



Universidad de Buenos Aires
Facultad de Ciencias Económicas
Biblioteca "Alfredo L. Palacios"



Impuesto a las Ganancias. Renta mundial

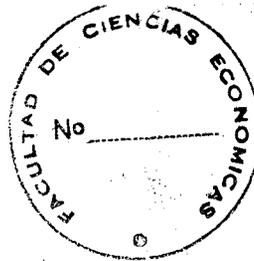
Abecasis, Gloria

1996

Cita APA: Abecasis, G. (1996). Impuesto a las Ganancias - Renta mundial.
Buenos Aires : Universidad de Buenos Aires.
Facultad de Ciencias Económicas. Escuela de Estudios de Posgrado

Este documento forma parte de la colección de tesis de posgrado de la Biblioteca Central "Alfredo L. Palacios".
Su utilización debe ser acompañada por la cita bibliográfica con reconocimiento de la fuente.

Fuente: Biblioteca Digital de la Facultad de Ciencias Económicas - Universidad de Buenos Aires



Secretaría de Posgrado
Facultad de Ciencias Económicas

016-0071

CARRERA DE POSGRADO DE ESPECIALISTA EN TRIBUTACION

Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Buenos Aires

Col 1502 0238

CATALOGADO

TRABAJO FINAL

IMPUESTO A LAS GANANCIAS - RENTA MUNDIAL

Contadora Gloria M. Abecasis

Top. N. 2333.
ALIG
Trib. Posgr.

Año 1996

INDICE

	Página N°
I. INTRODUCCION	1
II. LEGISLACION VIGENTE	2
III. SUJETOS DEL IMPUESTO - CONCEPTO DE RESIDENCIA	
3.1. Personas físicas	5
3.1.1. Legislación comparada	
3.1.1.1. E.E.U.U.	6
3.1.1.2. España	10
3.1.1.3. Gran Bretaña	11
3.1.1.4. Otros países	12
3.1.2. Proyecto de reglamento de la ley del impuesto a las ganancias	13
3.1.3. Nuestra propuesta	15
3.2. Personas jurídicas	16
3.2.1. Tratamiento de las rentas obtenidas por sucursales de sociedades extranjeras o establecimientos permanentes.	17
IV. EFECTOS ECONOMICOS.	
4.1. Principios de equidad y neutralidad	20
4.2. Incentivos a la inversión	21

V. CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION	
5.1. Introducción	22
5.2. Modelos de tratados	
5.2.1. O.C.D.E. - O.N.U.	23
5.2.2. Pacto andino	25
5.3. Tratados celebrados por Argentina con otros países. Su reformulación.	26
VI. GLOBALIZACION DE LA ECONOMIA	
6.1. Países de la Unión Europea	27
6.2. Mercosur	29
VII. ASPECTOS RELACIONADOS CON LA DETERMINACION DE LA RENTA DE FUENTE EXTRANJERA.	
7.1. Dividendos	31
7.2. Quebrantos	32
7.3. Gastos erogados en el extranjero	32
VIII. CREDITOS POR IMPUESTOS PAGADOS EN EL EXTERIOR	
8.1. Tax sparing	33
8.2. Tax deferral	34
8.3. Matching credit	34
8.4. Proyecto de reglamento de la ley del impuesto a las ganancias	34
IX. CONVENIOS DE INTERCAMBIO DE INFORMACION	
9.1. Comunidad europea	35
9.2. Mercosur	36

X. FUGA DE CAPITALES	
10.1. Paraísos fiscales	37
XI. ESTADO ACTUAL DE NUESTRA ADMINISTRACION TRIBUTARIA	39
XII. CONCLUSIONES	40
ANEXOS I a V	44
A. REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS	49
B. BIBLIOGRAFIA CONSULTADA	52

I. INTRODUCCION

La Ley N° 24073 introdujo modificaciones en el impuesto a las ganancias sustituyendo el tradicional criterio de la fuente por el de renta mundial a los efectos de relacionar, a los sujetos del impuesto y las rentas que los mismos obtienen, con el Estado que habrá de ejercer la potestad tributaria.

Las modificaciones introducidas a la ley del impuesto a las ganancias sólo se limitaron a incorporar al texto legal el nuevo criterio de localización de la renta, generándose innumerables lagunas que crean inseguridad jurídica a los contribuyentes sujetos al mencionado impuesto.

El objetivo del presente trabajo es esbozar un proyecto de reforma de la ley del impuesto a las ganancias en lo relativo al criterio de imposición de las rentas a nivel mundial que contemple todas las situaciones involucradas, p.e.: tratamiento de los quebrantos, gastos deducibles, dividendos, etc..

A tal efecto comenzaremos por analizar el texto actual de la norma. A continuación profundizaremos sobre el concepto de residencia de las personas físicas y jurídicas y asimismo analizaremos los efectos económicos que genera la adopción del nuevo criterio de vinculación, contemplando nuestra realidad económica de país en vías de desarrollo.

Otro de los aspectos a ser considerados, es la necesidad de adecuar al nuevo criterio de vinculación aquellos convenios para evitar la doble imposición celebrados con terceros países con anterioridad a la reforma bajo análisis; como así también la conveniencia de acordar convenios de intercambio de información.

Complementando el párrafo precedente y con el objeto de contribuir a evitar la doble imposición sobre una misma renta, expondremos las distintas alternativas de otorgamiento de créditos por impuestos análogos pagados en el exterior, como así también el trato diferencial que deberían tener las rentas provenientes de los llamados "paraísos fiscales".

Asimismo analizaremos la incidencia que la regionalización de la economía -Países de la Unión Europea, Mercosur- tiene sobre el criterio de vinculación a nivel mundial.

No dejaremos de contemplar la estructura actual de nuestra administración fiscal en lo que se refiere a la viabilidad de fiscalizar las rentas obtenidas en el extranjero por los sujetos residentes en nuestro país, sin que ello nos conduzca a retornar al tradicional criterio de la fuente.

II. LEGISLACION VIGENTE

La ley N° 24073 publicada en el Boletín Oficial del día 13 de abril de 1992 introduce modificaciones a la ley del impuesto a las ganancias. Entre ellas:

2.1. Reemplaza el artículo 1° de la ley

En el primer párrafo el texto actual del artículo 1° establece: "Todas las ganancias obtenidas por personas de existencia visible o ideal quedan sujetas al gravamen de emergencia que establece esta ley".

El texto anterior del artículo sujetaba al gravamen a "todas las ganancias derivadas de fuente argentina, obtenidas por personas de existencia visible o ideal, cualquiera sea su nacionalidad, domicilio o residencia...".

El texto actual del primer párrafo del artículo 1° es amplio y comprensivo de la totalidad de las rentas obtenidas por los sujetos sean o no residentes en el país. A través del tercer párrafo del artículo 1° se limita la gravabilidad de la renta de fuente extranjera a los residentes al establecer: "Los no residentes tributan exclusivamente" "sobre sus ganancias de fuente argentina, conforme lo previsto en el Título V".

Coincidimos con la opinión expresada por el Dr. Enrique J. Reig (1) en cuanto a la inadecuada redacción del artículo 1°, principalmente en la manifiesta contradicción que se observa entre el texto del segundo párrafo y el del primer párrafo. A continuación transcribimos lo establecido por el segundo párrafo del artículo 1°:

"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 el exterior, pudiendo computar" "como pago a cuenta del impuesto de esta ley las sumas efectivamente abonadas" "por gravámenes análogos, sobre sus actividades en el extranjero, hasta el límite del" "incremento de la obligación fiscal originado por la incorporación de la ganancia" "obtenida en el exterior". La referencia que el segundo párrafo efectúa al remitir al lector al primer párrafo ha obligado al legislador a definir la situación frente al impuesto de los no residentes.

Es decir, partiendo de una definición amplia del sujeto del gravamen (primer párrafo, art. 1°), pasa a definir la situación de los sujetos residentes (segundo párrafo, art. 1°) y finalmente la de los sujetos no residentes (tercer párrafo, art. 1°).

De la lectura de ambos textos -actual y anterior- se observa el cambio de criterio de vinculación de los hechos imposables con el domicilio del sujeto o la localización geográfica de la fuente productora de la renta respectivamente.

Del análisis del actual texto del artículo 1º interpretamos que el impuesto a las ganancias ha adoptado el criterio de imposición en base a la renta mundial obtenida por los sujetos residentes en el país, complementándose con el criterio de la fuente para las rentas que los sujetos no residentes obtengan en nuestro país.

Con respecto a la redacción actual del artículo 1º de la ley del impuesto a las ganancias manifestamos las siguientes observaciones:

- a) Se omite definir que se entiende por sujeto residente en el país, concepto que no encontramos legislado en el resto del texto de la ley del impuesto a las ganancias.
- b) No se establece que se entiende por impuestos análogos abonados en el exterior computables como pago a cuenta del gravamen de esta ley.
- c) No alcanzamos a comprender la razón que inspiró al legislador a remitir al Título V de la ley -Beneficiarios del exterior- cuando establece el tratamiento asignable a los no residentes.

Con respecto a lo señalado en el punto a) precedente la única definición sobre el concepto de residencia contenida en la ley del impuesto a las ganancias es la que establece su artículo 26, primer párrafo, el cual transcribimos a continuación:

"A los efectos de las deducciones previstas en el artículo 23, se consideran "residentes en la República a las personas de existencia visible que vivan más de 6" "(seis) meses en el país en el transcurso del año fiscal".

Consideramos que la pauta temporal que fija el artículo 26 es solo a efectos de considerar si son o no deducibles las ganancias no imponibles, deducción especial y cargas de familia.

Así lo interpretó también el organismo fiscal a través de su Dictamen N° 5/80 (2) al analizar el caso de un profesional que percibió remuneraciones por la prestación de servicios en territorio peruano durante el lapso de nueve meses.

El fisco entendió que los hechos subjetivos del caso indicaban que el sujeto acreditó permanentemente su condición de residente en el país para todo efecto fiscal.

Lo expresado precedentemente reafirma lo manifestado en cuanto a la falta de definición del concepto de residencia en el actual texto legal del impuesto a las ganancias, que también ha sido puesto de manifiesto por las recomendaciones de las XXIII Jornadas Tributarias del Colegio de Graduados en Ciencias Económicas (3), al recomendar que se incluya en la ley del impuesto a las ganancias, entre otras definiciones, la siguiente:

“a. Concepto de residencia, en base a pautas objetivas que recojan las mejores”
“ experiencias de la legislación comparada en la materia, de modo tal que den al”
“ mismo la mayor precisión posible, armonizando su definición para todos los”
“ impuestos”.

En cuanto a lo observado en el punto b) precedente, analizaremos con profundidad el tema al desarrollar los créditos por impuestos pagados en el exterior”.

Con respecto a la observación manifestada en el punto c) precedente, el Título V de la ley trata específicamente la situación de los beneficiarios del exterior por las sumas que éstos perciben, estableciendo un régimen de retención con carácter de pago único y definitivo; por lo que poco tiene que ver con la definición del criterio jurisdiccional de vinculación de los sujetos.

2.2. Deroga el segundo párrafo del artículo 5º de la ley

El segundo párrafo del art. 5º se refería al principio de territorialidad o de la fuente alcanzando con el gravamen a las ganancias obtenidas por los residentes en el país por el desarrollo de actividades realizadas ocasionalmente en el exterior.

Transcribimos a continuación el texto del anterior segundo párrafo del art. 5º:

“También están sujetas al gravamen las ganancias provenientes de actividades”
“realizadas ocasionalmente en el extranjero por personas residentes en el país, las”
“que podrán computar como pago a cuenta del impuesto de esta ley las sumas”
“efectivamente pagadas por gravámenes análogos en el lugar de realización de tales”
“actividades. Este crédito sólo podrá computarse hasta el incremento de la”
“obligación fiscal originado por la incorporación de la ganancia obtenida en el exterior”.

Como lo señalara el Dr. Reig (4) consideramos como inapropiada la eliminación del segundo párrafo del art. 5º, ya que esa clase de rentas quedaban adheridas a las rentas de fuente argentina y recibían el mismo tratamiento legal.

Actualmente dichas rentas son consideradas rentas de fuente extranjera y por lo tanto reciben un tratamiento diferencial con respecto a las rentas de fuente argentina, principalmente en lo que se refiere a la compensación de quebrantos, tema que a continuación analizaremos.

2.3. Modifica el artículo 19

Se incorpora como penúltimo párrafo el siguiente:

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

El criterio adoptado por el legislador limita la posibilidad de compensar quebrantos provenientes de actividades desarrolladas en el exterior con rentas de fuente argentina, lo que atenta contra el principio de la imposición que propugna que los gravámenes se fijen en base a la real capacidad de pago de los contribuyentes.

Como lo expresara el Dr. Reig (5) esta excepción no ha sido aplicada por las legislaciones de Brasil, Chile y Estados Unidos de América, países que utilizan el criterio de renta mundial.

Coincidimos con la opinión del Dr. Brodsky (6) en cuanto a que esta norma desnaturaliza el criterio de renta mundial adoptado, al no aceptar computar pérdidas cuando ellas provienen del exterior.

Consideramos que el legislador, frente a las dificultades que acarrearía fiscalizar los quebrantos de fuente extranjera, ha optado por asignarles un tratamiento diferenciado, permitiendo su cómputo con la obtención de futuras rentas de fuente extranjera.

Lo expresado en este Capítulo refleja, sin lugar a dudas, la necesidad de que la ley del impuesto a las ganancias sea modificada introduciéndosele normas claras que cubran las lagunas legales que se observan en el actual texto.

En los próximos capítulos avanzaremos sobre aquellos conceptos, que en nuestra opinión, requieren ser aclarados o modificados.

III. SUJETOS DEL IMPUESTO - CONCEPTO DE RESIDENCIA

3.1. Personas físicas

Como ya señaláramos existe un vacío legal en cuanto a la definición del concepto de residencia en nuestro impuesto a las ganancias.

La ley del impuesto sobre los bienes personales también omitió definir al sujeto persona física domiciliado en el exterior, subsanándolo a través de su reglamento el que en el tercer párrafo del artículo 1º estableció:

“Las personas físicas de nacionalidad extranjera, domiciliadas en el país por razones”
“de índole laboral debidamente acreditada, que requieran una residencia en el mismo”
“que no supere los 5 (cinco) años, se considerarán comprendidas en el inciso b) del”

“artículo 17 de la ley y tributarán exclusivamente sobre sus bienes situados en el”
“país, en la forma, plazos y condiciones fijadas para los sujetos pasivos a los que se”
“refiere el inciso a) de dicho artículo”.

Previamente, en el primer párrafo del artículo 1º del reglamento se definió el concepto de domicilio de las personas físicas estableciendo que es el que ellas posean al 31 de diciembre de cada año.

De lo expuesto observamos que el reglamento del impuesto sobre los bienes personales definió la situación de los sujetos de nacionalidad extranjera domiciliados en el país, cuando la ley del impuesto sobre los bienes personales sólo establece quienes son los sujetos pasivos del impuesto:

- a) personas físicas domiciliadas en el país.
- b) personas físicas domiciliadas en el exterior.

Entendemos que dicha definición debió incorporarse al texto legal y no establecerse por vía reglamentaria.

El concepto de residencia es preponderantemente de índole subjetivo y social. El análisis de cada caso en particular permite apreciar la intención del sujeto en cuanto a definir la localización efectiva de su residencia.

Los aspectos subjetivos a ser considerados dificultan la posibilidad de definir el concepto de residencia.

A continuación analizaremos el tratamiento que en la legislación comparada se le ha asignado al concepto de residencia.

3.1.1. Legislación comparada

3.1.1.1. E.E.U.U.

En los Estados Unidos de América el test de residencia de un extranjero constituye una indagación subjetiva a efectos de que la persona por sus propias declaraciones defina si es residente de ese país.

Según lo expresaron los Dres. Rothschild y Magilligan en su artículo “United States: The Definition of Residency for Federal Income Tax Purposes” (7) los residentes en los EEUU, sean ciudadanos americanos o de otros países, se encuentran alcanzados por el impuesto a la renta sobre los ingresos que obtengan a nivel mundial.

Las personas físicas no residentes en los EE.UU. sólo se encuentran alcanzadas por el impuesto a la renta sobre los recursos que obtengan en dicho país, pero le son denegadas varias deducciones que se les permite a los residentes.

En la Sección 7701(b) se define el concepto de residente, entendiéndose por tal al individuo, quien no siendo un ciudadano de los EE.UU., satisface alguno de los dos siguientes tests:

- a) green card test: este test está basado en las normas legales de migración que rigen en los EE.UU., las que establecen en que casos se considera que el individuo reside permanentemente en el país.
- b) substantial presence test: está basado en el número de días en el que un individuo está físicamente presente en los EE.UU. durante un período de 3 años.

Las personas físicas que permanecen al menos 183 días durante un período de 3 años, incluyendo el año en curso, en los EE.UU. se consideran residentes de dicho país. Cada día del año en curso se computa como día completo; cada día del año precedente al corriente se computa como un tercio del día, y cada día del segundo año que precede al corriente año se computa como un sexto del día. Los días parciales de presencia son contados como días completos. A título de ejemplo, si un sujeto permanece 122 días en cada uno de los 3 años, el total de días de permanencia de los 3 años es 183. Se computan 122 días por el año en curso, 40 dos tercios por el primer año anterior a aquél ($122 * 1/3$) y 20 un tercio por el segundo año anterior al corriente ($122 * 1/6$).

Si la persona física permanece menos de 31 días en el año en curso, entonces no será considerado residente por ese año, por más que el total de días por el año en curso, el tercio de los días del año precedente al corriente, y el sexto del segundo año precedente al corriente fuera de por lo menos 183 días. Nótese que cada día en el primero y segundo año anterior al año en curso cuenta, aunque el individuo haya permanecido menos de 31 días en alguno de esos años.

Algunos días no son considerados al analizarse el substantial presence test, según se detalla a continuación:

1. Sujetos relacionados con organismos gubernamentales extranjeros

Los días de permanencia en los EE.UU. como empleado permanente de una organización internacional, o como diplomático o cónsul no son contados como días de presencia en los EE.UU. a los efectos del test bajo análisis.

Los familiares directos de aquellos sujetos también se encuentran incluidos en esta excepción.

2. Estudiantes, maestros y trainees

Los días de permanencia en los EE.UU. como estudiante con una visa "F" o "J" no son contados como días de permanencia en los EE.UU. a los fines del test de presencia substancial.

Se deben cumplimentar los requerimientos para la obtención de la visa , los que son analizados por el Internal Revenue Service.

El individuo no estará habilitado para excluir días de presencia si se ha encontrado exceptuado como maestro, trainee o estudiante durante alguna parte de los dos años de los seis años previos.

Finalmente un individuo no estará habilitado a excluir días de presencia del test como estudiante si el mismo se ha encontrado exento como maestro, trainee o estudiante durante algún período de más de 5 años calendarios, salvo que las intenciones del individuo sean las de no residir permanentemente en los EE.UU. y cumplimente los requisitos de la visa de estudiante.

3. Condiciones médicas

Los días de permanencia en los EE.UU. como consecuencia de una condición médica no son contados a los fines del test de presencia. Sin embargo existen ciertas limitaciones que son a saber:

- a) Sujetos que tenían conocimiento de su condición médica, previo a su arribo a los EE.UU.
- b) Días de permanencia en los EE.UU. por encima de un tiempo razonable después de haber hecho los arreglos para partir.

4. Días en tránsito

Generalmente un individuo puede excluir los días en tránsito en los EE.UU. si está presente por menos de 24 horas. Esta excepción no es de aplicación si el individuo atiende encuentros de negocios durante ese período.

Los días de permanencia en los EE.UU. de un atleta profesional durante un evento deportivo de caridad no son computables para el cálculo de los días en el test de presencia substancial.

Asimismo, un individuo que está presente en los EE.UU durante el número de días requerido por el test de presencia substancial, será considerado como no residente si las siguientes condiciones se presentan:

- a) El sujeto esta presente en los EE.UU. por menos de 183 días en el año en curso.
- b) El sujeto mantiene su hogar en un país extranjero durante el año en curso, y
- c) El sujeto tiene una conexión más cercana con el país extranjero en el cual el mantiene su hogar .

El hogar del individuo a los fines fiscales es considerado como aquél en el que se localiza su regular o principal lugar de negocios.

Los hechos y circunstancias que son considerados para determinar que el individuo tiene una cercana conexión con otro país son los que se detallan a continuación:

1. la localización del hogar permanente del sujeto
2. la localización de la familia del sujeto
3. la localización de sus objetos personales, por ejemplo automóvil, muebles, ropa, alhajas pertenecientes al individuo y a su familia
4. la localización de la organización social, política, cultural o religiosa en la cual el individuo tiene una habitual relación.
5. la localización de cuentas bancarias personales
6. el tipo de licencia de conducir que posea
7. el país de residencia designado por el individuo en sus papeles y documentos
8. el tipo de formulario oficial y documento completado por el individuo
9. la localización de la jurisdicción donde el individuo vota

El lugar permanente de residencia del individuo debe ser comprobable en todo momento y no solo por períodos cortos de duración. Esto implica que el individuo no puede alquilar su vivienda en un país extranjero y reclamar la excepción por conexión cercana.

Los sujetos que estén tramitando la residencia permanente en los EE.UU. no pueden reclamar la excepción por conexión cercana.

Fecha de comienzo de la residencia

Bajo el test de "green card", la fecha de comienzo de la residencia es el primer día que el individuo está físicamente presente en los EE.UU. como un residente permanente.

Asimismo, bajo el test de presencia substancial se considera que el individuo es residente desde el primer día del año en que el test se ha satisfecho.

Fecha de finalización de la residencia

Generalmente, la fecha de terminación de la residencia será el último día del año calendario en el que el individuo establezca una conexión más cercana con un país extranjero que con los EE.UU.

Tratados fiscales

Los residentes de países con los cuales los EE.UU. ha celebrado tratados para evitar la doble imposición, pueden ser esgrimidos por los individuos para beneficiarse con las resoluciones que ellos contemplan para los casos conflictivos de residencia.

Aquellos individuos que son considerados no residentes bajo los términos de un tratado a fines de computar su obligación tributaria ante los EE.UU., pueden ser considerados residentes según las normas del Internal Revenue Code.

3.1.1.2. España

En España a través de la Ley 18/1991 (8) se establecen dos modalidades de sujeción al impuesto sobre la renta de las personas físicas:

- a) Por obligación personal, las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español.
- b) Por obligación real, las personas físicas distintas de las mencionadas en la letra anterior que obtengan rendimientos o incrementos de patrimonio producidos en territorio español.

La residencia habitual es la que va a marcar la frontera entre ambas formas de sujeción.

El artículo 12 de la Ley establece que: "se entenderá que el sujeto pasivo tiene su residencia habitual en territorio español cuando se dé cualquiera de las siguientes circunstancias:

- a) que permanezca durante más de 183 días, durante un año natural, en territorio español.
- b) que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades empresariales o profesionales o de sus intereses económicos".

Asimismo se presume, salvo prueba en contrario, que el sujeto pasivo tiene residencia habitual en territorio español, cuando residan habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél.

Las ausencias temporales se computarán para determinar el período de permanencia en territorio español, salvo que demuestre su residencia habitual en otro país durante 183 días en el año natural.

Este criterio de residencia habitual que se aproxima al concepto de "centro de intereses vitales" ha sido adoptado por la Ley 18/1991 siguiendo las recomendaciones de la OCDE.

Resta aclarar el tratamiento que se les asigna a las personas físicas no residentes, que como ya expresáramos son sujetos del impuesto por obligación real.

A continuación resumimos las principales características del gravamen real:

- a) Es un gravamen objetivo, en el que las circunstancias personales del contribuyente son absolutamente ignoradas a la hora de ponderar la cuota exigible.
- b) Es un impuesto de carácter instantáneo exigible de forma separada para cada devengo total o parcial de renta sometida a gravamen.
- c) Se trata de una imposición de carácter proporcional y no progresiva. Los rendimientos del trabajo personal se gravan al 25%.

3.1.1.3. Gran Bretaña

En Gran Bretaña (9) solo aquellas personas físicas que tengan domicilio en el país están sujetas a impuesto sobre la base de su renta mundial. Los residentes sólo se hallan sujetos a impuesto respecto de las rentas de fuente extranjera únicamente cuando las mismas son remitidas a Gran Bretaña desde el exterior.

En Gran Bretaña el concepto de domicilio tiene connotaciones particulares. Se refiere al de origen, comúnmente el del padre, y al de elección, por el cual se cambia el primero mediante decisión personal. La residencia se determina mediante la observancia de reglas fácticas que se detallan a continuación:

1. Si una persona física se traslada al Reino Unido por un período menor de dos años, y habita allí temporariamente, se la considera residente en cualquier período fiscal en el cual permanezca más de 183 días en el país.
2. Si una persona física se traslada para trabajar en el Reino Unido, y se estima que su estadía en el país superará los dos años, se la considera residente desde el momento de su ingreso al país.
3. Si una persona física realiza visitas al Reino Unido durante cuatro períodos fiscales sucesivos, y cada visita tiene una duración promedio de 3 o más meses, será considerada residente a partir del comienzo del quinto período fiscal.
4. Si una persona física dispone de una morada permanente en el Reino Unido, se la considerará residente por la totalidad del período fiscal en que realice una visita al país, a menos que demuestre que tiene un empleo permanente en el exterior.

3.1.1.4. Otros países

En Austria se considera residente a una persona física cuando ésta dispone de una morada permanente en dicho país o habita normalmente allí más de 6 meses en el período fiscal o año calendario.

En Alemania se utiliza el término "whonsitz" el que puede referirse tanto al domicilio real como a la residencia. Principalmente se atiende al lugar físico que sirve de residencia habitual, respecto del cual se evidencia la intención de conservarlo mediante signos exteriores fácticos y económicos.

En Noruega, como principio general, se consideran residentes aquéllas personas físicas que permanezcan más de 6 meses en el país. Adquirido el estado de residencia, el mismo se conserva aunque el contribuyente se traslade al exterior, salvo que permanezca allí por un período superior a 4 años. Se considerará no residente al contribuyente individual que se traslade al exterior por un período superior a un año y establezca domicilio fiscal en otro país.

En Suecia se consideran residentes aquellos que permanezcan más de 6 meses en el país. En el impuesto a la renta, los residentes que obtengan remuneraciones por trabajo personal realizado en el exterior, se encuentran exentos respecto de tales remuneraciones, si la permanencia fuera del país ha sido superior a 6 meses y los ingresos respectivos estuvieron allí sujetos a impuesto.

En Finlandia, se considera residentes a las personas físicas que dispongan de un lugar permanente de residencia para ellas o su grupo familiar, o cuando su permanencia en Finlandia se extienda en forma continuada por más de 6 meses. Los ciudadanos finlandeses que, residentes en Finlandia, se trasladan al exterior, mantendrán ese carácter durante los tres años siguientes a aquél en que abandonaron el país, a menos que demuestren que no mantienen vínculos esenciales de cualquier naturaleza con Finlandia, básicamente laborales o comerciales

En Australia, a través de la reglamentación IT 2681 de 1992, se han establecido las bases para la determinación del status de residente para personas ingresadas a dicho país (10).

La mencionada resolución se basa en el concepto de que el individuo reside de acuerdo al significado común de la palabra "ordinary concepts test". Se trata de un test de carácter subjetivo que toma en cuenta los siguientes indicadores:

- la frecuencia y duración de las visitas a Australia.
- lazos familiares y comerciales en Australia y en el país de origen.
- lugar de residencia de la familia del individuo.
- frecuencia de movimientos hacia y duración de las visitas de la familia a Australia.
- lugar de conservación de efectos personales.
- la existencia y mantenimiento en Australia o en el país de origen de cuentas bancarias, si el inmigrante ha comenzado a establecer o ya tiene establecido negocios en Australia.

Ningún factor es decisivo, pero un nexo fuerte entre varios de los factores reseñados influirá en la decisión final.

3.1.2. Proyecto de reglamento de la ley del impuesto a las ganancias

El Poder Ejecutivo, con posterioridad a las modificaciones introducidas por la Ley N° 24.073 al impuesto a las ganancias, elaboró un proyecto de decreto reglamentario, que más que reglamentar legislaba sobre todas aquellas normas no contenidas en el texto legal.

El mencionado proyecto consta de 51 artículos, circunstancia que pone en evidencia las innumerables lagunas que contiene el texto legal en lo que se refiere al concepto de renta a nivel mundial.

Actualmente, a más de cuatro años de la entrada en vigencia del nuevo criterio vincular de las rentas, seguimos sin contar con una legislación clara y precisa sobre el tema en cuestión. Lo expresado evidencia la imposibilidad de que el mencionado proyecto de reglamento pueda prosperar, ya que sería tildado de inconstitucional por legislar en vez de reglamentar.

Sin embargo consideramos oportuno rescatar parte de su contenido a fin de arribar a nuestra propuesta de reforma, principalmente en lo que se refiere al concepto de residencia de las personas físicas, tema bajo análisis en este capítulo.

El mencionado proyecto se compone de nueve capítulos, estableciendo en el Capítulo I la calidad de residente.

En su artículo 1º define a los sujetos que se considerarán residentes en el país:

- a) Personas de existencia visible de nacionalidad argentina, excepto que acrediten haber adquirido la condición de residentes en un país extranjero, de acuerdo con las disposiciones que rijan en el mismo en materia de migraciones.
- b) Personas de existencia visible extranjeras que hayan obtenido su residencia permanente en el país, de acuerdo con las disposiciones vigentes en materia de migraciones. La adquisición de la condición de residente causará efectos a partir de la iniciación del año fiscal inmediato siguiente a aquél en que se obtenga la residencia en el país.
- c) Personas de existencia visible residentes en el país, que actúen en el exterior como representantes oficiales del Estado Nacional, las Provincias o Municipalidades.
- d) Sucesiones indivisas en las que el causante, a la fecha de su fallecimiento, revistiera la condición de residente en el país de acuerdo con lo dispuesto en los incisos precedentes.
- e) Las sociedades de capital incluidas en el inc. a) del art. 69 de la ley.
- f) Las sociedades y empresas o explotaciones unipersonales constituidas o ubicadas en el país, incluidas en los inc. b) y c) y en el último párrafo del art. 49, respecto del dueño o socios que revistan la condición de residentes en el país.

Asimismo hace referencia a la continuidad de la residencia de hecho en el país, la que se presumirá, salvo prueba en contrario, con la concurrencia de uno o más de los siguientes indicadores:

- a) Mantenimiento en el país de una vivienda permanente, propia o alquilada, habilitada para brindar alojamiento en todo tiempo y de una manera continua.
- b) Mantenimiento en el país de relaciones familiares y/o laborales más estrechas que las que se mantienen en el país extranjero en el que se alegue residir.
- c) Permanencia en el país durante el año fiscal, por períodos superiores a los otorgados por las autoridades de migraciones para la permanencia en el país de las personas no residentes en el mismo.

Cuando de los indicadores mencionados precedentemente resulte que las situaciones consideradas se configuran en la misma medida en el país y en el exterior, deberá tenerse en cuenta la nacionalidad del sujeto.

Con respecto a la condición de residente de las personas físicas establece que la misma se perderá cuando acrediten haber adquirido esa condición en un país extranjero, según las disposiciones que rijan en el mismo en materia de migraciones.

Finalmente fija las pautas temporales a ser consideradas para definir el momento en que se pierde la condición de residente.

3.1.3. Nuestra propuesta

En nuestra opinión el proyecto de reglamento define acabadamente el concepto de residencia y contempla las innumerables situaciones a ser consideradas para establecer el lugar de residencia de las personas físicas, por lo que consideramos que la ley del impuesto a las ganancias debería hacer suya la definición de los siguientes conceptos contenidos en el mencionado proyecto:

- enunciación de los sujetos residentes en el país.
- enunciación de los indicadores que ponen en evidencia la continuidad de la residencia de hecho en el país, admitiendo prueba en contrario. Se considerará la nacionalidad del sujeto, en los casos en que de la evaluación de los mencionados indicadores no surja con claridad el lugar de residencia.
- fijación de pautas temporales que permitan definir el momento en que se pierde la condición de residente en el país.

Asimismo consideramos conveniente que la propuesta precedente se complemente con la elaboración de un test de residencia, similar al que emplea EE.UU.. Es decir que contando con la presentación de una declaración jurada por parte de cada contribuyente quedaría autodefinida su condición de residente o no residente en el país.

Para finalizar sugerimos que la definición a la cual se arribe acerca de la residencia de las personas físicas a los fines fiscales, se armonice con las normas migratorias existentes en nuestro país.

3.2. Personas jurídicas

Lo ya expresado, con respecto a la definición del concepto de residencia de las personas físicas, es de aplicación a las personas jurídicas, en cuanto a la ausencia de normas claras y precisas que lo regulen.

Según lo manifestara el Dr. Vicchi (11), en su trabajo presentado en el Primer Congreso Tributario del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal, en la mayoría de los Estados se ha adoptado el criterio de residencia tributando los entes societarios sobre la base de sus rentas o patrimonios mundiales.

Estados Unidos de América adoptó el criterio de incorporación del ente societario, otorgando preeminencia al vínculo jurídico que este último establece con el Estado bajo cuya legislación y amparo ha sido creado.

El modelo de tratado para evitar la doble imposición de la OECD adoptó el criterio de considerar al asiento de la dirección efectiva de los negocios como elemento determinativo del lugar de residencia de una sociedad.

En el Reino Unido, la jurisprudencia había adoptado el criterio de considerar que la residencia de una compañía no estaba situada en el lugar de su incorporación, sino donde la administración central y el control de la compañía era ejercido.

Sin embargo a partir del 15 de marzo de 1988, fecha de entrada en vigencia de la Sección 66 correspondiente al Finance Act 1988, se modificó el criterio de vinculación de las compañías con el Estado, estableciéndose que la simple incorporación de una sociedad al Reino Unido la convierte en residente del mismo a los fines de la tributación.

En opinión del Dr. Denis Sheridan (12) el criterio adoptado por la legislación es un paso hacia atrás con relación a la abundante jurisprudencia sobre el tema de la que se desprendían los siguientes tres principios básicos:

1. Una compañía no es residente a los fines fiscales solamente porque haya establecido en el Reino Unido una sucursal, o sus agentes o representantes residen en el mismo.
2. Una compañía es residente en el Reino Unido si la administración y el control de esa empresa está establecido en el mismo.
3. Una compañía puede ordinariamente residir en dos países, uno de los cuales puede ser el Reino Unido.

Retomando el análisis de la legislación vigente en nuestro país, el impuesto a las ganancias omite definir en su artículo 1º el concepto de residencia de las personas jurídicas. El artículo 69 de la ley en su inciso a) fija las tasas aplicables a las sociedades de capital constituidas en el país, estableciendo que las mismas quedan comprendidas en el mencionado inciso desde la fecha del acta fundacional o de celebración del respectivo contrato; siendo este artículo la única disposición que define el concepto de residencia.

Si bien no se nos plantean dudas en cuanto al concepto de residencia de las personas jurídicas adoptado por la ley del impuesto a las ganancias, proponemos que en aras de una buena técnica legislativa el artículo 1º de la ley contenga dicha definición.

El proyecto de reforma propuesto en nuestro país por el Poder Ejecutivo, al que ya nos hemos referido con anterioridad, le asigna el carácter de residentes a las sociedades constituidas en el país.

En nuestra opinión el domicilio de constitución de la sociedad sería el más apropiado para definir el lugar de residencia de la misma, ya que así se evitarían interpretaciones disímiles y consecuentemente futuras controversias entre el fisco y los contribuyentes.

3.2.1. Tratamiento de las rentas obtenidas por sucursales de sociedades extranjeras o establecimientos permanentes

Consideramos oportuno analizar el tratamiento más adecuado que convendría asignar a las rentas obtenidas por sucursales radicadas en nuestro país de sociedades con casa matriz en el exterior o a las rentas obtenidas por establecimientos permanentes.

La ley del impuesto a las ganancias, en su artículo 14, obliga a las sucursales y filiales de empresas extranjeras a llevar sus registraciones contables en forma separada de la contabilidad de su casa matriz.

El artículo 69 inciso b) fija la tasa del 33% para las ganancias netas imponibles obtenidas por los establecimientos permanentes pertenecientes a sociedades o empresas constituidas en el extranjero o a personas físicas residentes en el exterior.

Las sucursales constituidas en el país pertenecientes a sociedades extranjeras reciben el mismo tratamiento que las sociedades de capital constituidas en el país (art. 69 inc. a) de la ley).

Para evitar o atenuar la doble imposición sobre las rentas obtenidas por las sucursales o establecimientos permanentes usualmente se aplican algunos de los siguientes métodos:

- no sujeción o exención total o parcial de los dividendos en el país de residencia de los accionistas.
- sujeción en el país de residencia de los accionistas con el otorgamiento de créditos por el impuesto pagado sobre la renta distribuida, así como por el impuesto retenido a los dividendos.

La CEE en el artículo 24 del Modelo de Convención de 1992 estableció reglas de no discriminación en la imposición internacional (13). Entre ellas las siguientes:

- El párrafo 1 dispone que un Estado Contratante no someterá a un nacional de otro Estado Contratante a cualquier impuesto u otro requisito que sea distinto o más fuerte que los aplicados a sus propios nacionales en las mismas circunstancias, en particular en lo que respecta a la residencia.
- El párrafo 2 dispone la misma igualdad de trato para las personas apátridas residentes en un Estado Contratante de cualquiera de los dos Estados Contratantes.
- El párrafo 3 dispone que un establecimiento permanente que una empresa de un Estado Contratante tiene en otro Estado Contratante, no será sometido a impuestos de modo menos favorable en ese otro Estado que las empresas de ese otro Estado que efectúan las mismas actividades.
- El párrafo 4 dispone que, con excepción de las disposiciones concretas de la misma Convención, los intereses cánones y otros desembolsos pagados o las deudas contraídas por una empresa de un Estado Contratante respecto a un residente del otro Estado Contratante, serán deducibles en las mismas condiciones que si se hubieran pagado o contraído con un residente del primer Estado mencionado.
- El párrafo 5 dispone que las empresas de un Estado Contratante cuyo capital está poseído o controlado en su totalidad o en parte, directa o indirectamente, por uno o más residentes del otro Estado Contratante, no estarán sometidas en el primer Estado a ninguna imposición o requisito conectado con la misma, que sea distinto o más fuerte que la imposición y los requisitos conectados a los que estén o puedan estar sometidos otras empresas análogas del primer Estado.

Asimismo, desde 1992 rige en la CEE la Directiva para evitar la doble imposición entre la casa matriz y la sucursal situadas ambas en distintos Estados de la Comunidad, la cual establece lo siguiente:

- El Estado donde reside la casa matriz debe eximir las ganancias distribuidas por su subsidiaria o acordar un crédito de impuesto por las retenciones e impuesto pagado por la sucursal sobre la ganancia distribuida como dividendo y,
- El Estado donde reside la subsidiaria no debe establecer ninguna retención sobre tales distribuciones.

Estas normas son aplicables si se da cumplimiento al requisito de una participación mínima del 25% en el capital de la subsidiaria.

En nuestra legislación sólo se admite el mecanismo de crédito de impuesto para atenuar la doble imposición. Pero cuando tales ganancias provengan de países con los cuales se han suscripto acuerdos para evitar la doble imposición, las mismas no estarán sujetas al impuesto o estando gravadas, se encontrarán beneficiadas por el método de crédito de impuesto.

En los convenios celebrados con anterioridad a la reforma introducida por la Ley Nº 24073 a la ley del impuesto a las ganancias se convino en no sujetar al impuesto a las ganancias argentino a las rentas provenientes de esos países, en un todo de acuerdo con el principio de la fuente vigente hasta esa fecha.

Los convenios celebrados con España, Canadá, Finlandia y Gran Bretaña ya contemplan el nuevo criterio de vinculación de la renta entre los sujetos, adoptando el método de crédito de impuesto sobre la renta de fuente extranjera.

Concluimos en que las rentas obtenidas por las sucursales radicadas en el país pertenecientes a sociedades con casa matriz en el exterior se encuentran alcanzadas por el gravamen, cualquiera sea el origen de las mismas. No están sujetas a imposición las rentas que obtenga la casa matriz a nivel mundial, por lo que no corresponde consolidar las rentas de la sucursal domiciliada en el país con los resultados de la casa matriz obtenidos en el exterior.

VI. EFECTOS ECONOMICOS

4.1. Principios de equidad y neutralidad

Los principios de la imposición, según Fritz Neumark (14), son a los que debe ajustarse la elaboración de un sistema tributario que pretenda alcanzar los valores permanentes de la justicia, que cumpla con los requisitos pedidos por la racionalidad económica y acepte los mandamientos impuestos por la eficacia de la técnica impositiva.

El principio de equidad se sustenta en el fin de justicia, los tributos deben ser diseñados contemplando que el objetivo a alcanzar es lograr distribuir la carga pública entre las distintas economías individuales de manera que ésta resulte satisfactoria desde el punto de vista ético (14).

La equidad horizontal implica otorgar igual tratamiento para los iguales, es decir igual impuesto para igual renta.

Consideramos que con el criterio de vinculación entre sujeto activo y sujeto pasivo adoptado por nuestra legislación se ha alcanzado el objetivo de equidad horizontal, al incluirse la totalidad de las rentas ya sea de fuente argentina o de fuente extranjera.

El principio de neutralidad, según el Dr. Macón (15), se refiere fundamentalmente a la asignación teórica de los recursos. La regla de neutralidad es útil como principio rector, en el sentido de que exige un sistema que no interfiera en las decisiones empresariales.

Sin embargo, como lo manifestara el Dr. Gabriel Casado Ollero (16), la CEE a través del tratado de Roma ha reconocido los efectos económicos naturales o inducidos de los impuestos y su potencialidad para alterar o distorsionar la libre competencia.

Siguiendo el pensamiento esbozado por la CEE, el Dr. Casado Ollero ha sido más contundente sobre el tema al opinar que el impuesto totalmente neutral es una utopía, la imposición o el simple anuncio del impuesto induce efectos económicos. Estos comentarios fueron vertidos en la conferencia que el Prof. Gabriel Casado Ollero ofreciera en la Asociación Argentina de Estudios Fiscales el día 5 de setiembre de 1994 sobre el tema "Función extrafiscal del impuesto: la noción de capacidad contributiva como esencial al impuesto".

Entendemos que al modificarse en nuestra legislación el criterio de vinculación de los sujetos se ha contemplado el principio de neutralidad, ya que con el otorgamiento de créditos por impuestos análogos pagados en el exterior se tiende a no generar interferencia en la toma de decisiones de los inversores con respecto a la localización de sus inversiones.

El criterio de vinculación adoptado por nuestro país, al considerar al sujeto perceptor de la renta, prescinde o le resulta indiferente el lugar de ubicación del capital, siendo la imposición neutral con respecto a la toma de decisiones acerca de la localización de las inversiones.

4.2. Incentivos a la inversión

Coincidimos con la opinión vertida por el Dr. Figueroa (17) en cuanto a que los inversores residentes en países desarrollados frente a la alternativa de orientar sus inversiones a países en vías de desarrollo ponderan otros factores de mayor relevancia que el tributario, que son a saber, entre otros, los siguientes:

- una determinada tasa de retorno de la inversión,
- un adecuado grado de previsibilidad y estabilidad política, social y normativa,
- un aprovisionamiento fluido de materias primas y mano de obra vinculadas con el emprendimiento específico,
- un mercado interno -actual y potencial- que guarde relación con el capital asignado y con las metas previstas para el desarrollo de la actividad.

No podemos dejar de analizar las reflexiones que sobre globalización y tributación efectuara el Dr. Reig (18), al expresar que la globalización mundial de la economía quita arraigo territorial a las actividades económicas que adquieren gran movilidad.

A tal efecto el Dr. Reig analiza la movilidad de los factores de la producción.

Con respecto al factor trabajo considera que en el caso de individuos con elevados niveles de capacitación, las alícuotas del impuesto personal tienen influencia en su decisión en cuanto a donde residir y aplicar su capacidad laboral.

En relación al factor capital entiende que la globalización hace al capital más sensitivo a moverse en búsqueda de diferencias efectivas en las tasas de imposición sobre rentas de sociedades.

Concluye que con la globalización de las economías, y a efectos de evitar retornar al principio de la fuente, la utilización de bases imponibles uniformes y la nivelación de las alícuotas impositivas permitirá sobrellevar las dificultades que generan la fluida movilidad de las inversiones.

Consideramos que en nuestro país la adopción del criterio de gravar la renta a nivel mundial no tiene efectos significativos sobre las decisiones de inversión, ya que como lo revela la evolución de nuestra economía, los factores enunciados por el Dr. Figueroa adquieren preponderancia con respecto al costo impositivo al que estarán sujetas las inversiones.

V. CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION

5.1. Introducción

Los convenios para evitar la doble imposición son celebrados entre los países con el objeto de que la renta que obtiene un contribuyente no esté sujeta a la carga tributaria de más de un Estado.

Teóricamente los mencionados convenios tienen como objetivo alentar las inversiones entre distintos Estados y promover el comercio internacional, tratando de evitar que la imposición se convierta en un factor que interfiera en el desarrollo económico internacional.

Los tratados tributarios celebrados entre los países desarrollados han perseguido el objetivo de promover el intercambio comercial entre ambos. Considerando que en general los países desarrollados han adoptado el criterio de sujeción personal -domicilio o residencia- para determinar cual es el Estado al que le compete el ejercicio de su poder tributario, entendemos que no se han planteado situaciones controvertidas previo a la celebración de los convenios, ya que en este tipo de países el fluido intercambio comercial ha permitido lograr adecuadas negociaciones a través de razonables compensaciones entre los Estados contratantes.

En general en los tratados tributarios celebrados entre países desarrollados y países en vías de desarrollo, los renunciamientos al poder tributario han recaído principalmente en los países en desarrollo.

El poder económico que detentan los países desarrollados se ha puesto en evidencia en oportunidad de la celebración de este tipo de convenios con países en desarrollo.

Los mencionados convenios reconocen la potestad exclusiva del país fuente sobre ciertas rentas originadas en el trabajo personal; las rentas más significativas caen bajo el poder tributario que detenta el país exportador del capital, o en algunos casos se ha compartido parcialmente la imposición evitando la doble imposición mediante el otorgamiento de "tax credits".

5.2. Modelos de tratados

Previo a analizar algunos modelos de convenio para evitar la doble imposición, reseñaremos la evolución histórica que han tenido los mismos (19) y (20).

En 1921 la Sociedad de las Naciones constituyó un grupo de trabajo para analizar el problema.

En 1928 se creó un Comité Fiscal para examinar modelos de tratados, a la que concurrieron 27 países.

Entre 1940 y 1943 el Comité Fiscal constituido por el Consejo Económico y Social de la Sociedad de las Naciones se ocupó del tema elaborando en 1980 el Modelo de Convención de las Naciones Unidas.

En 1954 la Organización Europea de Cooperación Económica (O.E.C.E) crea la Comisión Fiscal, la que en 1961 propone un modelo de 25 artículos. Esta organización luego se convierte en la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (O.C.D.E.), publicando en 1963 y 1977 el Modelo de Convención contra la doble imposición, habiendo sido modificado en 1992.

El Acuerdo de Cartagena o Pacto Andino a través de la Decisión 40 de 1971 aprobó un modelo de Convenio para evitar la doble imposición entre los países miembros del Pacto (Bolivia, Colombia, Ecuador, Perú y Venezuela) y entre un país miembro y otros países ajenos al mismo. La Decisión 40 entró en vigencia en enero de 1981 al ser ratificada por los países miembros.

5.2.1. O.C.D.E. - O.N.U.

El Consejo Económico y Social de la Sociedad de las Naciones dictó la Resolución N° 1273, considerando que "las convenciones fiscales clásicas no son aceptadas por los países poco desarrollados, por lo que era importante buscar un sistema de convención más apropiado".

Siguiendo los lineamientos impartidos por dicha Resolución se convocó a un grupo de expertos que después de haber celebrado más de ocho reuniones anuales elaboraron las "Directrices para los acuerdos de doble tributación entre países desarrollados y países en vías de desarrollo".

En 1980 se presentó la "Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre doble tributación entre países desarrollados y países en vías de desarrollo" y el "Manual para la negociación de Convenios Tributarios bilaterales entre países desarrollados y países en vías de desarrollo".

El Dr. González Cano (21) analiza, en su artículo "Los modelos de convenio para evitar la doble tributación del Pacto Andino y de las Naciones Unidas", las principales diferencias entre el Modelo de la ONU y de la OECD.

Resumiremos a continuación los aspectos más relevantes.

a) Residente

El concepto de residente según el modelo de la ONU en su artículo 4º es más amplio que el de la OECD. Trata de acercarse al criterio de la fuente al eliminar el párrafo de la OECD que establece que "no se considera residente cualquier persona que está obligada al impuesto en ese estado con respecto únicamente a ingresos generados en ese estado o capitales ubicados en él".

b) Establecimiento permanente

El artículo 5º del Modelo de la ONU define el concepto "establecimiento permanente" ampliando la definición contenida por el Modelo de la OECD, el cual limitaba la aplicación del impuesto a la renta de las empresas al país en donde se efectúa la inversión.

Por ejemplo en el caso de construcciones, el modelo de la OECD solo lo considera establecimiento permanente si dura más de 12 meses, mientras que para el Modelo de la ONU solo bastan 6 meses.

c) Beneficios empresariales

El Modelo de la ONU no solo grava los beneficios obtenidos a través de un establecimiento permanente (ídem Modelo de la OECD), sino que además incluye a los beneficios provenientes de las ventas hechas en su territorio de bienes o mercaderías comerciales de naturaleza idéntica o similar a las de las ventas por medio del establecimiento permanente, así como otras operaciones comerciales de naturaleza similar a la de las efectuadas por medio del establecimiento permanente.

d) Gastos deducibles

El Modelo de la ONU al igual que el de la OECD permite deducir los gastos del establecimiento permanente, pero no permite deducir los pagos que el establecimiento permanente efectúe a la oficina central de la empresa o a alguna de sus sucursales, a título de regalías, honorarios o pagos análogos a cambio del derecho de utilizar patentes u otros derechos o a título de comisión por servicios concretos prestados o por gestiones hechas o, salvo en el caso de una institución bancaria, a título de dinero prestado al establecimiento permanente.

En síntesis, el Modelo de la ONU tiende a considerar en mayor medida los intereses de los países en desarrollo al acercarse al criterio de la fuente.

5.2.2. Pacto Andino

El modelo aprobado por el Pacto Andino es el único que aplica el criterio de la fuente en toda su estructura.

El convenio se aplica a los impuestos a la renta y al patrimonio.

Con respecto al impuesto a la renta en su artículo 4º define para cada tipo de renta donde debe entenderse ubicada la fuente, indicando en cada caso el país con exclusivo derecho para gravar la renta.

Por ejemplo los beneficios de las actividades empresariales solo serán gravables en el país miembro donde éstas se hubieran realizado, independientemente de que haya instalado allí un establecimiento permanente.

Cuando las actividades se realizan por medio de representantes o sucursales, los beneficios se atribuirán a dichas personas o instalaciones si fueran totalmente independientes de la empresa. Es decir, que se utiliza el método "directo o de contabilidad separada".

Para las empresas de transporte aéreo, terrestre o marítimo, lacustre o fluvial, se plantea una excepción al principio de la fuente, ya que tales empresas solo tributarán en el país en el que estuvieren domiciliadas.

Los intereses serán gravables en el país en que se haya utilizado el crédito. Salvo prueba en contrario, se presume que el crédito se utiliza en el país donde se pagan los intereses. Las regalías por la utilización de marcas, patentes y otros bienes intangibles de similar naturaleza solo serán gravables en el país donde se hayan utilizado.

Los dividendos y participaciones de empresas solo serán gravables en el país miembro donde la empresa estuviere domiciliada.

Para las ganancias de capital el principio general es que solo serán gravadas por el país en cuyo territorio estuvieran ubicados los bienes al momento de su venta, salvo el caso de:

- a) ganancias obtenidas por la venta de naves, aeronaves, autobuses y otros vehículos, que solo serán gravables por el país donde estuvieren registrados, y
- b) ganancias por la venta de títulos, acciones y otros valores, que solo serán gravables por el país miembro donde se hubieren emitido.

El artículo 20 del Modelo Andino prevé el mecanismo de consultas e intercambio de información para resolver de mutuo acuerdo cualquier dificultad o duda que se pueda originar en la aplicación del presente convenio y para establecer los controles administrativos necesarios para evitar el fraude y la evasión.

Según información proporcionada por el Dr. Edison Gnazzo (22) en las dos últimas décadas hubo una mayoría de países que pasaron del principio de la fuente al de la renta mundial. En 1992 sobre un total de 26 países de América, solo 9 países aplicaban el criterio de la fuente y 17 aplicaban el criterio de la renta mundial para los residentes.

5.3. Tratados celebrados por Argentina con otros países. Su reformulación

La República Argentina tiene celebrados y ratificados 12 tratados de doble imposición y un Convenio con EE.UU. el cual no ha sido ratificado por ley.

En el Anexo I que se acompaña se detallan los convenios firmados, la disposición legal mediante la cual han sido ratificados, la fecha de su publicación en el Boletín Oficial y la fecha de su entrada en vigencia.

En los convenios celebrados con posterioridad a la adopción en nuestro país del criterio de vinculación de renta a nivel mundial, ya se ha contemplado el cambio de criterio de imposición.

Es el caso del convenio celebrado con España, el cual en su artículo 23 al definir los métodos para evitar la doble imposición establece en el punto 2. lo siguiente:

"2. En la República Argentina la doble imposición se evitará de acuerdo con las limitaciones de su legislación en vigor.

"La República Argentina reconocerá a un residente del país, como crédito contra su impuesto nacional a la renta, el monto apropiado del impuesto efectivamente pagado en España. El monto apropiado se basará en el monto del impuesto efectivamente pagado en España, pero el crédito no excederá la suma (a los efectos de imputar el crédito de impuestos a la renta de la República Argentina por rentas provenientes de fuentes del exterior de Argentina) prevista en la legislación argentina para el año fiscal".

Consideramos que, los convenios celebrados con anterioridad a la entrada en vigencia de las modificaciones introducidas por la Ley 24073 a la ley del impuesto a las ganancias, deberían adecuarse al criterio de sujeción de la imposición vigente actualmente en nuestro país.

VI. GLOBALIZACION DE LA ECONOMIA

Como ya comentáramos en el capítulo referido a los incentivos a la inversión la tendencia actual del comercio internacional conduce a regionalizar la economía.

A continuación nos referiremos a las integraciones económicas puestas en práctica en los países de la Unión Europea y sus efectos en la imposición directa.

Asimismo analizaremos el estado actual de la armonización tributaria en el Mercosur.

6.1. Países de la Unión Europea

Este capítulo lo desarrollaremos en base a la ponencia efectuada por el Profesor Victor Uckmar el 1º de septiembre de 1994 en la Asociación Argentina de Estudios fiscales (23).

El derecho comunitario tributario derivado esta compuesto casi exclusivamente de directivas, las cuales para ser vinculantes deben ser ratificadas por cada Estado miembro.

En 1985 la Comisión de la entonces Comunidad Económica Europea presentó el denominado "Libro Blanco", mediante el cual se elaboró un plan de acción para lograr un gran mercado único en la Comunidad.

En el mencionado libro se establecieron tres categorías de providencias:

1. la supresión de las barreras físicas.
2. la eliminación de las barreras técnicas.
3. la abolición de las fronteras fiscales.

En febrero de 1986 los 12 países miembros adoptaron el "Acta Unica Europea" la que entró en vigencia el 1º de julio de 1987.

El artículo 17 de dicha Acta, modificadorio del art. 99 del Tratado de la CEE, establece que: "El Consejo, por unanimidad, a propuesta de la comisión y previa consulta al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, adoptará las disposiciones referentes a la armonización de las legislaciones relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, los impuestos sobre consumos específicos y otros impuestos indirectos, en la medida en que dicha armonización sea necesaria para garantizar el establecimiento y el funcionamiento del mercado interior".

Con respecto a la imposición directa el fin principal es permitir la libre circulación de los capitales evitando que en los flujos de riqueza entre los diferentes Estados se constaten fenómenos de doble imposición.

Debido a la complejidad técnica de los impuestos directos, principalmente por el impuesto a la renta la armonización tributaria entre los Estados miembros se encuentra en una etapa preliminar.

Por esa razón se creó el Comité Ruding al cual se le encargó la labor de determinar los principios básicos sobre los cuales elaborar un proyecto de imposición comunitaria de las empresas y de las bases imponibles.

Dicho Comité se abocó a estudiar la carga fiscal en los Estados miembros, observando la existencia de distorsiones generadas en los regímenes de imposición sobre sociedades que estos empleaban.

La principal distorsión observada era la utilización de regímenes de retención en la fuente sobre los dividendos transnacionales, como así también la existencia de diversos métodos para eliminar la doble imposición y la aplicación de distintas alícuotas de los impuestos sobre la renta de las personas jurídicas.

Asimismo el Comité Ruding entendió que los distintos criterios de determinación e la base imponible de las utilidades de entes societarios generaba distorsiones, principalmente en las normas relativas a amortizaciones, valorización de stocks de bienes de cambio, al leasing, a las indemnizaciones por despido, las ganancias de capital y a los gastos generales.

Otra de las principales distorsiones radica en el diferente tratamiento asignado a las rentas financieras, ya que algunos países miembros les acuerdan exenciones o alícuotas diferenciales más reducidas para "coordination centres".

La inexistencia de normas que permitieran la compensación de ganancias y pérdidas obtenidas o soportadas en los distintos países miembros también generaba distorsiones.

En marzo de 1992 el Comité Ruding presentó su informe, concluyendo en que el objetivo principal debería ser alcanzar la armonización a un nivel mínimo y no perseguir una completa identidad del impuesto sobre la renta de las empresas.

Los objetivos prioritarios a ser recepcionados por los países miembros, en fases sucesivas, que definió el Comité Ruding son los siguientes:

- 1) Identificar y remover las distorsiones y las discriminaciones causadas por las diversas previsiones normativas de los estados miembros referentes al prelevamiento tributario de las inversiones y de la tenencia de acciones a nivel internacional,

- II) conseguir la máxima transparencia de los incentivos fiscales concedidos por los respectivos Estados miembros para promover las inversiones,
- III) determinar una alícuota en los diferentes países aproximadamente cercana para los impuestos sobre la renta de las personas jurídicas y criterios uniformes para la determinación de la base imponible”.

Con respecto a este último punto recomienda el dictado de una directiva que prevea una alícuota mínima del 30% en una primera fase y no superior al 40% en una fase sucesiva.

Las directivas promulgadas son las siguientes:

- Directiva 435 del 23.07.90 denominada “madre hija”, referida al régimen impositivo de los dividendos. No sujeta a imposición el pago de dividendos de la sociedad hija a la sociedad madre, ambas residentes en distintos Estados de la Unión.
- Directiva 434 del 23.07.90 relativa a las reorganizaciones. Las reorganizaciones efectuadas por sociedades que residen en Países de la Unión o son fiscalmente neutras o las plusvalías no son por sí mismas gravadas.
- Directiva 436 del 23.07.90. Convención multilateral sobre la eliminación de la doble tributación en caso de rectificación de las utilidades sobre la base del valor normal para operaciones entre empresas asociadas residentes en Estados miembros diversos (transfer price). Solo ha sido ratificada por Francia e Italia. Establece el arbitraje entre dos administraciones fiscales para evitar la doble imposición resultantes del ajuste unilateral de los beneficios de una empresa luego de la corrección de precios de transferencia.

Como ya mencionáramos, en lo que se refiere a la armonización de las normas de imposición sobre las rentas de las personas y de las empresas, las diferencias en especial en la determinación de la base imponible y en las alícuotas son profundas en los países de la Unión Europea.

6.2. Mercosur

La armonización de la tributación ha sido prevista en el Tratado de Asunción celebrado el 26 de marzo de 1991.

Dicho tratado dejó constituido el Mercado Común del Sur integrado por los siguientes países: Argentina, Brasil, Paraguay y Uruguay.

En nuestro país el Tratado de Asunción fue ratificado el 15 de agosto de 1991 por Ley N° 23.981.

Actualmente esta funcionando un "Grupo de Trabajo" sobre el tema de la armonización tributaria, con representantes de los cuatro gobiernos, contando con la asesoría de miembros del Centro Interamericano de Tributación y Administración Financiera (C.I.T.A.F.) y de la O.E.A..

Mediante el Protocolo de Ouro Preto de diciembre de 1994 se implementó la unión aduanera imperfecta.

Los países miembros del Mercosur aplican en el impuesto a la renta los siguientes criterios de vinculación de los sujetos de la obligación tributaria con el Estado que detenta el poder tributario:

	<u>Argentina</u>	<u>Brasil</u>	<u>Paraguay</u>	<u>Uruguay</u>
1. Impuesto s/la renta de personas jurídicas	Renta mundial	Renta Mundial (1)	Rentas de fuente paraguaya	Rentas de fuente uruguaya
2. Impuesto s/la renta de personas físicas.	Renta mundial	Renta mundial para los residentes permanentes. Rentas locales p/los no residentes.	No	No

(1) Vigente desde el 1° de enero de 1996.

Los aspectos a ser considerados para acercarnos a la armonización tributaria de los impuestos a la renta entre los países del Mercosur son entre otros los siguientes:

- Aplicación del criterio jurisdiccional de residencia.
- Que el impuesto a la renta grave no solo las rentas empresariales sino también las rentas que obtengan las personas físicas. Sería conveniente que Paraguay y Uruguay adoptaran el criterio de gravar las rentas de las personas físicas, para evitar crear distorsiones relativas a la localización del factor trabajo.

En los anexos II a V exponemos la composición de la recaudación tributaria de los cuatro países miembros del Mercosur, indicando la relación porcentual de cada uno de los tributos con respecto al P.B.I. y además se informa la participación porcentual que cada uno de los impuestos tiene sobre la totalidad de los recursos tributarios.

Del análisis de la información contenida en los mencionados Anexos se pone de manifiesto la escasa significatividad que tiene en términos recaudatorios el impuesto a la renta con respecto a la totalidad de los recursos tributarios, excepto en Brasil que como veremos en el Anexo III representó en 1995 un 7,82% del PBI, siendo la totalidad de la recaudación tributaria un 30,85% del PBI, por lo que el mencionado impuesto tuvo una participación del 21,1% en los recursos tributarios.

Sin embargo, entendemos que el impuesto a la renta es el tributo más equitativo e indispensable en todo sistema tributario que se precie por intentar alcanzar la real capacidad contributiva de los sujetos de la obligación tributaria.

VII. ASPECTOS RELACIONADOS CON LA DETERMINACION DE LA RENTA DE FUENTE EXTRANJERA

7.1. Dividendos

Analizaremos el tratamiento que en el impuesto a las ganancias se le asigna a los dividendos, como así también emitiremos nuestra opinión en cuanto a cual sería el tratamiento impositivo más conveniente para ese tipo de rentas.

La ley del impuesto a las ganancias en sus artículos 46 y 64 (renta de 2º y 3º categoría) excluye a los dividendos de la ganancia neta sujeta a impuesto. Les asigna el tratamiento de ingresos no computables.

La ley del impuesto a las ganancias no distingue en cuanto al tratamiento aplicable a dividendos distribuidos por sociedades locales o radicadas en el exterior, por lo que entendemos que cualquiera sea su origen los dividendos se encuentran excluidos del ámbito de imposición del impuesto a las ganancias.

Sin embargo, consideramos que sería conveniente que los dividendos estuvieran gravados por el impuesto a las ganancias en cabeza del beneficiario de los mismos, ya que así se alcanzaría el objetivo que persigue el principio de equidad al gravar con el impuesto personal progresivo la real capacidad contributiva de los sujetos de la obligación tributaria.

El proyecto de reglamento de la ley del impuesto a las ganancias al cual nos referimos al analizar el concepto de residencia en su artículo ... (22) prevé que los dividendos en dinero o en especie queden íntegramente sujetos al impuesto cualesquiera sean los fondos empresarios con los que se efectúe su pago.

El mencionado proyecto no contiene norma alguna que contemple el otorgamiento de créditos por el impuesto societario pagado, lo que genera que dichas rentas queden sujetas dos veces al impuesto a las ganancias, primero al gravar la renta societaria y segundo al alcanzar con el impuesto al dividendo que percibe el accionista.

Restaría analizar que mecanismo sería el más adecuado para compatibilizar la imposición de las sociedades de capital con el impuesto personal progresivo sobre este tipo de rentas, con el objeto de evitar la doble imposición.

Considerando que un análisis exhaustivo del tema nos alejaría de las pautas señaladas en este trabajo, solo nos referiremos a que la tendencia actual en general adoptada por los sistemas tributarios ha sido la de utilizar el sistema de acrecentamiento del dividendo en la medida del impuesto societario y crédito total computable contra el impuesto sobre el dividendo, según resulta del Cuadro III anexo al trabajo presentado por el Dr. Reig en la Academia Nacional de Ciencias Económicas (24).

7.2. Quebrantos

Como expresáramos en el Capítulo II al analizar la legislación vigente el tratamiento que la ley del impuesto a las ganancias adoptó, implica llevar un registro por separado de las rentas y gastos de fuente extranjera, es decir una cederización más de los quebrantos que se suma a la ya existente para los quebrantos por enajenación de acciones.

En nuestra opinión el tratamiento asignado a los quebrantos de fuente extranjera carece de sustento técnico, por lo que sería conveniente que los mismos pudieran ser absorbidos cualquiera sea el origen de la renta contra la que se compensen.

7.3. Gastos erogados en el extranjero

Para determinar la ganancia neta de fuente extranjera corresponde deducir los gastos efectuados para obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas por el impuesto a las ganancias, restándose de las ganancias producidas por la fuente que las originan; en un todo de acuerdo con lo establecido por el art. 80 de la ley del impuesto a las ganancias.

El proyecto de reglamento al cual ya nos hemos referido en el Capítulo III, prevé un capítulo sobre las deducciones para determinar la ganancia neta de fuente extranjera, disponiendo las siguientes restricciones en cuanto a la deducibilidad de:

- las sumas que pagan los asegurados por seguros para casos de muerte (art. 81 inc. b) de la ley).
- las donaciones a los Fiscos Nacional, Provinciales y Municipales y a las instituciones comprendidas en el inciso e) del art. 20 (art. 81 inc. c) de la ley).
- los aportes correspondientes a planes de seguros de retiro privados (inc. agregado a continuación del inciso d) del art. 81 de la ley).
- los importes abonados en concepto de cuotas o abonos a instituciones que presten cobertura médica -asistencial (art. 81, inc. f), segundo párrafo).

Para la determinación del monto deducible en concepto de donaciones, el proyecto de reglamento excluye a la renta de fuente extranjera.

En nuestra opinión los aspectos contemplados por el mencionado proyecto son razonables, excepto en lo que se refiere al no cómputo de la renta de fuente extranjera para establecer el límite correspondiente a las donaciones deducibles.

VIII. CREDITOS POR IMPUESTOS PAGADOS EN EL EXTERIOR

Como ya analizáramos en el Capítulo II sobre la legislación vigente, el artículo 1º de la ley en su segundo párrafo establece el derecho a computar como pago a cuenta del impuesto generado por la rentas obtenidas en el extranjero el impuesto análogo abonado en el exterior.

Dicho cómputo esta limitado por el incremento de la obligación fiscal originado por la incorporación de la ganancia obtenida en el exterior.

Como ya manifestáramos en el Capítulo II, se omite definir en la ley del impuesto a las ganancias qué se entiende por impuestos análogos.

Enunciaremos a continuación los distintos métodos de crédito de impuesto existentes cuyos objetivos son los de evitar o atenuar la doble imposición internacional:

8.1. Tax sparing

Mediante este sistema se admite deducir no solo al impuesto pagado en el exterior, sino además el que se hubiera debido pagar de no mediar una exención acordada en el país de la fuente.

El modelo de las Naciones Unidas dispone para los países en vías de desarrollo que consideren como crédito de impuesto al gravamen que debía haberse pagado en el país importador de capitales pero no abonado, debido a exenciones reducciones o desgravaciones del país inversor.

8.2. Tax deferral

La cláusula tax deferral privilege se traduce en la postergación de la imposición en el país de la residencia hasta tanto los beneficios no sean remitidos en forma de dividendos, ya que la imputación se efectúa en función de las rentas percibidas.

8.3. Matching credit

Es el otorgamiento de un crédito fijo de impuesto, aún cuando el mismo no haya sido tributado en el país de la fuente, o haya sido gravado a una tasa inferior.

8.4. Proyecto de reglamento de la ley del impuesto a las ganancias

El proyecto de reglamento de la ley del impuesto a las ganancias destina un Capítulo de 12 artículos para establecer el tratamiento atribuible al crédito por impuestos análogos efectivamente pagados en el exterior.

A tal efecto define como impuestos análogos los que impongan las ganancias comprendidas en el art. 2º de la ley, en tanto graven la renta neta o acuerden deducciones que permitan la recuperación de los costos y gastos significativos para determinarla.

Establece que asimismo se consideren impuestos análogos a las retenciones que con carácter de pago único y definitivo integren los sistemas de dichos tributos.

Define el concepto de impuestos efectivamente pagados a los ingresados a los fiscos de los países extranjeros que los aplican, siempre y cuando se encuentren respaldados por los respectivos comprobantes.

También prevé la posibilidad de deducir el impuesto pagado en el extranjero no absorbido por las ganancias de fuente extranjera obtenidas en el mismo año fiscal, del impuesto atribuible a las ganancias netas de aquella fuente obtenida en los 5 años fiscales inmediatos siguientes al anteriormente aludido.

Con respecto al crédito por impuestos exonerados establece que los residentes en el país beneficiarios en otros países de medidas especiales o promocionales que impliquen la recuperación total o parcial del impuesto análogo efectivamente pagado, deberán reducir el crédito que éste genera o hubiese generado en la medida de aquella recuperación.

Entendemos que las disposiciones contenidas en el proyecto de reglamento referidas al tax credit cumplen acabadamente con el objetivo de brindar claridad a las normas tributarias a fin de evitar futuras controversias en la relación entre el fisco y los contribuyentes.

IX. CONVENIOS DE INTERCAMBIO DE INFORMACION

En general los convenios para evitar la doble imposición prevén disposiciones relativas al intercambio de información.

El intercambio de información entre las administraciones tributarias es una herramienta útil para combatir la evasión y los fraudes fiscales.

9.1. Comunidad europea

El intercambio de información en los Países de la Unión Europea se rige por la directiva 77/799 (25), la que contiene las siguientes normas:

a) Preve los siguientes tipos de intercambio de información:

- habitual o automático, que se refiere a una clase específica de datos.
- espontánea, cuando un país voluntaria y libremente informa a otro.
- específico, originado en una requisitoria completa y determinada.

b) Puede rechazarse la propia solicitud de información si se considera que el Estado miembro solicitante no ha agotado sus propias fuentes de información o, si en aplicación del principio de reciprocidad se apreciase que el solicitante no pudiera, por razones de hecho o de derecho, aportar información de la misma naturaleza.

c) Puede negarse una información si condujese a divulgar un secreto profesional, industrial y comercial, un procedimiento comercial o fuese contraria al orden público.

d) A estas limitaciones se añaden las propias que tenga cada Estado miembro para la obtención de información. Estas limitaciones tienen generalmente un origen en los derechos constitucionales, como el secreto del contenido de la correspondencia, el secreto profesional u otros (p.e.: secreto bancario).

- e) Se establece un régimen de intercambio de experiencias con el objeto de fortalecer la eficacia y efectividad de la cooperación.
- f) La obligación de cooperar es estricta, ya que dispone que la información se proporcionará con la máxima prontitud; si no se atiende la petición, el país solicitado debe informar al país solicitante de los obstáculos o motivos del rechazo. El Estado solicitado informará al Estado solicitante de las medidas adoptadas y del resultado de la asistencia o de los motivos del rechazo tan pronto como sea posible.

A partir del 1º de enero de 1993 rige en la Comunidad Europea un intercambio de información entre administraciones tributarias en forma concomitante con la abolición de las fronteras fiscales.

9.2. Mercosur

La Comisión de Armonización de Administraciones Tributarias del Primer Congreso sobre Armonización Impositiva-Aduanera de los Países Miembros del Mercosur emitió, entre otras, las siguientes recomendaciones:

1. establecer una metodología de intercambio de información entre las administraciones, respetando las normas legales internas de los Estados miembros, condicionando tal circunstancia a las limitaciones legales que resguarden los derechos de los administrados.
2. merituar la posibilidad de que los países signatarios utilicen el método de "equivalencia de información" fundado en criterios homogéneos para que cada unidad política no altere el principio de obstrucción informativa. Equivalencia de información significa que un Estado no puede rehusarse a informar bajo excusa que no tiene equivalencia su respuesta.
3. preservar la información obtenida con relación al secreto profesional, industrial y/o comercial, y todo aquello que haga a la confidencialidad de los Estados miembros y a la privacidad de los administrados.
4. armonizar la cooperación de las administraciones en las otras funciones operativas propias de la determinación de la verdadera base imponible.
5. considerar la posibilidad de institucionalizar el sistema de auditoría fiscal simultánea foránea en el marco de la soberanía política y jurídica de cada país signatario.

6. estudiar la factibilidad de otorgar, una clave única de identificación tributaria de los contribuyentes y terceros en el ámbito del mercado común.
7. considerar la posibilidad dentro de los límites constitucionales de cada país signatario, de crear un organismo "supranacional" de Administración Tributaria, con funciones consultivas, de asesoramiento y de interpretación normativa de cada país y/o comunitaria.
8. instrumentar procedimientos de colaboración en materia de reformas legislativas a efectos de evitar la deslocalización de los sujetos pasivos.
9. sistematizar procedimientos para el desarrollo de los recursos humanos de las Administraciones Tributarias implementando programas de capacitación, intercambio de experiencias y accionares comunes en el ámbito del mercado único.

La puesta en práctica de las recomendaciones emanadas del mencionado Congreso coadyuvará a la viabilidad del criterio de vinculación adoptado por nuestra legislación tributaria, ya que facilitará las tareas de fiscalización de las rentas obtenidas en los países miembros del Mercosur.

X. FUGA DE CAPITALS

10.1. Paraísos fiscales

Son aquellos países con fiscalidad privilegiada o con baja fiscalidad.

En general los llamados paraísos fiscales se caracterizan por:

- a) No retener impuestos sobre dividendos o intereses pagados a extranjeros.
- b) Ofrecer un tratamiento ciertamente favorable a las operaciones comerciales realizadas en su territorio, ofreciendo garantías para el mantenimiento de exenciones y para no crear impuestos en el futuro.

Estos países suelen no celebrar tratados de intercambio de información o de doble imposición.

Generalmente se agrupan en cuatro categorías:

1. Países en los que no existe el impuesto sobre la renta de las sociedades ni sobre los dividendos remitidos al extranjero.
2. Países en los que los tipos de impuesto a la renta son mínimos.
3. Países que eximen las rentas obtenidas en el extranjero por las sociedades residentes.
4. Países en los que el impuesto a las ganancias no grava los beneficios de las sociedades holding.

La regionalización de la economía es una herramienta útil para combatir a los paraísos fiscales, ya que en general los mercados comunitarios tienden a aplicar normas de intercambio comercial transparentes e igualitarias.

La actual tendencia de los sistemas tributarios de adoptar el criterio de vinculación de la renta a nivel mundial es otro elemento que colabora a desalentar la localización de las inversiones en los paraísos fiscales.

Estados Unidos de América ha sido considerado, por el Ministro de Finanzas de Canadá, en una reunión de administradores tributarios llevada a cabo en Ottawa en la década de los '70, como una suerte de paraíso fiscal encubierto (26).

El mencionado país exime del impuesto a la renta a los intereses que obtienen los no residentes por la colocación de su capital en los Estados Unidos. Esta es una de las principales causas de la fuga de capitales de los países en vías de desarrollo.

La inexistencia de tratados de intercambio de información fiscal entre los Estados Unidos y países de América Latina favorece activamente la fuga de capitales que tienen su origen en los países en desarrollo.

Al plantearle en la Asamblea del Centro Interamericano de Administradores Tributarios realizada en Brasilia en mayo de 1988 al representante del Internal Revenue Service, la posibilidad de negociar la inclusión de los intereses obtenidos por la colocación de capitales en Estados Unidos por no residentes de ese país en la información rutinaria, éste manifestó que existían impedimentos legales para suministrarla.

Los Estados Unidos tampoco admiten las llamadas "excursiones de pesca", es decir suministrar información sobre la totalidad de los capitales invertidos en ese país y las rentas que obtienen los no residentes.

Solo proporcionan información cuando la misma esta relacionada directamente con la obligación tributaria de un contribuyente y la solicitud está debidamente fundada.

Suiza es otro ejemplo de paraíso fiscal por el estricto secreto bancario que rige en dicho país.

Las administraciones tributarias deberían ejercer un control más estricto al fiscalizar las relaciones jurídicas y comerciales existentes entre sus contribuyentes y los residentes en los países con fiscalidad privilegiada.

XI. ESTADO ACTUAL DE NUESTRA ADMINISTRACION TRIBUTARIA

El cambio de criterio de vinculación de los sujetos activos y pasivos de la obligación tributaria amplía el campo sujeto a fiscalización al incorporar a la base imponible del impuesto a las ganancias a la renta de fuente extranjera que obtienen los residentes en nuestro país.

El régimen de nominatividad de los títulos valores es un instrumento que facilita la identificación de los sujetos que invierten en sociedades de capital.

La Ley Nº 24587 publicada en el Boletín Oficial del 22 de noviembre de 1995 instauró el régimen de nominatividad de títulos valores privados.

El Decreto Nº 259/96 publicado en el Boletín Oficial del 20 de marzo de 1996 reglamentó las formas y procedimientos de conversión de los títulos valores al portador en títulos nominativos no endosables, estableciendo las siguientes fechas como fechas tope para la conversión obligatoria de los títulos valores:

	<u>Plazo para la conversión</u>	
. Títulos valores privados colocados en el país	22.05.96	(1)
. Títulos valores privados de deuda emitidos al portador y colocados en el mercado exterior.	22.05.97	(2)

(1) Según artículo 4º del Decreto 259/96

(2) Según artículo 1º del Decreto 547/96

La mencionada ley de nominatividad introdujo modificaciones a la ley del impuesto a las ganancias relacionadas con las rentas de títulos valores privados, estableciendo un régimen de retención aplicable a los dividendos distribuidos correspondientes a títulos valores que no se hayan presentado para su conversión en títulos nominativos no endosables o acciones escriturales.

Los porcentajes de retención varían del 10% al 30% en función del plazo transcurrido desde la fecha establecida por el Poder Ejecutivo para la conversión y la fecha en que los dividendos se hayan puesto a disposición.

Asimismo el organismo fiscal con el dictado de la Resolución General N° 4120 publicada en el Boletín Oficial del 8 de febrero de 1996 estableció un régimen informativo obligatorio para las sociedades de capital y demás sociedades constituidas en el país, excepto las sociedades cooperativas y los fondos comunes de inversión. La información que deben suministrar está referida a la participación que las personas físicas y las sociedades poseen en dichas sociedades al 31 de diciembre de cada año.

La sumatoria de las normas legales mencionadas precedentemente conducen a alcanzar el objetivo de identificación de los titulares de las tenencias accionarias que ha sido una de las mayores vías de evasión en nuestro país.

Resta que el organismo fiscal utilice con pericia la mencionada información, efectuando un intensivo control sobre las inversiones y rentas que se obtengan en nuestro país.

En relación con la renta de fuente extranjera, encontramos como más dificultoso el camino a recorrer para lograr que las rentas de ese origen no escapen de la tributación.

La celebración de acuerdos y los convenios mutuos de intercambio de información con las administraciones tributarias de otros países facilitará las tareas de fiscalización.

XII. CONCLUSIONES

En nuestra opinión la adopción del criterio de vinculación de los sujetos a nivel mundial implica un paso hacia adelante en la evolución de nuestro sistema tributario siempre y cuando se complemente con las siguientes medidas:

1. Inclusión en la ley del impuesto a las ganancias de normas que cubran los vacíos legales, principalmente en lo que hace a la definición del concepto de residencia, tratamiento de los dividendos, quebrantos, deducibilidad de gastos y otorgamiento de créditos de impuesto, para lo cual efectuamos las siguientes proposiciones:

- 1.1. Concepto de residencia - Personas físicas

- 1.1.1. Definición de los sujetos -personas físicas- residentes en el país.

- 1.1.2. Enunciación de los indicadores que revelan la continuidad de la residencia de hecho en el país, admitiendo prueba en contrario, tales como:

- mantenimiento en el país de una vivienda permanente.
- mantenimiento en el país de relaciones familiares y/o laborales.

1.1.3. Consideración de la nacionalidad del sujeto cuando los indicadores enunciados en el punto 1.1.2. no permitan definir el país de residencia.

1.1.4. Fijación de pautas temporales que permitan establecer el momento en que se pierde la condición de residente en el país.

1.1.5. Elaboración de un test de residencia a ser presentado por los contribuyentes con carácter de declaración jurada.

1.1.6. Armonización entre las normas tributarias y las normas migratorias vigentes en nuestro país.

1.2. Concepto de residencia - Personas jurídicas

1.2.1. Definición de los sujetos -personas jurídicas- residentes en el país.

1.2.2. Consideración de las sociedades constituidas en el país como residentes en el mismo.

1.3. Tratamiento de las rentas obtenidas por sucursales de sociedades extranjeras o establecimientos permanentes.

1.3.1. Gravabilidad de las rentas obtenidas en el país o en el exterior por sucursales de sociedades extranjeras constituidas en el país.

1.3.2. No gravabilidad de las rentas obtenidas en el exterior por la casa matriz no residente en el país.

1.4. Tratamiento de los dividendos

1.4.1. Gravabilidad de los dividendos distribuidos por sociedades locales o radicadas en el exterior, utilizando el sistema de acrecentamiento del dividendo en la medida del impuesto societario y crédito total computable contra el impuesto sobre el dividendo.

1.5. Quebrantos

Absorción de las pérdidas de fuente extranjera por rentas del mismo origen y/o rentas de fuente argentina.

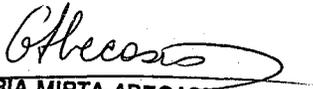
1.6. Gastos erogados en el extranjero

Adecuación del texto legal (art. 81 de la ley) excluyendo de los gastos deducibles ciertos conceptos no aplicables para la determinación de la ganancia de fuente extranjera; p.e. donaciones a los Fiscos Nacional, Provinciales y Municipales.

2. Que se contemple la situación de los contribuyentes que durante el período que va desde la entrada en vigencia del nuevo criterio vincular hasta la fecha en que se establezcan normas precisas, ingresaron el impuesto a las ganancias en base a las precarias normas existentes.
3. Armonización tributaria de los impuestos a la renta entre los países del Mercosur.
4. Adecuación de los convenios para evitar la doble imposición internacional celebrados por nuestro país con anterioridad a la modificación del criterio de vinculación.
5. Definición del concepto de créditos por gravámenes análogos abonados en el exterior considerando como tales a:
 - 5.1. Impuestos que graven la renta neta o acuerden deducciones que permitan la recuperación de los gastos necesarios para obtener, mantener y conservar la renta.
 - 5.2. Impuestos efectivamente abonados debidamente respaldados.
 - 5.3. Con respecto a los impuestos exonerados en otros países, no corresponderá su cómputo en la medida que los beneficios promocionales otorgados en dichos países impliquen la recuperación del impuesto pagado en los mismos.
6. Celebración de convenios de intercambio de información con las administraciones tributarias de otros países, contemplando las recomendaciones emitidas por el Primer Congreso sobre Armonización Impositiva-Aduanera de los Países Miembros del Mercosur.
7. Intensificar las tareas de fiscalización de las rentas y/o capitales provenientes de paraísos fiscales o de países con fiscalidad privilegiada.

8. Mejorar las tareas de fiscalización sobre las rentas, ya sean de fuente argentina o de fuente extranjera, utilizando de manera eficiente los sistemas informativos creados por el organismo fiscal.

En caso de que el sistema tributario llegue a contemplar las situaciones enunciadas en el presente trabajo consideramos que el criterio jurisdiccional de vinculación de la renta a nivel mundial permitirá alcanzar los objetivos que persiguen los principios de equidad y neutralidad.



~~GLORIA MIRTA ABECASIS~~
Contadora Pública - U. B. A.
C.P.C.E.C.F. T° 118 - F° 218

RESUMEN DE CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION DE CARACTER GENERAL

CONVENIO FIRMADO CON	NORMA GENERAL	B.O.	VIGENCIA
Suecia	D.L. 12821/62	05/12/62	01/01/63
Alemania	L. 22025	23/07/79	01/01/76
Bolivia	L. 21780	25/04/78	04/06/79
Francia	L. 22357	30/12/80	01/03/81
Brasil	L. 22675	17/11/82	07/12/82
Austria	L. 22589	20/05/82	17/01/83
Italia	L. 22747	24/02/83	15/12/83
Chile	L. 23228	01/10/85	19/12/85
E.E.U.U.	El presente Convenio no ha sido ratificado por ley		
España	L. 24258	19/11/93	28/07/94
Canadá	L. 24398	13/12/94	30/12/94
Finlandia	L. 24654	10/07/96	(1)
Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte	L. 24727	04/12/96	(2)

(1) A partir de los 30 días de la última notificación entre los gobiernos de los Estados contratantes.

(2) A partir de los 30 días posteriores a la fecha de canje de los instrumentos de ratificación.

Fuente: Errepar, Regímenes especiales, Pág. 300.100.

REPUBLICA ARGENTINA

Presión tributaria en porcentaje del PBI - Año 1995 (*)

	<u>% del PBI</u>	<u>% s/el total</u>
1. Ingresos, beneficios y ganancias de capital	<u>2,26</u>	<u>14,61</u>
1.1. Ganancias	2,20	14,22
1.2. Otros	0,06	0,39
2. Patrimonios	<u>0,16</u>	<u>1,03</u>
3. Internos s/bienes, servicios y transacciones	<u>7,79</u>	<u>50,35</u>
3.1. IVA bruto	6,16	39,82
3.2. Internos unificados	0,62	4,01
3.3. Combustibles líquidos bruto	0,83	5,37
3.4. Otros	0,18	1,15
4. Comercio y transacciones internacionales (derechos de importación, exportación, estadística, etc.)	<u>0,74</u>	<u>4,78</u>
5. Otros ingresos tributarios (regularizaciones, pagos extraordinarios).	<u>0,34</u>	<u>2,20</u>
6. Salarios y Contrib. seguridad social	<u>4,18</u>	<u>27,03</u>
7. Presión tributaria bruta Nación	15,47	<u>100%</u>
8. Deducciones Reintegros a la exportación y otros reintegros.	<u>0,40</u>	
9. Presión tributaria neta Nación	<u>15,07</u>	
10. Impuestos provinciales	<u>3,18</u>	
11. Presión tributaria total neta (9 + 10)	<u>18,25</u>	
12. Presión tributaria total bruta (7 + 10)	<u>18,65</u>	

Fuente: D.N.I.A.F. - Secretaría de Hacienda - 21.02.96

(*) Datos provisorios

ANEXO III

BRASIL

Composición de la recaudación tributaria en porcentaje del PBI - Año 1995 (*)

	<u>% del PBI</u>	<u>% s/el total</u>
1. Total (Consolidado)	<u>30,85</u>	<u>100,0</u>
2. Gobierno central	<u>20,15</u>	<u>65,3</u>
2.1. Impuestos	7,82	38,8
2.1.1. Renta	4,26	21,1
2.1.2. Productos industriales	2,20	10,9
2.1.3. Operaciones financieras	0,51	2,5
2.1.4. Otros	0,85	4,3
2.2. Contribuc. Seguridad social	11,01	54,6
2.2.1. Salarios - Empleados (res)	5,13	
2.2.2. Salarios - Fondo gía.	1,48	
2.2.3. Faturamento	2,46	
2.2.4. Otros	1,94	
2.3. Demás tributos	1,32	6,6
3. Gobiernos estaduais	<u>9,00</u>	<u>29,2</u>
3.1. Circulación mercaderías	7,74	
3.2. Otros	1,26	
4. Gobiernos locales	<u>1,70</u>	<u>5,5</u>

Fuente: IBGE - Diciembre 1995

(*) Estimativa preliminar

ANEXO IV

PARAGUAY

Impuestos del Gobierno Central en porcentaje del PBI - Año 1994

	<u>% del PBI</u>	<u>% s/el total</u>
1. A la renta	<u>2.0</u>	<u>15.5</u>
2. Inmobiliario	<u>0.0</u>	<u>0.0</u>
3. Bienes y servicios	<u>5.1</u>	<u>39.6</u>
3.1. IVA	4.0	
3.2. Selectivo a combustibles	0.8	
3.3. Otros selectivos	0.3	
4. Actos jurídicos	<u>0.5</u>	<u>3.9</u>
5. Comercio exterior Importaciones	<u>1.9</u>	<u>14.7</u>
6. Otros impuestos	<u>0.7</u>	<u>5.4</u>
7. Seguridad social	<u>2.7</u>	<u>20.9</u>
7.1. Empleados públicos	0.9	
7.2. Sector privado	1.8	
8. Total impuestos	<u>10.2</u>	
9. Total impuestos y seg. social	<u>12.9</u>	<u>100%</u>

ANEXO V

COMPOSICION DE URUGUAY DE LOS INGRESOS TRIBUTARIOS - AÑO 1994
(En % sobre el total)

1. Impuesto a la Renta	7,56
2. Contribuciones de Seguridad Social	32,48
3. Otros impuestos sobre la mano de obra	0,65
4. Impuestos al Patrimonio	4,54
5. Impuestos internos sobre bienes y servicios (IVA, IMESI y otros)	38,09
6. Impuestos al comercio exterior	4,54
7. Otros impuestos	<u>12,14</u>
	<u>100,00</u>

Fuente: Anuario de estadísticas fiscales del FMI, Washington DC, 1995.

A. REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS

(1) Dr. Enrique J. Reig - Errepar - DTE T XII - Página 192.

“El criterio de renta mundial en la reforma de los impuestos a las ganancias y sobre los activos”

(2) Dictamen N° 5/80 - Errepar - Impuesto a las ganancias - T III - Página 007.001.001.

(3) XXIII Jornadas Tributarias del Colegio de Graduados en Ciencias Económicas - Comisión N° 1 - Imposición a las Rentas y Patrimonios Mundiales - Mar del Plata - Noviembre de 1993.

(4) Dr. Enrique J. Reig - Publicación de la Academia Nacional de Ciencias Económicas - 1996 - Página 41.

“Reforma necesaria en la estructura del Impuesto a las Ganancias de Argentina”

(5) Dr. Enrique J. Reig - Ob. Citada en nota (1). Página 194.

(6) Dr. Sergio Pedro Brodsky - Impuestos - Tomo L-B. Página 1500.

“La inserción de nuestro país en el primer mundo arroja sus primeros resultados: ahora gravamos también la renta extranjera”

(7) Dres. Leonard W. Rothschild (Jr.) y Robert J. Magilligan - International Bureau Of Fiscal Documentation - Bulletin - July 1988. Páginas 324 a 328.

“United States: The Definition of Residency for Federal Income Tax Purposes. An Analysis of the Proposed Regulations”

(8) Dr. Ignacio Pérez Rayo - Marcial Pons, Ediciones Jurídicas S.A. - Madrid - 1992. Páginas 43 a 76.

“Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”

- (9) Dr. Juan Carlos Vicchi - Trabajo presentado en el Primer Congreso Tributario del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal - Pinamar - Pcia. de Buenos Aires - Abril 1993 - Páginas 115 a 139.

“El impuesto sobre el patrimonio neto - Algunas consideraciones”

- (10) Periódico Económico Tributario del 14.08.92 - Noticias del Mundo - Página 20 - Traducción libre y comentario de la revista Tax Notes International, Volumen 5, N° 1 del 6 de julio de 1992.

“El nuevo concepto de residencia en Australia”

- (11) Dr. Juan Carlos Vicchi, Ob. Citada en nota (9).

- (12) Dr. Denis Sheridan - British Tax Review - Number 3 - 1990. Páginas 78 a 112.

“The Residence of Companies for Taxation Purposes”

- (13) Dr. Pietro Adonnino - Ponencia general en el Cahiers de Droit Fiscal International. International Fiscal Association - 47° Congreso - Florencia - 1993 - Volumen LXXVIIIb - Páginas 195 a 251.

- (14) Fritz Neumark - Instituto de Estudios Fiscales - Madrid - 1974.

“Principios de la imposición”

- (15) Dr. Jorge Macon - Editorial Macchi - 1985.

“Las finanzas públicas argentinas. Período 1950-80”

- (16) Conferencia del Prof. Gabriel Casado Ollero del 5/9/94 Asociación Argentina de Estudios Fiscales - Serie de Conferencias sobre Derecho Tributario - 1994. Páginas 67 a 85.

“Función extrafiscal del impuesto: la noción de capacidad contributiva como esencial al impuesto”

(17) Dr. Antonio Hugo Figueroa - Trabajo presentado en la O.C.D.E. - París - 1990.

“Los tratados tributarios y el flujo de inversiones”

(18) Dr. Enrique J. Reig - Artículo publicado en la Revista de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales - Agosto 1996. Páginas 67 a 76.

“Reflexiones sobre globalización y tributación. “private” futuro de la fiscalidad”

(19) Dr. Hugo González Cano - Boletín de la D.G.I. N° 505 - Enero 1996. Páginas 1 a 6.

“Los modelos de convenio para evitar la doble tributación del Pacto Andino y las Naciones Unidas”

(20) Dr. Pietro Adonnino. Ob. Citada en nota (13).

(21) Dr. Hugo González Cano - Ob. Citada en nota (19). Páginas 5 y 6.

(22) Dr. Hugo González Cano - Ob. Citada en nota (19). Página 6.

(23) Prof. Víctor Uckmar. Serie de conferencias sobre derecho tributario. Asociación Argentina de Estudios Fiscales - 1994 - Páginas 55 a 64.

“Actuales tendencias en los países de la unión europea con relación al régimen impositivo a las rentas de las personas físicas y empresas”

(24) Dr. Enrique J. Reig. Ob. Citada en nota (4). Páginas 88 y 89.

(25) Dres. Sara Diana Telias y Carlos Oscar Rey. Periódico Económico Tributario del 29 de setiembre de 1993. Páginas 9 y 10.

“Intercambio de información entre administraciones tributarias”

(26) Dr. Antonio Hugo Figueroa - La Ley - Boletín Económico N° 8 - Agosto 1989. Páginas 35 a 38.

“Fuga de capitales e intercambio de información fiscal”

B. BIBLIOGRAFIA CONSULTADA

1. Dr. Sebastián Gallaro y Dr. Daniel Castiglione. Trabajo presentado en el IV Congreso Tributario del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal - Abril 1996. Páginas 271 a 280.

“Imposición en base al criterio de renta mundial”

2. Dr. en C.E. José Levy Hara. Trabajo presentado en el IV Congreso Tributario del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal - Abril 1996. Páginas 281 a 309.

“Globalización de la economía y su incidencia en el impuesto sobre los ingresos netos”

3. Dr. Alberto Noceti. Trabajo presentado en el IV Congreso Tributario del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal - Abril 1996. Páginas 311 a 321.

“Conflicto entre las normas de convenio y la legislación interna del país. Normas constitucionales”

4. Dr. Teodoro Cordon Ezquerro. Trabajo presentado en el IV Congreso Tributario del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal - Abril 1996. Páginas 324 a 343.

“El principio de renta mundial y la doble imposición internacional: algunas consideraciones”

5. Dr. Hugo González Cano. Trabajo presentado en el IV Congreso Tributario del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal - Abril 1996. Páginas 387 a 398.

“El modelo de convenio para evitar la doble tributación del impuesto a la renta de la O.E.C.D.: Recientes reformas y comparación con el modelo de la Naciones Unidas”

6. Dr. Antonio H. Figueroa. Revista La Información - Tomo XLV - Junio 1982.

“Doble tributación internacional: Situación actual y experiencia argentina”

7. Dra. Sara Diana Telias y Dr. Carlos Oscar Rey. Periódico Económico Tributario del 31.08.92. Página 14.

“El concepto de residencia o tax home en los E.E.U.U.”

8. Dra. Sara Diana Telias y Dr. Carlos Oscar Rey. Periódico Económico Tributario del 2.06.92. Página 20.

“La adopción del criterio de renta mundial ¿Altera o no la posibilidad de un “Treaty shopping”?”

9. Dr. Luis O. Fernández - Derecho Tributario T° X N° 55. Enero 1995. Páginas 32 y 55.

“Criterio de residencia en el impuesto a la renta, aspectos a legislar”

10. Dr. Luis O. Fernández. Revista Errepar Doctrina Tributaria - Enero 1996 - N° 190. Páginas 623 a 648.

“Armonización tributaria y radicación de inversiones”

11. Dr. Enrique J. Reig. Boletín D.G.I. N° 489. Setiembre 1994. Páginas 1013 a 1046.

“El Mercosur : Características y asimetrías. Armonización fiscal”

12. Dr. Ricardo Koss. Errepar. DTE - Octubre 1989 - T. IX. Páginas 116 a 126.

“Análisis de la vinculación en materia sujeto activo”

13. Dr. Rodolfo Balbi. Doctrina, Ensayos, Estudios. Ediciones Depalma. Páginas 313 a 350.

“La doble tributación internacional”

14. Dr. Osvaldo Agatiello. Derecho Fiscal Tomo XLVIII. Páginas 387 a 391.

“Globalización económica y evasión tributaria. Perspectivas para Latinoamérica”

15. Dra. María E. Marinelli. XXIII Jornadas Tributarias - Mar del Plata. -Noviembre 1993- Páginas 49 a 56.

“Medidas unilaterales para evitar o atenuar la doble o múltiple imposición. Crédito por impuestos pagados en el extranjero”

16. Dr. Adolfo Atchabahian. Derecho Tributario T° X. Página 77.

“En torno a la tributación y precios de transferencia”

17. Dr. Rubén O. Asorey. Periódico Económico Tributario del 16.07.93. Páginas 8 y 9.

“Los paraísos fiscales en el mundo”

18. Dra. Teresa Gómez y Dr. Daniel Malvestiti. Periódico Económico Tributario del 29.09.93. Páginas 1 a 4.

“Paraísos fiscales, su origen, su justificación. ¿Su próximo exterminio?”

19. Dr. Hernán C. Pérez. Errepar - Doctrina Tributaria - Tomo XII - Páginas 784 a 786.

“El concepto de residencia en el nuevo impuesto a las ganancias”

20. Dres. Fernando D. García y Alberto Serrano. Trabajo presentado en las XXIII Jornadas Tributarias del Colegio de Graduados en Ciencias Económicas de la Capital Federal. Boletín de Económicas del Colegio de Graduados en Ciencias Económicas de la Capital Federal de Julio de 1994 N° 141.

“Elementos para la aplicación del impuesto a las ganancias sobre una base mundial y el crédito de los impuestos a la renta pagados en el exterior”

21. Dra. Cecilia E. Goldemberg.

“Justificaciones para la adopción del principio de renta mundial”

22. Dr. Enrique L. Scalone. Errepar - Doctrina Tributaria - Tomo XII. Páginas 199 a 216.

"Modificaciones introducidas en el impuesto a las ganancias"

23. Presentaciones efectuadas por la Unión Industrial Argentina a organismos gubernamentales (Ministerio de Economía, Secretaría de Ingresos Públicos, etc.).

24. Dr. Fernando D. García. Impuestos - Tomo L-B Agosto de 1992. Páginas 1493 a 1496.

"Incógnitas respecto de la imposición de rentas de fuente extranjera"

25. August E. Schouse - Derecho Fiscal - Tomo XXIV - Páginas 1096.

"El foreign tax credit"

26. Dr. Alberto T. López - Derecho Fiscal - Tomo XXIII. Páginas. 793 a 799.

"El nuevo impuesto a las ganancias"

27. Dr. Enrique J. Reig - La Información - Tomo LX. Páginas 400.

"El criterio de la localización territorial de la fuente vs. el de domicilio, residencia o nacionalidad en la opción de los países en proceso de desarrollo"

28. Taylor, Willard B. - Cahiers de Droit Fiscal International. International Fiscal Association. 46° Congreso - Cancun - 1992.

29. Dr. Antonio H. Figueroa - Disertación como panelista en las XVIII Jornadas Tributarias - Mar del Plata - Año 1988.

30. Dr. Klaus Vogel - Cahiers de Droit Fiscal International. International Fiscal Association. 46° Congreso - Cancun - 1992. - Tomo LXIX.

31. Dr. Hugo González Cano - Boletín D.G.I. N° 466. Páginas 1083 a 1114.

"Informe preliminar sobre la armonización tributaria en el Mercosur"

32. Dr. Jorge Macón - Periódico Económico Tributario N° 19 del 14 de agosto de 1992, Página 2.

"La noción de armonización fiscal"

33. Dr. Bruno Gangemi - Cahiers de Droit Fiscal International. International Fiscal Association - XLIV Congreso - Estocolmo - Año 1990.

34. Dr. David W. Williams - IFA . International Bureau of Fiscal Documentation - Amsterdam - Año 1991 - Página 107.

"Trends in international taxation"

35. Dr. Adolfo Atchabahian - Derecho Fiscal. - Tomo XXI. Página 337.

"La doble tributación internacional entre países desarrollados y países en desarrollo"

36. Dr. Fernando D. García. - Trabajo presentado en el Primer Congreso Tributario del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal - Pinamar - Abril de 1993.

"La imposición sobre bienes ubicados en el exterior"

37. Dr. Jorge Macón - Trabajo presentado en el Primer Congreso Tributario del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal - Pinamar - Abril de 1993.

"El impuesto a la renta en el contexto internacional"

38. Dra. Soledad Fernández Doctor - Cuadernos de Actualidad - Hacienda Pública Española - Abril 1992 - Año III. Páginas 97 a 101.

"Novedades en materia de tributación de no residentes"

39. Internal Revenue Code of 1986 and Treasury Regulations: Annotated and selected - 1996 Edition - United States of America.

40. Klaus Vogel - Cahiers de Droit Fiscal International. International Fiscal Association. 38º Congreso - Kluwer - Holanda - 1984- Volumen LXIX. Página 144 - Ponencia general

"Obstáculos fiscales al flujo de capitales entre matrices y sus filiales extranjeras"