y estrechas.

2. Si bien es cierto que la existencia de un CDI. entre ambos países resulta esencial, ello no implica que dicho acuerdo se efectúe o se mantenga a cualquier precio. Las relaciones comerciales son muy complejas y varían mucho con el paso del tiempo, de manera que las pautas que podrían haber sido útiles hace 35 años (y de hecho lo fueron) hoy resultan insuficientes y totalmente desfasadas. Es justamente el dinamismo del comercio internacional, acelerado por la globalización, el que ha llevado a la OCDE a revisar y actualizar regularmente el contenido de su “Modelo de convenio”, últimamente con revisiones cada no más de tres años. Es evidente que, ante esta realidad, sea insuficiente el recientemente denunciado *Convenio chileno-argentino*.

3. De la comparación de los textos del CDICA. y del MCOCDE. queda más que reflejada la falta de actualización del primero. Esta circunstancia se evidencia principalmente por el hecho que el *Convenio* utiliza el criterio del domicilio, en lugar del criterio de la residencia (es mundialmente más utilizado); nada se dice respecto a los establecimientos permanentes ni mucho menos se usan como punto de conexión para distribuir la competencia tributaria; se omite el tratamiento de las empresas asociadas y las operaciones vinculadas; no se ofrece ningún método para corregir las eventuales competencias tributarias concurrentes y, finalmente, no se hace alusión a la

³³ Artículo 21 MCOCDE.

³⁴ Artículo 19 CDICA., con las modificaciones introducidas por el “Protocolo modificadorio del convenio”, aprobado por Ley N° 26.232, de 2007.

³⁵ Artículo 22 MCOCDE.

cláusula de no discriminación que ilumina los Modelos de Convenios y la mayoría de los CDI.

4. Es más, la mencionada desactualización no sólo se evidencia cuando comparamos el CDICA. con el MCOCDE. sino también cuando lo contrastamos con el resto de CDI. suscritos por Argentina (a excepción del *Convenio* argentino-boliviano).

5. Resulta sumamente extraño que habiendo transcurrido tantos años desde su entrada en vigor no se haya actualizado el contenido del CDICA. y más aún que se haya dejado pasar la excelente oportunidad de ajustar el *Convenio* mediante el “Protocolo” modificatorio de 2007³⁶, ya que en dicho momento sus falencias también eran perceptibles. Ante tal escenario, hoy en día las autoridades de ambos Estados sólo tienen hasta finales de 2012 para acordar un nuevo *Convenio* entre ambos países que reemplace el que fuera denunciado en junio y cuyos efectos acaban este año. En caso contrario, habrá un vacío legal en tal sentido y la imposición sobre la renta y el patrimonio quedarán regulados por la legislación interna de cada país, sin que se puedan resolver las posibles situaciones de doble imposición. Con toda la inseguridad jurídica que ello acarrea y el consecuente perjuicio para las relaciones comerciales entre ambos países.

6. Finalmente, también podemos decir que de la revisión de los CDI. suscritos por Argentina en fechas cercanas al CDICA. comprobamos que la gran mayoría de ellos es más o menos acorde con los preceptos del MCOCDE., a excepción del *Convenio* con Bolivia cuyo articulado es prácticamente idéntico al *Convenio* con Chile. En virtud de ello, lo más razonable hubiera sido que Argentina también denunciara el *Convenio* con Bolivia, cuestión esta que no ocurrió y que sinceramente dudamos que ocurra en lo inmediato debido a las estrechas vinculaciones ideológicas que unen a ambos países.

BIBLIOGRAFÍA

- CALDERÓN CARRERO, J. M. - CARMONA FERNÁNDEZ, N., *Convenios fiscales internacionales* (Valencia, CISS, 2005).
- CALDERÓN CARRERO, J. M., *La doble imposición internacional y los métodos para su eliminación*, en SERRANO ANTÓN, F. (director), *Fiscalidad internacional* (3^a edición, Madrid, CEF, 2007).
- ELVIRA BENITO, D., *El establecimiento permanente. Análisis de sus definiciones y supuestos constitutivos en Derecho español* (Valencia, Tirant monografías, 2007).
- PISTONE, P., *Tratados fiscales internacionales y “soft law”*, en *El tributo y su aplicación*:

³⁶ Como ocurrió, por ejemplo, con el CDI. suscrito con Alemania (Ley N° 25.332, de 2000).

perspectivas para el siglo XXI (Madrid - Barcelona - Buenos Aires, Marcial Pons 2008).

SALASSA BOIX, R., *Los beneficios empresariales según el nuevo Modelo de Convenio de la OCDE 2010. Repercusiones para la República Argentina*, en *Periódico Económico Tributario*, en *La Ley - Thomson Reuters*, 19 (22 de diciembre de 2011) 481.