

TÍTULO:	MODIFICACIONES AL CONVENIO PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN ENTRE LA ARGENTINA Y BRASIL
AUTOR/ES:	Gotlib, Gabriel; Ferreyra Fernández, Constanza E.; Kaplún, Brian
PUBLICACIÓN:	Doctrina Tributaria ERREPAR (DTE)
TOMO/BOLETÍN:	XXXVIII
PÁGINA:	-
MES:	Noviembre
AÑO:	2017
OTROS DATOS:	-

**GABRIEL GOTLIB
CONSTANZA E. FERREYRA FERNÁNDEZ
BRIAN KAPLÚN**

MODIFICACIONES AL CONVENIO PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN ENTRE LA ARGENTINA Y BRASIL

Las autoridades de la Argentina y Brasil firmaron un Protocolo de Enmienda al Convenio para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal, con respecto a los impuestos sobre la renta. Se destaca la unificación del método para evitar la doble imposición en ambos países, estableciendo un mecanismo de crédito por impuesto análogo y eliminando el método de la exención previsto para la Argentina.

I - INTRODUCCIÓN

La República Argentina y la República Federativa del Brasil celebraron, en el año 1980, el Convenio para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal ("CDI"), con el objeto de evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal, particularmente respecto al impuesto a la renta y el entonces impuesto a los beneficios eventuales y análogos de Brasil.

Se ha dicho que los convenios para evitar la doble imposición (los "Convenios") sirven para una cantidad variada de fines, entre los que se pueden destacar: 1. evitar o mitigar la doble imposición internacional; 2. brindar certeza a las relaciones jurídicas, otorgando mayor seguridad a los inversores; y 3. proveer herramientas de auditoría.⁽¹⁾

Los Convenios celebrados adquieren jerarquía superior a la ley interna de los Estados contratantes. Según el espíritu y finalidad perseguida, el tratamiento allí previsto nunca puede perjudicar a sus residentes, situándolos en condiciones menos favorables de las que originalmente hubiesen tenido bajo aplicación de la legislación interna.

Como tratados internacionales, se trata de normas internacionales negociadas por dos Estados soberanos que tienen como objetivo una autolimitación en su soberanía. La interpretación de cada Convenio será el proceso para asignar el sentido a las normas.⁽²⁾

Los artículos 31 y 32 de la Convención de Viena sobre el derecho de los tratados receptan las normas de interpretación de los Convenios. El artículo 31 señala las reglas generales de interpretación, fijando por su parte que deben interpretarse "...de buena fe conforme al sentido corriente que haya de atribuirse a los términos del tratado en el contexto de estos y teniendo en cuenta su objeto y fin...". El artículo 32 establece los medios de interpretación complementarios, destacando principalmente trabajos preparatorios y las circunstancias de su celebración.

La mayoría de los Convenios celebrados siguen el modelo propuesto por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico ("OCDE"). Para el CDI, la Argentina y Brasil optaron por un texto que combinara las recomendaciones de diversos modelos, se ajustara a sus necesidades y permitiera que ambos países aplicaran sus legislaciones internas, sin limitaciones.⁽³⁾

Las recomendaciones formuladas por la OCDE y la ONU a través de sus modelos y comentarios han sido utilizadas por los países como una herramienta orientadora para la interpretación de los Convenios. Sin perjuicio de ello, Vogel ha manifestado que los comentarios serán relevantes "exclusivamente en el sentido de admitir que las partes contratantes pretenden dar a los vocablos incluidos en el texto convencional del tratado el mismo significado que la OCDE le atribuye mediante los comentarios".⁽⁴⁾

A diferencia de otros Convenios que, al momento de su firma, incluyeron máximos específicos para las alícuotas aplicables a distintas rentas, el CDI carecía de tales normas. Preveía un método dual para evitar la doble imposición, diferenciando el método aplicable a los residentes brasileños y a los residentes argentinos.

Si bien la Argentina no identificó una política clara respecto al abuso de tratado en los Convenios celebrados, modificó su postura a partir del texto utilizado en el Convenio con España, celebrado en 2013.⁽⁵⁾

Con el correr de los años y el desarrollo comercial, se generó la necesidad de actualizar las disposiciones del CDI al nuevo contexto internacional y, principalmente, homogeneizar la línea de Convenios celebrados por nuestro país. Dicha necesidad también fue motivada por el proyecto "Base Erosion and Profit Shifting" ("BEPS"), liderado por la OCDE, y el reciente Convenio Multilateral celebrado el 7/6/2017.

En el marco de las reuniones celebradas, las autoridades de ambos países confirmaron la actualización del CDI. En un primer momento, el objetivo principal era actualizar el texto e incorporar un mecanismo de crédito de impuestos que permitiera aliviar la carga tributaria en determinados sectores de la economía que exportan servicios. Sin perjuicio de ello, ambos países coincidieron en incorporar las recomendaciones del Proyecto BEPS tendientes a evitar prácticas de planificación fiscal abusiva y facilitar el intercambio de información.⁽⁶⁾

En esta colaboración, haremos un repaso de los aspectos generales del CDI y de las principales modificaciones introducidas por el Protocolo de Enmienda (el "Protocolo").

II - PRINCIPALES ASPECTOS DEL CDI ACTUALMENTE VIGENTE

Si bien el CDI seguía principalmente al modelo propuesto por la OCDE, también combinaba cláusulas de otros modelos, como los propuestos por la Organización de las Naciones Unidas ("ONU") y el modelo Pacto Andino. También permitía que cada Estado aplicara las alícuotas previstas en sus legislaciones internas, sin limitaciones.

Se contemplaba únicamente el impuesto a la renta: para la Argentina comprendía el impuesto a las ganancias y el entonces denominado impuesto a los beneficios eventuales, mientras que Brasil incluyó su impuesto sobre la renta, con exclusión de las incidencias sobre remesas excedentes y sobre actividades menos importantes. Tal como suele prever el modelo de la OCDE, se incluyó la extensión del alcance a los impuestos de idéntica o similar naturaleza que pudieran crearse en un futuro.⁽⁷⁾

Los Convenios incorporan, en su mayoría, una definición de Establecimiento Permanente ("EP"), entendido este como el resultado de la actividad continua y la presencia sustancial de una sociedad en un Estado diferente al de su residencia.

El concepto de EP establece la diferencia entre desarrollar o no una actividad en una jurisdicción determinada, pudiendo ser indicativo de una presencia lo suficientemente sustancial como para que quede gravada en esa jurisdicción. Como señala Skaar, "el concepto de establecimiento permanente es el criterio principal para decidir si un país tiene jurisdicción bajo el derecho internacional tributario a gravar las operaciones de una empresa no residente en su país".⁽⁸⁾

En nuestro país, los efectos de un EP dependen de que se haya celebrado un Convenio. La mayoría de los Convenios utilizan la definición del modelo de la OCDE, donde se prevé como principio general que los beneficios que obtiene una empresa solo pueden gravarse por el estado de residencia, excepto que la empresa lleve a cabo sus negocios a través de un EP. En consecuencia, el concepto de EP actúa como un factor de atribución de potestad tributaria al Estado de la fuente.

En el CDI se utilizó la definición general del modelo de la OCDE, adaptando los párrafos de construcción y los conceptos excluidos al concepto de EP del modelo de la ONU.

Tal es así que, de acuerdo al artículo V, la expresión EP significa un lugar fijo de negocios en el que una empresa efectúa toda o parte de su actividad, incluyendo entre otros, a una sede de dirección, una sucursal, una oficina, una fábrica, un taller, una mina, cantera u otro lugar de extracción de recursos naturales y una obra de construcción, instalación o montaje, cuya duración exceda de seis meses.

El modelo de la ONU establece algunas diferencias respecto a la inclusión en el caso de obras de construcción, incluyendo en el concepto de EP, los casos de montaje, delimitando la actividad por un período de seis meses en lugar de doce.

En su artículo VII, se incluyó la gravabilidad de los beneficios empresariales, siguiendo al modelo de la OCDE. Se dispuso como regla general que la potestad para gravar es del Estado de residencia, siempre que las rentas no sean obtenidas mediante un EP. En relación con las operaciones entre partes vinculadas, se introdujo el principio general del operador independiente denominado "arm's length rule".

Dado que el artículo X otorgó la potestad de gravar los dividendos tanto al Fisco argentino como al Fisco brasileño, el método para evitar la doble imposición se tornó de suma importancia para reducir la imposición sobre una misma renta.⁽⁹⁾

La imposición de las regalías presentó una particularidad. El término "regalías" comprendía las rentas provenientes del uso o la concesión del uso del derecho de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas o las grabaciones (*tapes*) para televisión o radio, patentes, marcas diseños, modelos, planes, fórmulas o procesos secretos; del uso o la concesión del uso de equipos industriales, comerciales o científicos; o de informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas. De conformidad con los modelos de la OCDE, no había una definición expresa respecto a cómo quedaban gravados los servicios de asistencia técnica, por lo que, en la práctica, terminaban siendo considerados como rentas empresariales u otras rentas⁽¹⁰⁾. El protocolo aclaratorio, ratificado por la ley 22675, amplió la definición y estableció que las disposiciones también se aplicaban a las rentas procedentes del uso o la concesión del uso de noticias internacionales y de la prestación de servicios técnicos y de asistencia técnica, científica, administrativa o similares. Como se utilizó el término "se aplican" en lugar de "se consideran", se entendió que se extendía la definición propuesta, incluyendo en su esfera el concepto de asesoramiento técnico.⁽¹¹⁾

Se estableció un método dual para mitigar la doble imposición. En la redacción original, las personas humanas o las sociedades residentes argentinas que reciben rentas de capitales de fuente brasileña se encuentran exentas del impuesto a las ganancias en la Argentina, ya que se considera que sobre dicha renta la potestad de tributar correspondía a Brasil. Por su parte, las rentas de fuente argentina cuyos titulares sean residentes brasileños quedan gravadas en ambos países, pudiendo tomar como crédito el impuesto abonado en la Argentina.⁽¹²⁾

A diferencia de otros Convenios, tal como el celebrado con Italia, el CDI no prevé expresamente una cláusula de no discriminación respecto a deducciones.⁽¹³⁾

III - MODIFICACIONES INTRODUCIDAS

El Protocolo actualizó la mayor parte del texto original conforme el modelo de la OCDE y las recomendaciones del Proyecto BEPS, destacándose las siguientes modificaciones:

a) Alcance del texto⁽¹⁴⁾

El Protocolo extiende el alcance del CDI a impuestos sobre el patrimonio, como el impuesto sobre los bienes personales en la Argentina. Se incluye también al impuesto a la ganancia mínima presunta, sin perjuicio de que dicha disposición quedará obsoleta en virtud de la ley 27260, que derogó este impuesto a partir del período fiscal 2019.⁽¹⁵⁾

b) EP

Se especifican los conceptos excluidos de la definición, lo que brinda mayor certeza en el momento del análisis de casos concretos, considerando que la Argentina no tiene una definición de EP prevista en la ley de impuesto a las ganancias. Se menciona expresamente que las actividades excluidas deben revestir el carácter de auxiliares o preparatorias. Respecto de las aseguradoras, se considerará que estas tienen un EP en el otro Estado, si 1. recaudan primas en el territorio de ese otro Estado o 2. aseguran contra riesgos situados ante él por medio de una persona distinta de un agente independiente.

c) Dividendos

Si bien se mantienen las potestades compartidas, se introducen alícuotas máximas para la imposición sobre los dividendos en el país del cual procedan. La alícuota aplicable se limita al 10% del importe bruto de dividendos si el beneficiario efectivo es una sociedad que posea directamente al menos el 25% del capital de la sociedad que paga los dividendos durante un período de 365 días, o 15% en todos los demás casos.⁽¹⁶⁾

d) Intereses

Al igual que sucede en el caso de los dividendos, los intereses podrán someterse a imposición en el Estado del cual procedan con una alícuota máxima del 15%, permitiendo también la imposición en el Estado de residencia.

e) Regalías

No se realiza ninguna modificación respecto a las actividades comprendidas en el término "regalías", así como tampoco respecto a la inclusión del concepto de asesoramiento técnico. Se limitó al 15% del importe bruto la alícuota aplicable para el uso o concesión de marcas de fábrica o de comercio, o al 10% en los demás casos.⁽¹⁷⁾

f) Patrimonio

Se incorpora el artículo XXII que regula la gravabilidad del patrimonio, estableciendo que el patrimonio de un residente podrá someterse a imposición tanto en el Estado donde esté situado como en el otro Estado. La única limitación recae en el patrimonio constituido por buques, aeronaves o vehículos de transporte explotados para el tráfico internacional y los bienes muebles afectados a tal explotación, que únicamente podrá ser gravado en el Estado donde se encuentre la sede de dirección efectiva de la empresa que explota dicha actividad.⁽¹⁸⁾

g) Mecanismo para evitar la doble imposición

El Protocolo unifica el método para ambos países, estableciendo un mecanismo de crédito por impuesto análogo abonado en el otro Estado. De esa manera, se elimina el método de la exención previsto para la Argentina. Esta modificación resulta sumamente relevante ya que, hasta el momento, las rentas de fuente brasileña obtenidas por residentes argentinos estaban, en su mayoría, exentas de imposición en la Argentina. Sin perjuicio de la modificación establecida, se mantienen las exenciones previstas en los países de origen.

h) Limitación de beneficios

En concordancia con el Proyecto BEPS, el Convenio Multilateral y siguiendo lo acordado en los Convenios para evitar la doble imposición celebrados con México y Chile, se incorpora una cláusula de límite de beneficios. Mediante la aplicación de dicha cláusula, no se otorgarán los beneficios del CDI cuando sea razonable concluir, teniendo en cuenta los hechos y circunstancias del caso, que la obtención de beneficios fiscales fue uno de los objetivos principales de un acuerdo u operación, excepto que la concesión de beneficios en esas circunstancias esté en concordancia con el objeto y las disposiciones del CDI.

Como novedad, se introduce un límite a la aplicación del CDI para el caso de personas jurídicas, cuando más del 50% de la participación accionaria pertenezca, directa o indirectamente, a una o más personas que no sean residentes del Estado en que esté constituida la sociedad. La limitación no será aplicable cuando la sociedad realice en su Estado de residencia una actividad comercial sustancialmente distinta a la mera tenencia de valores o activos, o la mera realización de actividades auxiliares, preparatorias o similares, respecto de otras entidades relacionadas.⁽¹⁹⁾

IV - ENTRADA EN VIGENCIA

El Protocolo fue suscripto por los cancilleres y ministros de Hacienda en el marco de la Cumbre del Mercosur, celebrada el 21 de julio en Mendoza. El próximo paso será que el Poder Legislativo de ambas jurisdicciones apruebe el instrumento, mediante los procedimientos internos previstos en cada país. El Protocolo entrará en vigor a partir de los treinta días de la última notificación, sobre los hechos imposables perfeccionados a partir del primero de enero inclusive del año calendario inmediato siguiente. En el caso, por ejemplo, de que el último intercambio de notificaciones se realice hasta el 30/11/2017, los efectos serán aplicables a partir del 1/1/2018.⁽²⁰⁾

V - CONCLUSIONES

Motivados por el proyecto BEPS y el Convenio Multilateral, la Argentina y Brasil celebraron el Protocolo de Enmienda con el objetivo de armonizar sus disposiciones actuales, en línea con la tendencia mundial.

En este marco, se amplió el concepto brindado para EP y se limitó la gravabilidad del Estado fuente en el caso de dividendos, intereses y regalías.

El método para evitar la doble imposición fue otra de las modificaciones introducidas, por medio de la cual se eliminó la exención prevista para los residentes argentinos de la renta de fuente brasileña.

Notas:

- (1) Gotlib, Gabriel y Vaquero, Fernando M.: "Aspectos internacionales de la tributación argentina" - LL - 2009 - pág. 251
- (2) Grageda Núñez, Eugenio: "La interpretación de los tratados para evitar la doble tributación, el modelo de la OCDE y sus comentarios" - Revista de Derecho Económico Internacional - N° 1 - vol. 1
- (3) Lemme, Alejandro F.: "El convenio Argentina-Brasil ¿instrumento para evitar la doble imposición, o fuente de estímulo impositivo a favor de Brasil?" - PET - febrero/2009 - 412
- (4) Vogel, Klaus: "*The influence of OECD Commentaries on Treaty Interpretation*" - Bulletin of the IBFD - 2000 - pág. 613
- (5) Forcada, Carlos A. C.: "Cláusulas antiabuso en los CDI de Argentina, Brasil, México y Panamá" - Panel II, Normas antielusivas en su aplicación a las transacciones internacionales. II Jornadas de Tributación Internacional. Asociación Argentina de Estudios Fiscales - 2014 - pág. 199
- (6) <https://www.mrecic.gov.ar/protocolo-adicional-al-convenio-para-evitar-la-doble-imposicion-entre-la-argentina-y-brasil>
- (7) Lemme, Alejandro F.: "El convenio Argentina-Brasil ¿instrumento para evitar la doble imposición, o fuente de estímulo impositivo a favor de Brasil?" - PET - febrero/2009 - 412
- (8) Skaar, Arvid: "*Permanent Establishment. Erosion of Tax Treaty Principle*" - 1ª ed. - Kluwer Law and Taxation Publisher - 1991
- (9) Guiller món, Luis O.: "Dividendos de sociedades brasileñas a favor de accionistas residentes en Argentina: aplicación del Convenio para evitar la Doble Imposición Internacional" - PET - febrero/2009 - 412 - 8
- (10) Gotlib, Gabriel y Vaquero, Fernando M.: "Aspectos internacionales de la tributación argentina" - LL - 2009 - pág. 267
- (11) Gotlib, Gabriel: "Asesoramiento técnico prestado desde el exterior: beneficios de los tratados para evitar la doble imposición" - LL - 1996-C - 1996
- (12) Musalem, Alberto R.: "Tratamiento del impuesto a la renta en Argentina, Brasil y Chile desalienta el desarrollo del Mercado de Capitales de nuestro país" - IMP 2012-6 - 5
- (13) Gebhardt, Jorge y Malvitano, Rubén H.: "[Convenios de doble imposición: la deducción de gastos frente a la cláusula de no discriminación](#)" - ERREPAR - DTE - enero/2014 - T. XXXV - Cita digital EOLDC088947A
- (14) Art. 3, Protocolo de Enmienda
- (15) [Art. 76, L. 27260](#)
- (16) Art. 7, Protocolo de Enmienda
- (17) Art. 9, Protocolo de Enmienda
- (18) Art. 12, Protocolo de Enmienda
- (19) Art. 16, Protocolo de Enmienda
- (20) Art. 28, Protocolo de Enmienda