

REVISTA

# DEBATES

DE DERECHO TRIBUTARIO Y FINANCIERO

DERECHO INTERNACIONAL TRIBUTARIO

---

Año II - N° 4 - Septiembre 2022

---



CENTRO DE ESTUDIOS DE  
DERECHO FINANCIERO Y  
DERECHO TRIBUTARIO

DERECHO - UBA

REVISTA

# DEBATES

DE DERECHO TRIBUTARIO Y FINANCIERO

---

DERECHO INTERNACIONAL TRIBUTARIO

---

Año II - Nº 4 - Septiembre 2022

**Centro de Estudios de Derecho Financiero y Derecho Tributario**  
Facultad de Derecho, Universidad de Buenos Aires  
Av. Figueroa Alcorta 2263 (C1425CKB)  
[www.derecho.uba.ar](http://www.derecho.uba.ar) - [cedfdt@derecho.uba.ar](mailto:cedfdt@derecho.uba.ar)

Registro DNDA en trámite

**PROPIETARIO**

Facultad de Derecho,  
Universidad de Buenos Aires

**DIRECTOR**

Horacio G. Corti

**SUBDIRECTOR**

Pablo Revilla

**CONSEJO EDITORIAL**

Fabiana H. Schafrik  
Gladys V. Vidal  
Horacio F. Cardozo  
Patricio Urresti  
Juan Manuel Álvarez Echagüe

**Responsables de  
este número:**

**DIRECTOR**

Horacio G. Corti  
Mariano Luchessi

**DISEÑO**

Ana L. Sancineto

**EDICIÓN**

Agostina B. Gelmetti  
Virginia T. Neyra

---

**Editorial**

Horacio G. Corti y Mariano Luchessi ..... 6

SECCIÓN GENERAL

**Hacia un Derecho Internacional Financiero y Tributario**

Horacio G. Corti ..... 9

**Tributación de la economía digitalizada en Bolivia: imposición sobre al valor agregado o sobre la renta**

Álvaro Villegas Aldazosa ..... 26

**Intercambio de información internacional: uso efectivo de la información para una fiscalización basada en riesgo**

Verónica Grondona y Martín Barreiros Cavaco ..... 34

**Criticidades de la implementación del Instrumento Multilateral (IML) previsto por el Plan de Acción BEPS**

Cristián Billardi ..... 48

**Aspectos destacados y tendencias mundiales en los derechos de los contribuyentes en 2020**

Carlos E. Weffe ..... 58

**Apostillas y propuestas sobre la resolución de conflictos internacionales tributarios en la era digital**

Adolfo A. Iriarte Yanicelli y Fernanda Fernández ..... 86

**La Resolución General (AFIP) N°4838/20 y el secreto profesional. Precisiones y problemáticas del Régimen Informativo de Planificaciones Fiscales**

Juliana Paccini, Maximiliano Visus y Franco Rodriguez ..... 129

**El rol del juez administrativo en el control jurisdiccional de los actos de la administración tributaria francesa**

Victoria Alvarez-Le Mentec ..... 153

**Particularidades de la red de convenios tributarios de la República Argentina. El tratamiento de la asistencia técnica**

Carlos Protto ..... 168

**Solidaridad, equidad e igualdad financiera en el texto constitucional y su vinculación con la CEDA**

Karina M. Larrañaga ..... 176

**La Agenda 2030 para el desarrollo sostenible y los derechos humanos. Una interpretación con clave constitucional**

Karina M. Larrañaga ..... 194

## SECCIÓN ESPECIAL

|   |     |
|---|-----|
| <b>Titularidad activa de entidades transparentes en convenios internacionales sobre impuestos. Comentarios al Oficio N° 1279 del Servicio de Impuestos Internos de Chile</b><br>Francisco Sepúlveda ..... | 211 |
| <b>Los convenios tributarios y su aplicación sobre las rentas originadas fuera de las aguas territoriales del Estado o en su plataforma continental</b><br>Guzmán Ramírez .....                           | 221 |
| <b>Un beneficio tributario revestido de formalidades necesarias</b><br>Jorge L. Castillero Villalaz .....   | 240 |
| <b>Aplicación en Bolivia del artículo 8 del Convenio para evitar la doble imposición suscrito con España</b><br>Christian A. Olea Méndez .....  | 250 |
| <b>Apuntes sobre la constitucionalidad e idoneidad de medidas legislativas para el combate a regímenes fiscales preferentes</b><br>Diego Cuevas Estandía .....  | 256 |
| <b>Tratamiento fiscal del desarrollo y suministro de software a la luz del convenio para evitar la doble imposición entre Paraguay y Chile</b><br>Horacio Sánchez Pangrazio .....                         | 268 |
| <b>Aplicación del Convenio para evitar la doble tributación entre Chile y España.</b><br>José María Díez .....  | 277 |

---

## EDITORIAL

Una vez más es una alegría expresar unas palabras preliminares a este cuarto número de nuestra revista “Debates”, en formato digital, donde cada edición tiene como contenido una temática específica del derecho financiero y tributario y, a la vez, es dirigido y coordinado por diferentes profesores que componen nuestra comunidad académica.

El primer número lo dedicamos al derecho penal tributario y fue dirigido por Juan Manuel Álvarez Echagüe y Flavia Lamarre; el segundo, por su parte, lo dedicamos a la tributación local y fue dirigido por Pablo Revilla y coordinado por Patricio Urresti; el tercer número lo dedicamos al derecho aduanero y lo dirigió Catalina García Vizcaíno, profesora consulta de nuestra Facultad. Este cuarto número, en fin, se encuentra dedicado al derecho internacional financiero y tributario y lo hemos organizado los autores de estas líneas.

Esta edición se divide en dos secciones. En la sección general, los autores refieren a temáticas diversas del Derecho Internacional Financiero y Tributario abarcando conceptos actuales, amplios y discutidos; mientras que, la sección especial, se enfoca en temas puntuales del derecho internacional tributario convencional tomando como base de estudio la legislación doméstica de los países de residencia de los autores, interrelacionando los conceptos con los Convenios tributarios y sus respectivos modelos (MOCDE y MONU).

Con relación a la sección general, en el trabajo que abre la publicación –elaborado por uno de los autores de estas líneas– presentamos la hipótesis de pensar al derecho internacional financiero y tributario de manera integrada, tal como sucede en el ámbito doméstico (constitucional). El segundo artículo, escrito por Álvaro Villegas Aldazosa, versa sobre la tributación de la economía digitalizada en Bolivia y desarrolla las situaciones actuales y las complejidades que atraviesa la economía digital en países en desarrollo, no solo desde el impuesto a la renta, sino también al consumo. El ensayo

siguiente, de Veronica Grondona y Martín Barreiros Cavaco, analiza el intercambio de información internacional y su uso efectivo por parte de las Administraciones. El cuarto trabajo desarrolla, de la mano del profesor Cristian Billardi, las críticas conceptuales sobre la implementación del instrumento Multilateral previsto por la acción 15 del plan BEPS. Luego, el Profesor Carlos Weffe analiza los aspectos y tendencias actuales en los derechos personales del contribuyente. Por su parte, el siguiente ensayo, de Adolfo A. Iriarte Yanicelli y Fernanda Fernandez, brinda un análisis sobre la resolución de conflictos internacionales en la era digital. Asimismo, la séptima colaboración, de Juliana Paccini, Maximiliano Visus y Franco Rodriguez, realiza un análisis sobre el secreto profesional a la luz de la implementación del cumplimiento tributario sobre planificaciones fiscales establecido por la Administración Tributaria de Argentina (RG AFIP 4838). A continuación, Victoria Alvarez Le Mentec analiza el control jurisdiccional de los actos administrativos desde la perspectiva de la AT francesa. El siguiente trabajo, de Carlos Protto, se refiere a la red de Convenios tributarios firmados por Argentina, haciendo énfasis en la problemática de asimilación por las jurisdicciones del concepto de asistencia técnica. Finalmente, contamos con dos trabajos de Karina Larrañaga, que se enfocan en el desarrollo: por un lado, de la solidaridad, equidad e igualdad financiera y, por el otro, de la agenda 2030 para el desarrollo sostenible y los derechos humanos.

Con relación a la sección especial, ella se inicia con un ensayo de Francisco Sepúlveda, quien analiza la transparencia de las entidades a nivel fiscal en convenios tributarios en base al análisis y comentarios del Servicio de Impuestos Internos Chileno. Guzmán Ramírez desarrolla la aplicación de las rentas originadas fuera de Uruguay o en su plataforma continental. Luego Jorge L. Castellero Villalaz analiza el impacto del beneficiario efectivo a la luz de la legislación

interna de Panamá. Christian Olea se refiere a la aplicación en Bolivia del artículo 8 del Convenio tributario de dicha jurisdicción con España. El siguiente trabajo, de Diego Cuevas Estandía, analiza la constitucionalidad sobre las medidas legislativas llevadas a cabo por México para el combate a regímenes fiscales preferenciales. Horacio Sanchez Pangrazio desarrolla un análisis sobre el tratamiento tributario del software a la luz del convenio tributario entre Paraguay y Chile. Finalmente, José María Diez analiza la aplicación del Convenio tributario entre Chile y España.

El desarrollo y diversidad en las temáticas de esta edición dan muestra de la complejidad que atraviesa el derecho internacional financiero y tributario. Ello, como ya hemos mencionado en otras oportunidades, nos compromete como Centro de Estudios, a continuar fomentando la formación en estas temáticas para toda la comunidad académica profesional.

Muestra de nuestro esfuerzo, se desprende de las Jornadas desarrolladas desde hace dos años, de manera mensual y continua, en las cuales tenemos el gusto de invitar y contar con colegas amigos de distintos puntos del hemisferio para debatir sobre temas actuales y diversos.

Asimismo, junto con la Escuela de Práctica Jurídica de la Universidad Complutense de Madrid, dirigida por nuestros colegas y amigos José Manuel Almudí Cid y Alejandro Zubimendi Cavia, estamos llevando a cabo, con la organización del Ministerio de Educación de la Nación Argentina y financiado por el Banco Interamericano de Desarrollo, el curso de Fiscalidad Internacional. Este curso, que ha comenzado en junio de 2022 de manera virtual, cuenta con un cuerpo de 39 prestigiosos profesionales de distintos puntos del hemisferio, y se enfoca en las temáticas más sensibles y debatibles del derecho internacional financiero y tributario. Allí, avanzando en la senda tan sólo sugerida en esta publicación, incorporamos cuestiones referidas al derecho internacional presupuestario, al derecho internacional de la deuda pública y al derecho internacional monetario.

Finalmente, organizamos una Conferencia de Derecho Internacional Financiero y Tributario a llevarse a cabo de manera híbrida en la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires, contando con los profesores del curso, en la semana presencial que se lleva a cabo del 5 al 9 de septiembre del corriente año, en la cual debatiremos sobre “Cooperación internacional tributaria” y sobre “Nuevos desafíos en el Derecho Internacional Financiero y Tributario”.

Lo dicho, es un resumen sobre las constantes actividades que llevamos a cabo y que complementan esta edición dedicada al derecho internacional. Lo cual, en otras palabras, refuerza, a nuestro entender, la necesidad colectiva de fomentar y profundizar el estudio en esta temática a la luz de un interrogante: ¿existe efectivamente en el derecho positivo un derecho internacional al que quepa calificar de financiero y tributario?

Horacio G. Corti  
Mariano Luchessi

# SECCIÓN GENERAL

---

## HACIA UN DERECHO INTERNACIONAL FINANCIERO Y TRIBUTARIO

Horacio G. Corti

### I. Introducción. Objeto de este ensayo.

El derecho financiero y tributario se encuentra actualmente en un momento de singular eferescencia, tanto en su faz doméstica como internacional.

Con respecto a los derechos nacionales venimos desarrollando, paso a paso, una visión integral sobre nuestra materia basada en el concepto básico de Constitución Financiera. Según nuestra definición (que asume una historia conceptual iniciada en la doctrina alemana posterior a la Ley Fundamental de Bonn de 1949 y que fue evolucionando hasta la actualidad) se trata del *subsector de las constituciones contemporáneas que regula, en lo esencial, cómo debe ser financiada la efectividad de dichas constituciones*<sup>1</sup>.

Se aprecian con claridad los diferentes aspectos de nuestra definición:

a) es un *subsector*, que se distingue de los subsectores considerados clásicos (un conjunto de fines, valores y símbolos, habitualmente sintetizados en los preámbulos; un conjunto de derechos y garantías, hoy ampliados en su extensión por la constitucionalización del derecho internacional de los derechos humanos; un diseño institucional referido al poder estatal);

b) que regula lo *esencial*, es decir: los aspectos medulares, que deberán ser luego desarrollados por el legislador;

c) la regulación establece un *deber*, aclaración natural dado el carácter normativo de las constituciones;

d) el objeto de la regulación, su ámbito específicamente material, es lo *financiero*, es decir, la actividad consistente en la obtención, conservación y asignación de los recursos públicos (o la renta pública, según el léxico de

la Corte Suprema, o los fondos del Tesoro, según la designación canónica del artículo 4 de nuestra Constitución histórica, redacción que aún perdura), y, en fin

e) se precisa aquello que debe ser financiado: la *efectividad* (esto es: la realidad empírica, la realización social, la concreción práctica) de las constituciones.

Según una visión panorámica del derecho constitucional comparado, todas las constituciones contemporáneas contienen, con mayor o menor detalle, un subsector de tales características. Y, además, hay algunos elementos que son los habituales:

a) una serie de técnicas financieras (presupuesto, tributo, crédito público, moneda, ingresos patrimoniales), donde el presupuesto público, en virtud de su estructura normativa (estimación de ingresos y autorización de gastos), es la técnica articuladora o vertebradora del conjunto;

b) un conjunto de principios (tradicionales, como la reserva de ley o la igualdad, o de reconocimiento más reciente, como la transparencia, la participación, la igualdad de género o la sustentabilidad);

c) un deber (de contribuir al sostenimiento de la Constitución sobre la base de la capacidad contributiva);

d) un conjunto de competencias y de procedimientos, y

e) órganos específicamente financieros (así, en el caso federal argentino, el Organismo Fiscal Federal o la Auditoría General de la Nación).

Este enfoque de raíz constitucional permite, luego, delimitar con precisión el ámbito propio del Derecho Financiero y Tributario: una rama específica y relativamente autónoma del ordenamiento jurídico, que forma parte del derecho público y que es objeto de una disciplina jurídica también específica. Definimos así al Derecho Financiero y Tributario como *el desarrollo legal y*

<sup>1</sup> Remito a las reflexiones efectuadas en CORTI, Horacio, *Financiar la Constitución*, Eudeba, 2021.

*reglamentario de las técnicas jurídicas contenidas en la Constitución Financiera.*

De esta forma nuestra disciplina adquiere una unidad conceptual basada en las características mismas del derecho positivo contemporáneo (y no en las ideas subjetivas de cada doctrinario). Queda, de tal forma, como una visión histórica la pretendida autonomía de un fragmento del derecho financiero y tributario (el derecho tributario), de gran predicamento en la tradición jurídica latinoamericana, como lo muestran las conclusiones de la primera jornada realizada por el Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario a mediados del siglo pasado (aunque cabe destacar que durante la presidencia del profesor Mauricio Plazas Vega se modificó aquel criterio restrictivo en favor del reconocimiento del derecho financiero y tributario como forma adecuada de aprehender el derecho contemporáneo).

A partir de esta delimitación precisa del derecho financiero y tributario pueden, luego, presentarse las diferentes técnicas que son necesarias para su puesta en práctica o para su protección sancionatoria. Así, por ejemplo, las técnicas administrativas (órganos, potestades, procedimientos, actos, recursos) que, por añadidura, tendrán un contenido financiero (tales como los procedimientos administrativos de contenido tributario o presupuestario). De igual manera pueden enfocarse las técnicas sancionatorias de protección de la hacienda pública o, también, las técnicas procesales. Todas estas distinciones, en apariencia académicas, son estratégicas para la práctica cotidiana en la medida que, entre otras razones, el ordenamiento jurídico utiliza la distinción en ramas jurídicas para distribuir potestades o competencias.

Como puede apreciarse se trata de un programa integral de investigación, que pretende hacer frente a los desafíos (complejos y globales) que nos presenta la realidad actual.

Ahora bien, podemos preguntarnos si es posible, sobre la base de lo que podemos llamar una “analogía doméstica”, traspasar este enfoque del ámbito nacional al internacional. Es decir, así como identificamos

un derecho financiero y tributario en tanto desarrollo legal y reglamentario de la Constitución Financiera, ¿podemos identificar, de forma paralela, un derecho internacional referido al mismo ámbito material, es decir: un derecho internacional financiero y tributario? En otros términos, ¿podemos referirnos ya no al derecho internacional tributario sino, más profundamente, al derecho internacional financiero y tributario? ¿Es ésta la forma adecuada para la comprensión del derecho internacional contemporáneo referido a nuestra disciplina?<sup>2</sup>

A fin de avanzar en este camino creo que es necesario, de forma preliminar, realizar un trabajo de identificación jurídica. En términos interrogativos: ¿existen, en el derecho positivo internacional, instrumentos, reglas u órganos que, en términos materiales, se refieran al derecho financiero y tributario, más allá, claro de la tradicional red de convenios referidos específicamente a la coordinación de las potestades tributarias nacionales?

Este ensayo tiene como objeto efectuar un breve recorrido por el derecho positivo

<sup>2</sup> Tal como señala Carlos María López Espadafor (cfr. LOPEZ ESPADAFOR, Carlos María, “La delimitación de los contenidos de la enseñanza de la fiscalidad internacional: la toma en consideración de los principios generales del Derecho Internacional en materia tributaria” en *Revista de Educación y Derecho*, n°8 abril-septiembre 2013) “en la contemplación internacional del Derecho Financiero podemos también distinguir una perspectiva tributaria y otra no tributaria. Pensemos, por ejemplo, en la disciplina presupuestaria de las organizaciones internacionales, especialmente de la Unión Europea. Obviamente, al igual que sucede en el plano interno, también en el plano internacional la demanda de estudios tributarios es mucho mayor que la de estudios de Derecho Financiero no tributarios. Esto no quita que también deba ser tomada en consideración esa perspectiva no tributaria. Piénsese por ejemplo, más allá del presupuesto en sí de la Unión Europea, en cuestiones como los recursos propios de ésta que no tengan naturaleza tributaria o en el control que desarrolla su Tribunal de Cuentas. De ahí que no sólo sea necesaria una construcción dogmática general de la perspectiva internacional del Derecho Tributario, sino del Derecho Financiero, incluyendo las ramas no tributarias de éste”

internacional a fin de identificar algunos de dichos instrumentos, reglas y órganos y, de esa forma, comenzar a percibir la eventual existencia de una densa trama de regulaciones que merecen enfocarse de manera unitaria, sistemática y a la vez complementaria con respecto a las constituciones financieras nacionales.

Tarea quizás fatigosa, pero necesaria para dilucidar qué grado de realidad concreta y positiva puede tener la hipótesis de un derecho internacional financiero y tributario.

Por cierto, ya en el ámbito específicamente tributario viene desarrollándose un proceso de transformación a partir de la *Declaración de Lough Erne* emitida por la cumbre del G8 del 18 de junio de 2013, punto simbólico de inicio del proceso que dio lugar al plan de acción BEPS preparado por la OCDE y aprobado por el G20 en su reunión de San Petersburgo de septiembre de ese mismo año<sup>3</sup>. Dicho proceso, que continúa hasta el día de hoy, ya es revelador de estrategias y renovaciones que van más allá de los cauces tradicionales.

Veamos entonces algunas de dichas regulaciones.

## II. Identificando regulaciones internacionales financieras y tributarias

### II.A. Convención de las Naciones Unidas contra la Corrupción

En 2003, por medio de la resolución 58/4 de la Asamblea General de la ONU se aprueba la *Convención de las Naciones Unidas contra la Corrupción*, que fue a su vez aprobada por nuestro país en 2006 por medio de la ley 26.097. De acuerdo a su artículo 1, una de sus finalidades consiste en “promover la integridad, la obligación de rendir cuentas y la debida gestión de los asuntos y los bienes públicos”.

El texto de la Convención le dedica un punto específico a “la gestión de la hacienda pública”. Así, de acuerdo al artículo 9, punto 2:

“Cada Estado Parte, de conformidad con los principios fundamentales de su ordenamiento jurídico, adoptará medidas apropiadas para promover la transparencia y la obligación de rendir cuentas en la gestión de la hacienda pública. Esas medidas abarcarán, entre otras cosas:

a) Procedimientos para la aprobación del presupuesto nacional;

b) La presentación oportuna de información sobre gastos e ingresos;

c) Un sistema de normas de contabilidad y auditoría, así como la supervisión correspondiente;

d) Sistemas eficaces y eficientes de gestión de riesgos y control interno; y

e) Cuando proceda, la adopción de medidas correctivas en caso de incumplimiento de los requisitos establecidos en el presente párrafo”.

El punto 3 del mismo artículo, por su parte, dispone que “cada Estado Parte, de conformidad con los principios fundamentales de su derecho interno, adoptará las medidas que sean necesarias en los ámbitos civil y administrativo para preservar la integridad de los libros y registros contables, estado financieros u otros documentos relacionados con los gastos e ingresos públicos y para prevenir la falsificación de esos documentos”.

Es decir, el derecho internacional fija una serie de estándares referidos a la transparencia, los procedimientos presupuestarios, los sistemas de contabilidad pública (referidos tanto a los ingresos como a los gastos), la rendición de cuentas y el control, con el objeto de reglar de forma adecuada la gestión de la hacienda pública.

El artículo 10, por su parte, regula de forma más específica lo relativo al acceso a la información pública y al correlativo principio de transparencia. De acuerdo a su texto:

“Habida cuenta de la necesidad de combatir la corrupción, cada Estado Parte, de conformidad con los principios fundamentales de su derecho interno, adoptará las medidas que sean necesarias para aumentar la transparencia en su administración pública,

<sup>3</sup> ALMUDÍ CID, José Manuel; FERRERAS GUTIÉRREZ, Jorge Alberto y HERNÁNDEZ GONZÁLEZ-BARRERA, Pablo Andrés, *El Plan de Acción sobre Erosión de Bases Imponibles y Traslado de Beneficios (BEPS): G-20, OCDE y Unión Europea*, Aranzadi, 2017.

incluso en lo relativo a su organización, funcionamiento y procesos de adopción de decisiones, cuando proceda. Esas medidas podrán incluir, entre otras cosas:

a) La instauración de procedimientos o reglamentaciones que permitan al público en general obtener, cuando proceda, información sobre la organización, el funcionamiento y los procesos de adopción de decisiones de su administración pública y, con el debido respeto a la protección de la intimidad y de los datos personales, sobre las decisiones y actos jurídicos que incumban al público;

b) La simplificación de los procedimientos administrativos, cuando proceda, a fin de facilitar el acceso del público a las autoridades encargadas de la adopción de decisiones; y

c) La publicación de información, lo que podrá incluir informes periódicos sobre los riesgos de corrupción en su administración pública”.

De forma concordante, el artículo 13 referido a la participación de la sociedad civil, dispone que ésta debe reforzarse y “garantizar el acceso eficaz del público a la información” (punto b), cláusula que permite inferir la obligación de los estados que suscriben la Convención de disponer de un derecho al acceso a la información.

Principio de Transparencia y Derecho de Acceso a la Información son dos instituciones jurídicas que, de acuerdo a la letra de la Convención, son asumidos por los estados, con proyección directa a la materia financiera y tributaria.

Finalmente, para no excedernos en esta reseña, la Convención también incluye mandatos de criminalización con el objeto de proteger, entre otros bienes, la hacienda pública. Así, el artículo 17 dispone lo siguiente:

“Cada Estado Parte adoptará las medidas legislativas y de otra índole que sean necesarias para tipificar como delito, cuando se cometan intencionalmente, la malversación o el peculado, la apropiación indebida u otras formas de desviación por un funcionario público, en beneficio propio o de terceros u otras entidades, de bienes, fondos o títulos públicos o privados o cualquier otra cosa de

valor que se hayan confiado al funcionario en virtud de su cargo”.

Disposición que nos recuerda que la hacienda pública, como bien jurídico, tiene una protección penal que excede el ámbito más específico del derecho penal tributario.

## **II.B. Tratado de Estabilidad, Coordinación y Gobernanza en la Unión Europea y Monetaria**

En el año 2012, como consecuencia de la profundidad de la crisis de 2008, un conjunto de estados europeos suscribió el *Tratado de Estabilidad, Coordinación y Gobernanza en la Unión Europea y Monetaria*. De acuerdo a su artículo 1:

“En virtud del presente Tratado, las Partes Contratantes acuerdan, en su condición de Estados miembros de la Unión Europea, reforzar el pilar económico de la unión económica y monetaria mediante la adopción de un conjunto de normas destinadas a promover la disciplina presupuestaria a través de un pacto presupuestario, a reforzar la coordinación de sus políticas económicas y a mejorar la gobernanza de la zona del euro, respaldando así la consecución de los objetivos de la Unión Europea en materia de crecimiento sostenible, empleo, competitividad y cohesión social”.

Destaco sólo algunas de las disposiciones específicas del tratado, contenidas en particular en su título III denominado, justamente, “pacto presupuestario”.

De acuerdo a su artículo 1 “las Partes Contratantes aplicarán, además de sus obligaciones en virtud del Derecho de la Unión Europea y sin perjuicio de ellas, las normas establecidas en el presente apartado:

a) la situación presupuestaria de las administraciones públicas de cada Parte Contratante será de equilibrio o de superávit; b) la norma establecida en la letra a) se considerará respetada si el saldo estructural anual de las administraciones públicas alcanza el objetivo nacional específico a medio plazo, definido en el Pacto de Estabilidad y Crecimiento revisado, con un límite inferior de déficit estructural del 0,5 % del producto interior bruto a precios de mercado. Las Partes Contratantes garantizarán la rápida

convergencia hacia su respectivo objetivo a medio plazo. El calendario para lograr dicha convergencia lo propondrá la Comisión Europea tomando en consideración los riesgos específicos para la sostenibilidad de cada país. Los avances hacia el objetivo a medio plazo y su observancia serán objeto de una evaluación global que tome como referencia el saldo estructural e incluya un análisis del gasto excluidas las medidas discrecionales relativas a los ingresos, en consonancia con el Pacto de Estabilidad y Crecimiento revisado; c) las Partes Contratantes podrán desviarse temporalmente de su objetivo a medio plazo respectivo o de la senda de ajuste hacia dicho objetivo únicamente en las circunstancias excepcionales definidas en el apartado 3, letra b); d) cuando la proporción entre la deuda pública y el producto interior bruto a precios de mercado esté muy por debajo del 60 % y los riesgos para la sostenibilidad a largo plazo de las finanzas públicas sean bajos, el límite inferior del objetivo a medio plazo especificado en la letra b) podrá alcanzar un déficit estructural máximo del 1 % del producto interior bruto a precios de mercado; e) en el caso de que se observen desviaciones significativas del objetivo a medio plazo o de la senda de ajuste hacia dicho objetivo, se activará automáticamente un mecanismo corrector. Este mecanismo incluirá la obligación de la Parte Contratante de que se trate de aplicar medidas para corregir las desviaciones en un plazo de tiempo determinado”.

Como puede apreciarse aquí se asumen compromisos relativos al derecho presupuestario y a la deuda pública, dos aspectos centrales de las constituciones financieras nacionales.

Cabe señalar que este tratado complementa el muy complejo conjunto de disposiciones que sobre la misma cuestión contiene el derecho comunitario europeo, que es, claro, otra faceta del derecho internacional en continuo desarrollo, como lo muestran las decisiones tomadas para responder al desafío de la pandemia covid-19: desde el artículo 104 del *Tratado de Maastricht* (1992) hasta el reciente *Mecanismo de Recuperación y Resiliencia en la Unión Europea*, pasando por

el *Pacto de Estabilidad y Crecimiento* (1997) y la serie de decisiones posteriores a la crisis del 2008, como el semestre europeo.

### **II.C. Principios Básicos de los Procesos de Reestructuración de Deuda Soberana**

Por medio de la resolución 69/319 la Asamblea General de las Naciones Unidas aprobó una declaración que postula una serie de *Principios Básicos de los Procesos de Reestructuración de la Deuda Soberana*. Dicha declaración, de carácter simbólico y político en el ámbito internacional, fue adoptada luego por la Argentina por medio de la ley 27.207, que dispone que aquellos principios son de orden público y forman parte del ordenamiento jurídico de la República (artículo 1).

Veamos algunos de dichos principios. El punto 3 establece el principio de transparencia, que implica, por ejemplo, compartir “oportunamente tanto datos como procesos relacionados con la renegociación de la deuda soberana”. Diferentes aspectos de la igualdad son postulados en el punto 5: “El principio del trato equitativo impone a los Estados la obligación de abstenerse de discriminar arbitrariamente a los acreedores, a menos que la diferencia de trato esté justificada conforme a derecho, sea razonable y se corresponda con las características del crédito, garantice la igualdad entre los acreedores y sea examinada por todos los acreedores. Los acreedores tienen derecho a recibir el mismo trato en proporción con su crédito y con las características de éste. Ningún acreedor o grupo de acreedores debe ser excluido a priori del proceso de reestructuración de la deuda soberana”.

Finalmente, podemos mencionar el punto 8 referido al principio de sostenibilidad, según el cual “las reestructuraciones de la deuda soberana deben realizarse de manera oportuna y eficiente y crear una situación de endeudamiento estable en el Estado deudor, preservando desde el inicio los derechos de los acreedores y a la vez promoviendo el crecimiento económico sostenido e inclusivo y el desarrollo sostenible, minimizando los costos económicos y sociales, garantizando la estabilidad del sistema financiero

internacional y respetando los derechos humanos”.

También hay principios sobre la buena fe, la inmunidad del Estado (la problemática de la prórroga de jurisdicción) o las cláusulas de acción colectiva.

#### **II.D. La Agenda 2030 y la aprobación de los Objetivos de Desarrollo Sostenible**

La Asamblea General de las Naciones Unidas aprobó el 25 de septiembre de 2015, por medio de la resolución 70/1 la *Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible*. Allí se establece un plan de acción compuesto por 17 Objetivos de Desarrollo Sostenible y 169 metas<sup>4</sup>.

La resolución, que se “inspira” en los propósitos y principios de la Carta de las Naciones Unidas, se fundamenta, según expone su propio texto (parágrafo 10), en “la Declaración Universal de Derechos Humanos, los tratados internacionales de derechos humanos, la Declaración del Milenio (resolución 55/2) y el Documento Final de la Cumbre Mundial 2005 (resolución 60/1)”, así como en la Declaración sobre el Derecho al Desarrollo (resolución 31/128, Anexo).

En los párrafos de fundamentación se señala que “los parlamentos nacionales desempeñarán un papel fundamental en el cumplimiento efectivo de nuestros compromisos promulgando legislación, aprobando presupuestos y garantizando la rendición de cuentas” (parágrafo 45).

Al enumerarse los diferentes objetivos encontramos referencias constantes a las finanzas públicas y, por ende, al derecho financiero. Así, por ejemplo, al desarrollarse el objetivo 1 (poner fin a la pobreza en todas sus formas en todo el mundo), se postula lo siguiente: “1.a Garantizar una movilización significativa de recursos procedentes de diversas fuentes, incluso mediante la mejora

de la cooperación para el desarrollo, a fin de proporcionar medios suficientes y previsibles a los países en desarrollo, en particular los países menos adelantados, para que implementen programas y políticas encaminados a poner fin a la pobreza en todas sus dimensiones 1.b Crear marcos normativos sólidos en los planos nacional, regional e internacional, sobre la base de estrategias de desarrollo en favor de los pobres que tengan en cuenta las cuestiones de género, a fin de apoyar la inversión acelerada en medidas para erradicar la pobreza”.

La expresión clave, que ya tiene una historia en el propio derecho internacional, es la de “movilizar los recursos disponibles”, que, según hemos señalado en otro lugar, hay que entender en términos de “recursos socialmente disponibles” y que, a la vez, puede conectarse con expresiones como “espacio fiscal”<sup>5</sup>.

La cuestión se encuentra especificada en el objetivo 17 (Fortalecer los medios de implementación y revitalizar la Alianza Mundial para el Desarrollo Sostenible), donde se acuerda “fortalecer la movilización de recursos internos, incluso mediante la prestación de apoyo internacional a los países en desarrollo, con el fin de mejorar la capacidad nacional para recaudar ingresos fiscales y de otra índole (punto 17.1).

Puede destacarse, además, lo expuesto en el parágrafo 69, donde se reconoce “que es necesario ayudar a los países en desarrollo a alcanzar la sostenibilidad de la deuda a largo plazo mediante políticas coordinadas que tengan por objeto fomentar la financiación, el alivio, la reestructuración y la gestión racional de la deuda, según proceda. Muchos países siguen siendo vulnerables a las crisis de la deuda y algunos se encuentran en plena crisis, incluidos varios países menos adelantados y pequeños Estados insulares en desarrollo, así

<sup>4</sup> Me referí a la Agenda 2030 en “La política fiscal, los objetivos de desarrollo sostenible y el derecho internacional de los derechos humanos: un enfoque integrado”, incluido en GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, María Luisa y ORTIZ CALLE, Enrique, *La transición energética en el cumplimiento de los objetivos de desarrollo sostenible y la política fiscal*, Tirant lo Blanch, 2021, pp. 25-46.

<sup>5</sup> Ver: CORTI, Horacio, “La política fiscal en el derecho internacional de los derechos humanos: presupuestos públicos, tributos y los máximos recursos disponibles” en *Revista Institucional de la Defensa Pública de la CABA, Política Fiscal y Derechos Humanos*, año 9, nro. 17 de febrero 2019 ahora incluido en *Financiar la Constitución*, ya citado.

como algunos países desarrollados. Reiteramos que los deudores y los acreedores deben trabajar de consuno para prevenir y resolver las situaciones de endeudamiento insostenible. Los países que reciben préstamos tienen la responsabilidad de mantener niveles sostenibles de endeudamiento, pero reconocemos que los que los conceden también tienen la responsabilidad de hacerlo sin menoscabar la sostenibilidad de la deuda de un país. Apoyaremos el mantenimiento de la sostenibilidad de la deuda en los países que han recibido alivio y han alcanzado niveles de endeudamiento sostenibles”.

#### **II.E. La Observación General 19 del Comité de los Derechos del Niño**

El Comité de los Derechos del Niño aprobó el 21 de julio de 2016 la *Observación General 19 sobre la elaboración de presupuestos públicos para hacer efectivos los derechos del niño (art. 4)*<sup>6</sup>.

Según se dispone en la introducción “la presente observación general ayudará a los Estados partes a aplicar el artículo 4 en relación con los presupuestos públicos, pues establece cuáles son sus obligaciones y formula recomendaciones sobre cómo hacer efectivos todos los derechos consagrados en la Convención, especialmente los de los niños que se encuentran en situaciones vulnerables, guiándose por la eficacia, la eficiencia, la equidad, la transparencia y la sostenibilidad en la toma de decisiones relacionadas con los presupuestos públicos” (párrafo 1).

Entre otros aspectos, en el capítulo IV se enuncian una serie de “principios de presupuestación pública para fomentar los derechos del niño”: eficacia, eficiencia, equidad, transparencia y sostenibilidad. Recordemos sólo estos dos últimos. De acuerdo al principio de transparencia, “los

Estados partes deben establecer y mantener unos sistemas y prácticas de gestión de las finanzas públicas que estén abiertos a examen, así como información sobre los recursos públicos a la que se pueda acceder libremente cuando convenga. La transparencia contribuye a la eficiencia y frena la corrupción y la mala gestión de los presupuestos públicos, lo que a su vez aumenta los recursos públicos disponibles para promover los derechos del niño. La transparencia es también un requisito básico para hacer posible la participación significativa en el proceso presupuestario de los poderes ejecutivo y legislativo, así como de la sociedad civil, incluidos los niños. El Comité destaca la importancia de que los Estados partes promuevan activamente el acceso a la información sobre ingresos públicos, asignaciones y gastos relacionados con la infancia, y que adopten políticas para apoyar y alentar la colaboración constante con el poder legislativo y la sociedad civil, incluidos los niños” (párrafo 62). Por su parte, al desarrollar el principio de sostenibilidad, el Comité sostiene que “debe darse la debida consideración al interés superior de las generaciones actuales y futuras de niños en todas las decisiones presupuestarias. La movilización de los ingresos y la gestión de los recursos públicos por parte de los Estados partes deben llevarse a cabo de manera que sistemáticamente se adopten políticas y se ejecuten programas orientados directa o indirectamente a hacer efectivos los derechos del niño. Los Estados partes sólo podrán adoptar medidas regresivas en relación con los derechos del niño con arreglo a lo descrito en el párrafo 31” (párrafo 63).

Es interesante observar cómo, en el resto del texto, el Comité utiliza las etapas habituales del llamado ciclo presupuestario (planificación, aprobación, ejecución y seguimiento) para señalar, de forma detallada, cuáles son los deberes de los estados como consecuencia de haber suscripto la Convención. Señalo sólo un ejemplo que muestra lo incisivo del documento, así como el carácter detallado de las recomendaciones. Así, en el párrafo 84 se sostiene que “unos sistemas de clasificación presupuestaria claros

<sup>6</sup> Ver: CORTI, Horacio, “Comentario al artículo 4º. La implementación de la Convención. Efectos sobre la Política Fiscal sobre los Estados” en *Convención sobre los Derechos del Niño Comentada*, Edición Especial, Ministerio Público Tutelar de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, noviembre de 2019. Disponible en:

[CONVENCIÓN SOBRE LOS DERECHOS DEL NIÑO](#)

son la base que pueden emplear los Estados y otras entidades para supervisar cómo se están gestionando las asignaciones presupuestarias y los gastos efectivos que afectan a la infancia en relación con los principios presupuestarios. Para ello es necesario disponer de unas partidas y códigos presupuestarios que, como mínimo, desglosen todos los gastos previstos, aprobados, revisados y efectivos que afecten directamente a los niños, de la siguiente manera: a) por edad, teniendo en cuenta que la definición de los grupos de edad variará de un Estado a otro; b) por género; c) por zona geográfica (por ejemplo, por unidades subnacionales); d) por categorías de niños en situaciones de vulnerabilidad actuales y posibles en el futuro, teniendo en cuenta el artículo 2 de la Convención (véase también la sección III A); e) por fuente de ingresos, ya sea nacional, subnacional, regional o internacional; f) por dependencias responsables, como departamentos, ministerios u organismos a nivel nacional y subnacional". Es decir, a los clasificadores presupuestarios clásicos y de aceptación internacional (que también deben seguirse, conforme párrafo 81), hay que añadir, de manera específica, clasificadores basados en los derechos de los niños.

Cabe aclarar que este documento, lejos de ser un hecho aislado, forma parte de una extensa práctica que sobre el conjunto de la política fiscal vienen desarrollando los diferentes órganos de las Naciones Unidas que conforman el sistema universal de derechos humanos.

Uno de tantos ejemplos lo vemos en las recientes *Observaciones finales sobre el cuarto informe periódico de la Argentina*, aprobadas el 12 de octubre de 2018 por el Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales en su 58<sup>o</sup> sesión (Consejo Económico y Social, E/C.12/ARG/CO/4).

Destaco dos puntos del documento, directamente vinculados al derecho financiero y tributario. Con respecto a las medidas de austeridad, el Comité "recomienda al Estado parte que examine las medidas adoptadas en respuesta a la crisis financiera que sigan vigentes, a fin de garantizar el disfrute de los derechos económicos, sociales y culturales. En particular, el Comité recomienda al Estado

parte: a) evaluar previamente los efectos sobre los derechos económicos, sociales y culturales de cualquier medida para responder a la crisis financiera, a fin de evitar que tenga impactos desproporcionados en los grupos desfavorecidos; b) fortalecer la planificación y ejecución presupuestaria para evitar la infrautilización de los recursos; c) asegurar las líneas presupuestarias relacionadas con la inversión social en los grupos más desfavorecidos y facilitar una implementación efectiva y sostenible de las políticas públicas para garantizar sus derechos económicos, sociales y culturales; d) aprobar e implementar el presupuesto nacional haciendo todos los esfuerzos para evitar medidas regresivas y asegurando que el presupuesto contenga un enfoque de derechos humanos y género; e) tener en cuenta que las medidas regresivas solo son compatibles con el Pacto si son necesarias y proporcionadas, en el sentido de que la adopción de cualquier otra política o el hecho de no actuar resultaría más perjudicial para el ejercicio de los derechos económicos, sociales y culturales; deben haber sido consultadas con las poblaciones afectadas y estar sujetas a un examen independiente; deben mantenerse en vigor únicamente en la medida de lo necesario; no deberían causar discriminación; deberían mitigar las desigualdades que pueden agudizarse en tiempos de crisis y garantizar que los derechos de los individuos y grupos desfavorecidos y marginados no se vean afectados de forma desproporcionada; y no deberían afectar el contenido básico mínimo de los derechos amparados por el Pacto (Carta abierta a los Estados partes sobre los derechos económicos, sociales y culturales en el contexto de la crisis económica y financiera, de 16 de mayo de 2012)" (párrafo 6).

Por su parte, bajo el título "política fiscal y desigualdad", el Comité incluye los siguientes dos párrafos: "22. Al Comité le preocupa el alto grado de desigualdad social en el Estado parte, que obstaculiza el goce de los derechos del Pacto. Preocupa también al Comité que ciertas medidas tributarias, como la reducción de la carga impositiva para grupos sociales de altos ingresos o el mantenimiento de

exenciones tributarias injustificadas, reduzcan la capacidad redistributiva del sistema fiscal y limiten la obtención de los recursos necesarios para garantizar los derechos económicos, sociales y culturales (art. 2, párrafos. 1 y 2). 23. El Comité recomienda al Estado parte que tome las medidas necesarias no sólo para preservar la capacidad redistributiva del sistema fiscal sino para fortalecerla, incluyendo la posibilidad de revisar la reducción de cargas impositivas a sectores de altos ingresos. El Comité recomienda al Estado parte realizar una evaluación transparente de las distintas exenciones tributarias, que permita conocer sus beneficiarios y sus impactos, y posibilite un escrutinio público para determinar cuáles no son justificadas y deberían ser eliminadas”.

Este desarrollo, ocurrido en el sistema universal, viene a su vez impactando en los sistemas regionales de derechos humanos, así como en el interamericano.

Veamos, por ejemplo, el *Informe sobre pobreza y derechos humanos en las Américas* realizado por la Comisión Interamericana de Derechos Humanos y aprobado el 7 de septiembre de 2017 (OEA/Ser.L/V/II.164 Doc. 147).

En dicho documento se incluye un capítulo específico dedicado a la política fiscal. Así, en el párrafo 501 se afirma que “la CIDH desea enfatizar que los derechos de participación, rendición de cuentas, transparencia y acceso a la información, anteriormente señalados, son principios fundamentales plenamente aplicables a las políticas fiscales. De ese modo, deben implementarse en todo el ciclo de las políticas, desde la elaboración de los presupuestos y los códigos tributarios o la asignación de gastos hasta la supervisión y evaluación de las consecuencias”.

Y en el párrafo siguiente se sostiene que “no debe perderse de vista que los principios de derechos humanos constituyen un marco que apuntala las funciones clave de la política fiscal y la tributación. En este sentido, desde el enfoque de derechos humanos, resultan particularmente relevantes para la política fiscal los siguientes principios y obligaciones: aseguramiento de los niveles mínimos

esenciales; movilización del máximo de recursos disponibles para la realización progresiva de los DESC; realización progresiva y no regresividad de estos derechos; y el principio de igualdad y no discriminación”.

Este sub-sector del derecho internacional, al menos en los países de la región, tiene una significación clave en la medida en que muchos de sus instrumentos han sido dotados de jerarquía constitucional, como lo muestran la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (artículo 1, conforme reforma de 2011) y la Constitución de nuestro país (artículo 75 inciso 22, conforme reforma de 1994).

Señalo, finalmente, que junto a un grupo de colegas, convocados por diversas organizaciones no gubernamentales, redactamos un conjunto de principios y directrices de derechos humanos para la política fiscal<sup>7</sup>.

#### **II.F. El Código de Transparencia Fiscal del Fondo Monetario Internacional**

El Fondo Monetario Internacional ha aprobado en 2019 la última versión revisada de su Código de Transparencia Fiscal.

Tal como señala el FMI en su propia página web “los códigos y normas son un punto de referencia para la adopción de buenas prácticas. El FMI y el Banco Mundial han identificado normas internacionales en 12 áreas de política relacionadas con su labor. Ambas instituciones evalúan la observancia de estas normas por parte de los países y les ayudan a implementar las reformas necesarias a fin de aumentar la estabilidad económica y financiera mediante el fortalecimiento de las instituciones económicas y financieras de los países”<sup>8</sup>. Según también informa el FMI, estas reglas son utilizadas en las tareas de supervisión que realiza el organismo.

<sup>7</sup> Los principios, así como información sobre las organizaciones y colegas participantes, pueden encontrarse en el siguiente sitio: [Principios de Derechos Humanos en la Política Fiscal](#).

<sup>8</sup> Fondo Monetario Internacional, *Códigos y normas: La función del FMI*, 31 de marzo de 2016. Disponible en: [Códigos y normas: La función del FMI](#). Última visita realizada el 30/8/22.

Uno de tales instrumentos es el *Código de Transparencia Fiscal*, cuya última versión revisada fue realizada en 2019. Tal como señala el organismo internacional “el Código de Transparencia Fiscal del FMI (el Código) es el estándar internacional para la divulgación de información sobre las finanzas públicas. El Código comprende un conjunto de principios construidos en torno a cuatro pilares: (i) informes fiscales; (ii) previsión fiscal y elaboración de presupuestos; (iii) análisis y gestión del riesgo fiscal; y (iv) gestión de ingresos por recursos. Para cada principio de transparencia, el Código diferencia entre prácticas básicas, buenas y avanzadas para proporcionar a los países hitos claros hacia el pleno cumplimiento del Código y garantizar su aplicabilidad a la amplia gama de países miembros del FMI. Los Pilares I-III se emitieron en 2014, mientras que el Pilar IV se finalizó en enero de 2019, luego de dos rondas de consulta pública y pruebas en varios países”.

De acuerdo al Código, los informes fiscales deben proporcionar un panorama completo, pertinente, puntual y fiable de la posición y el desempeño financiero del gobierno; los presupuestos y sus pronósticos fiscales subyacentes deben enunciar claramente los objetivos presupuestarios y planes de política del gobierno y presentar proyecciones exhaustivas, puntuales y creíbles de la evolución de las finanzas públicas, y, en fin, los gobiernos deben divulgar, analizar y gestionar los riesgos para las finanzas públicas y asegurar una coordinación eficaz de la toma de decisiones fiscales en todo el sector público.

El Código se encuentra complementado por una *Guía sobre la transparencia del ingreso proveniente de los recursos naturales* (2007), así como por un manual (*2018 Fiscal Transparency Handbook*).

### 2.7. La Declaración de Punta del Este

Los Estados miembros del Consejo de Europa y los países miembros de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) suscribieron, en junio de 2011, la *Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia*

*Fiscal* que incluye, entre las medidas de asistencia, el intercambio de información, incluyendo auditorías fiscales simultáneas y participación en auditorías en el extranjero (artículo 1 punto 2.a.).

Ese mismo año se conformó el Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales, que cuenta actualmente con 163 jurisdicciones miembros, conforme surge del Informe 2021<sup>9</sup>. En dicho marco, en 2018, una serie de países de América Latina suscribieron la *Declaración de Punta del Este*, que a su vez dio lugar a una Iniciativa regional destinada a implementar los objetivos de la Declaración, donde además de los países miembros y el Foro Global, están incluidos el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), el Banco Interamericano de Desarrollo (BID) y el Banco Mundial (GBM).

Lo que me interesa destacar en este contexto, sin perjuicio de la importancia de la referida Convención y del Foro, es la *Declaración de Punta del Este* (“*Un llamado a reforzar las medidas contra la evasión fiscal y la corrupción*”), pues en su texto pueden detectarse diversas corrientes jurídicas internacionales, cada una, como ya hemos visto, con sus singularidades conceptuales y terminológicas.

En el primer párrafo de la Declaración se considera “que es importante consolidar la política fiscal y la administración tributaria para movilizar mejor los recursos nacionales en beneficio de nuestros ciudadanos, proporcionando a los gobiernos los recursos e instrumentos necesarios para alcanzar nuestros respectivos objetivos de desarrollo y el mantenimiento del crecimiento económico a fin de lograr los Objetivos de Desarrollo Sostenible”.

Aquí se advierte, ante todo, la referencia explícita a la Agenda 2030 que aprueba los ODS. No sólo. También se asume el

<sup>9</sup> OCDE, Foro Global sobre Transparencia e Intercambio con Fines Fiscales, *Transparencia Fiscal en América Latina 2021, Informe de Progreso de la Declaración de Punta del Este*. Disponible en: [Transparencia Fiscal en América Latina 2021: Informe de Progreso de la Declaración de Punta del Este](#)

vocabulario allí utilizado, en particular la expresión “movilizar los recursos”, que es una típica expresión de la doctrina que, sobre el derecho financiero y tributario, vienen desarrollando los órganos de las Naciones Unidas referidos al derecho internacional de los derechos humanos. Pero referencias análogas también pueden encontrarse en los documentos del Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación de las Naciones Unidas. Así, por ejemplo, en el *Informe sobre el 17º período de sesiones, 16 a 19 de octubre de 2018* (documento del Consejo Económico y Social, E/2019/45-E/C.18/2019/12) entre las cuestiones sustantivas relacionadas con la cooperación internacional tributaria puestas a deliberación se encuentra la “importancia de la tributación y de la movilización de recursos internos para alcanzar los ODS” (punto III.L.; el documento preparado por la Secretaria del 3 de octubre del mismo año puede encontrarse en E/C.18/2018/CRP.19 “*The role of taxation and domestic resource mobilization in the implementation of the sustainable development goals*”).

En el párrafo tercero se considera “que la Agenda de Acción de Addis Abeba de las Naciones Unidas afirmó la necesidad de redoblar los esfuerzos para reducir sustancialmente los flujos financieros ilícitos para 2030, con el objetivo de eliminarlos eventualmente, incluyendo la lucha contra la evasión fiscal y la corrupción a través de una regulación nacional reforzada y una mayor cooperación internacional”.

Aquí, como en el título y en el conjunto de la Declaración, se ponen en relación dos grupos de fenómenos (que dan lugar, a su vez, a dos grupos de delitos), que habitualmente se legislan (unos en los códigos penales de fondo; otros en leyes penal tributarias específicas) y se estudian (por el derecho penal general; por un derecho penal especial, según las denominaciones habituales en nuestro país) de manera independiente y separada. Esta conjunción es interesante porque pone en evidencia una de las posibles consecuencias conceptuales de la visión unificada sobre las finanzas públicas que surge de la Teoría General de la Constitución

Financiera: la eventual existencia de una protección sancionatoria de la hacienda pública (así como de los procedimientos administrativos que la hacen posible) que incluya todas las reglas que establezcan hechos ilícitos que lesionen los referidos bienes jurídicos. Aquí encontrarían un lugar tanto los llamados delitos penales tributarios como, al menos, algunos de los delitos que tipifican las facetas de ese fenómeno social llamado corrupción. El punto de unificación, más allá claro, de todos los matices que puedan necesitar cada uno de los delitos, es el bien jurídico protegido: la hacienda pública. Digamos que hay aquí un campo de investigación abierto y que es claramente puesto de manifiesto por el documento que comentamos, donde, por lo demás, se mencionan diversos textos pertinentes al señalarse, en el párrafo cuarto, que “los esfuerzos para afrontar los flujos financieros ilícitos pueden mejorarse adoptando una perspectiva del gobierno en su conjunto, como se refleja en el Diálogo de Oslo de la OCDE y se describe más detalladamente en las publicaciones *Fighting Tax Crime: the 10 Global Principles* («Lucha contra la delincuencia fiscal: los diez principios globales»); *Effective Inter-Agency Co-Operation in Fighting Tax Crimes and Other Financial Crimes* («La cooperación interinstitucional efectiva en la lucha contra los delitos fiscales y otros delitos financieros») e *Improving Co-operation between Tax Authorities and Anti-Corruption Authorities in Combating Tax Crime and Corruption* («Mejora de la cooperación entre las autoridades fiscales y las autoridades anticorrupción en la lucha contra la delincuencia y la corrupción»).

Finalmente, para no abundar en el relato, en el párrafo quinto se considera “que el hecho de afrontar la evasión fiscal, la corrupción y otros delitos financieros es de vital importancia para mejorar la confianza pública en las instituciones estatales, asegurar una distribución justa y equitativa de la carga financiera asociada con el suministro de bienes y la prestación de servicios públicos y lograr una recaudación fiscal sostenible”. Dos conceptos aquí para destacar: la distribución justa y equitativa de la presión fiscal (aspecto

que, por ejemplo, el Comité DESC ha también expuesto en términos de “tributación socialmente justa”) y, por otro lado, la afirmación de la sostenibilidad como criterio que debe guiar al sistema tributario (término que ya hemos encontrado en casi todos los documentos internacionales relevados).

Todo lo anterior es a su vez significativo pues aquello que, al fin, se quiere afirmar en la declaración es “maximizar el uso efectivo de la información intercambiada en virtud de las normas internacionales de transparencia fiscal”.

Movilización de recursos; transparencia; sostenibilidad: son algunos de los términos que, expresados como reglas, principios o guías orientadoras (según las diferentes redacciones, que a su vez implican diferentes estatus normativos), los vemos circular en casi todos los documentos internacionales. Por cierto, nada asegura, de antemano, que la identidad en las palabras implique una identidad en los conceptos. Es uno de los tantos desafíos de la doctrina que tenga como objeto al derecho internacional financiero y tributario dilucidar los significados del vocabulario utilizado.

### III. Algunas conclusiones provisionales

Recorrido fatigoso e incompleto. Útil, sin embargo, para mostrar que el derecho internacional contiene una compleja red de disposiciones referidas a diferentes aspectos del derecho financiero y tributario. Se trata, claro, no de un cierre, sino del inicio de un programa de investigación posible.

Señalaré a continuación una serie de cuestiones básicas (e interrelacionadas) a las que tiene que enfrentar la hipótesis de un derecho internacional financiero y tributario. Veremos, muy brevemente, la cuestión de la *identificación* (del derecho internacional financiero y tributario, de aquí en más DIF), la cuestión de la *relación* (con los restantes “subsistemas” que componen el derecho internacional), y la cuestión de la *subordinación* (al derecho internacional general).

El desarrollo de nuestra hipótesis exige, más allá de la descripción ejemplificativa antes

efectuada, de una identificación precisa del conjunto de disposiciones y de órganos que componen el DIF. En la medida en que mantengamos como hilo conductor la analogía doméstica, podemos utilizar como criterio de identificación las tecnologías jurídicas básicas a través de las cuales se obtienen y asignan los recursos públicos.

Si volvemos a los ejemplos internacionales antes indicados encontramos, con claridad, disposiciones y órganos referidos a tres técnicas financieras básicas: el tributo, el presupuesto y la deuda pública. Al hacer una comparación con las técnicas habituales contenidas en las constituciones financieras nacionales notamos dos ausencias: la moneda y la diversidad de institutos que en general englobamos en términos de recursos originarios de los estados.

El derecho internacional referido a la moneda es habitualmente considerado como una parte del derecho internacional económico, en conjunción con las reglas referidas, por un lado, al comercio internacional y, por otro, a las inversiones<sup>10</sup>.

Es interesante ver que se presenta aquí un fenómeno análogo al ámbito jurídico nacional, pues la moneda es, a la vez, una institución clave del derecho público económico (es decir: el derecho público que organiza el aspecto económico de las sociedades) y una institución también clave de las constituciones financieras. Este espacio común lo revela la propia designación que, por ejemplo, los autores del referido manual sobre la materia le asignan a su tercera parte: “El sistema monetario y financiero internacional” donde, claro está, ocupan un lugar central las instituciones de Bretton Woods, fundamentalmente el Fondo Monetario Internacional, cuyo análisis se divide en dos regulaciones: las referidas a la disciplina monetaria internacional y la referidas a la asistencia financiera a los estados, cuestión

<sup>10</sup> Tales son, por ejemplo, los tres ámbitos materiales que componen al derecho internacional económico según el enfoque de Dominique Carreau, Patrick Juillard, Régis Bismuth y Andrea Hamann, *Droit international économique* (6e édition), Dalloz, 2017.

que impacta, en el derecho doméstico, en términos de endeudamiento.

Esta dilucidación nos lleva a reflexionar sobre la segunda cuestión que mencionamos (la cuestión de la relación), pues si bien el derecho internacional tiende a organizarse en “subsistemas” relativamente autónomos, no puede afirmarse que exista un “aislamiento clínico” de cada una de sus partes, para retomar una expresión utilizada por el órgano de apelaciones de la OMC (Estados Unidos – Essence, WT/DS2/AB/R, WT/DS4/AB/R, 29 de abril de 1996, p. 19).

Avancemos un poco más en el asunto. Tal como ha señalado la Comisión de Derecho Internacional, una de las características del derecho internacional es la fragmentación<sup>11</sup>. Pero que haya una tendencia a la fragmentación, es decir, a la generación de “subsistemas funcionales” o “regímenes especiales” con sus propios principios, fines específicos u órganos de aplicación, no significa que no existan, por un lado, relaciones entre dichas regulaciones y, por otro, que logren independizarse del derecho internacional general (de forma tal que éste devenga inexistente). Sin duda, el informe es revelador de las tendencias, riesgos y

problemáticas que caracterizan al actual desarrollo, muy complejo, del derecho internacional.

Volvamos a nuestro hilo conductor. Por múltiples razones entiendo que las regulaciones internacionales monetarias ocupan una zona compartida entre el DIF y el derecho internacional económico. No sólo. Considero que resulta muy difícil comprender el funcionamiento concreto de las finanzas públicas si se les desgaja su aspecto monetario, como lo muestra, a contrario, lo fructífero de su consideración conjunta (en términos económicos, políticos y jurídicos), tal como lo hace, por ejemplo, Rémi Pellet en su notable tratado sobre nuestra materia<sup>12</sup>.

Problemas diferentes plantean los llamados recursos originarios, otro aspecto sub-estudiado por nuestra doctrina jurídica, de forma que las dificultades de comprensión doméstica se trasladan al ámbito internacional.

En resumen. La primera tarea de identificación consiste en relevar de manera metódica el conjunto de disposiciones y organismos de carácter internacional referido a las diferentes técnicas financieras: tributos, presupuestos públicos, endeudamiento, moneda y recursos originarios (en este último caso dejamos sólo *prima facie* su posibilidad). Por cierto, este relevamiento es el punto de partida para una tarea conceptual de dilucidación de fines convergentes, de principios comunes, de problemáticas transversales y de criterios de sistematización, todo ello, a su vez, en diálogo con los fines, principios, problemáticas y criterios característicos del derecho financiero y tributario nacional. Es este desarrollo el que permitiría justificar la legitimidad de un

<sup>11</sup> ONU, A/CN.4/L.682, 13 de abril de 2006, *Fragmentación del derecho internacional: dificultades derivadas de la diversificación y expansión del derecho internacional*, Informe del Grupo de Estudio de la Comisión de Derecho Internacional elaborado por Martti Koskeniemi. Una síntesis puede verse en el Anuario de la Comisión de Derecho Internacional, 2006, volumen II, segunda parte, p. 192 y siguientes. Ver, entre otros: PUREZA, José Manuel, “El derecho internacional entre fragmentación y constitucionalización”, *Crónica Jurídica Hispalense* n° 14, pp. 281-289; DUPUY, Pierre-Marie, “Un débat à l'ère de la globalisation: sur la fragmentation du droit international”, *European Journal of Legal Studies*, vol. 1, 2007; SIMMA, Bruno y PULKOWSKI, Dirk, “Of Planets and the Universe: Self-Contained Regimes in International Law”, *European Journal of International Law*, vol. 17, núm. 3, 2006, pp. 486-487; RODILES, Alejandro, “La fragmentación del derecho internacional. ¿Riesgos u oportunidades para México?”, *Anuario Mexicano de Derecho Internacional*, 2009, vol.9, pp.373-413.

<sup>12</sup> PELLET, Rémi, *Droit financier public 1. Monnaies, Banques centrales, Dettes publiques*, PUF, 2014 y *Droit financier public 2. Finances publiques, Budgets, Controles financiers*, PUF, 2021. En la bibliografía argentina destaco, en la misma línea, los trabajos de Héctor Mazzei, entre ellos, “Las políticas públicas de regulación de la cuenta capital en Argentina. Últimas imágenes del impacto en los derechos fundamentales”, *Revista Institucional de la Defensa Pública* n° 17, febrero de 2019, pp. 138-153.

enfoque unitario, integrado y sistemático del DIF, en paralelo al enfoque unitario, integrado y sistemático que la Teoría General de la Constitución Financiera propone para la comprensión de los derechos positivos nacionales.

Pasemos a la cuestión de la relación con los otros regímenes internacionales. Dijimos fragmentación. Ahora bien, cómo individualizar y pensar cada uno de esos ámbitos jurídicos es de por sí una cuestión problemática. Ya referirse a “regímenes” o “subsistemas” implica asumir vocabularios o implícitos conceptuales. No es cuestión aquí de entrar en esos debates, dado la vocación puramente introductoria de este trabajo, aunque sí dejo planteado el asunto. Utilicemos, con cierta ingenuidad, el término regímenes, así el régimen del DIF. El derecho internacional, especialmente en las últimas décadas, viene configurando diversos regímenes jurídicos y varios de ellos inciden y/o se vinculan y/o se intersectan con el DIF. Ya vimos, en parte, la situación del derecho internacional económico. Digo en parte pues una de las vertientes fundamentales de ese régimen es la referida al comercio internacional, hoy en día centrado alrededor de la OMC, cuyas regulaciones, como resulta obvio, impactan en el derecho aduanero, un capítulo central del derecho financiero y tributario<sup>13</sup>.

Pero más allá de esta relación, hay otras que son ya visibles en la reseña que efectuamos hace un momento. Señalo dos. Por un lado, la relación, cada vez más intensa, con el derecho internacional de los derechos humanos. La práctica de dicho régimen ha generado consecuencias primero para los derechos presupuestarios nacionales, luego para los sistemas tributarios y, desde hace unos años, para el endeudamiento público. Por otro, el derecho internacional del ambiente, que a su

---

<sup>13</sup> A título ejemplificativo pueden verse los ensayos contenidos en el número 3 (agosto de 2022) de la Revista Debates, dedicado al derecho aduanero y dirigido por la profesora Catalina García Vizcaíno, en particular los contenidos en la primera sección “Las aduanas y el comercio internacional”, con trabajos de Germán Pardo Carrero, Ricardo Xavier Basaldúa y Fernando Schettini.

vez recepta, al menos en parte, las elaboraciones referidas al derecho al desarrollo<sup>14</sup>. Y todas estas regulaciones se intersectan entre sí, como lo muestra con nitidez la Agenda 2030, donde el derecho internacional de los derechos humanos se menciona como fundamento jurídico, el ambiente es conceptualizado en términos de desarrollo sostenible y se explicitan los requerimientos y exigencias en materia de financiamiento (de ahí, a su vez, la presencia creciente de referencias a dicha Agenda y a los ODS en los documentos más específicamente tributarios del Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales).

Podemos decir que, de alguna manera, el DIF se “mueve” entre el derecho internacional económico, el derecho internacional de los derechos humanos y el derecho internacional del desarrollo y del ambiente, tal como lo muestra, de forma elocuente, el vocabulario de la *Declaración de Punta del Este* que en su momento analizamos, así como la circulación de términos que también verificamos: transparencia, igualdad y no discriminación, sostenibilidad, etc.

Lo dicho no significa suponer que dichas relaciones son, por definición, armónicas. Tampoco, como ya indicamos, que los conceptos vehiculizados por aquellos términos idénticos sean también idénticos. Puede haber convergencia, solapamiento, análoga dirección política; pero también divergencia, contradicción o tensión.

Pasemos, en fin, a la tercera cuestión, la referida a la subordinación del DIF al derecho internacional general<sup>15</sup>.

Existe objetivamente la fragmentación, es cierto, pero también hay una tendencia

---

<sup>14</sup> El derecho al desarrollo ha sido vinculado al derecho internacional tributario por Mariano Braccia, *Derecho internacional tributario. El surgimiento de un nuevo orden de tributación internacional a partir del proyecto BEPS*, La Ley, 2016, capítulo 6.

<sup>15</sup> En cuanto a lo específicamente tributario, ver el clásico texto de AVI-YONAH, Reuven S., “International Tax as International Law”, *Public Law and Legal Theory*, Research Paper 41, University of Michigan, 2004.

opuesta, que justifica, a fin de cuentas, que hablemos de *un* derecho internacional. Cada uno de los regímenes desarrolla el derecho internacional en un área material específica (pues el derecho internacional designa un nivel jurídico específico, no un área jurídica material) sobre la base de un entramado, débil pero real, de disposiciones generales. Hay al menos tres cuerpos jurídicos que contienen disposiciones que pueden calificarse de “generales” y que, en las visiones más optimistas, pueden actuar como el germen de un nivel jerárquico superior u, otra vez la analogía doméstica, de un nivel de carácter “constitucional”<sup>16</sup>. Dichas disposiciones se encuentran contenidas en la Carta de las Naciones Unidas, en el Estatuto de la Corte Internacional de Justicia y en la Convención de Viena sobre los Tratados entre Estados.

De la Carta de las Naciones Unidas cabe destacar, ante todo, los principios que guían a la organización. De acuerdo a su artículo 2 “para la realización de los Propósitos consignados en el Artículo 1, la Organización y sus Miembros procederán de acuerdo con los siguientes Principios: 1. La Organización está basada en el principio de la igualdad soberana de todos sus Miembros; 2. Los Miembros de la Organización, a fin de asegurarse los derechos y beneficios inherentes a su condición de tales, cumplirán de buena fe las obligaciones contraídas por ellos de conformidad con esta Carta; 3. Los Miembros de la Organización arreglarán sus controversias internacionales por medios pacíficos de tal manera que no se pongan en peligro ni la paz y la seguridad internacionales

ni la justicia; 4. Los Miembros de la Organización, en sus relaciones internacionales, se abstendrán de recurrir a la amenaza o al uso de la fuerza contra la integridad territorial o la independencia política de cualquier Estado, o en cualquier otra forma incompatible con los Propósitos de las Naciones Unidas; 5. Los Miembros de la Organización prestaron a ésta toda clase de ayuda en cualquier acción que ejerza de conformidad con esta Carta, y se abstendrán de dar ayuda a Estado alguno contra el cual la Organización estuviere ejerciendo acción preventiva o coercitiva; 6. La Organización hará que los Estados que no son Miembros de las Naciones Unidas se conduzcan de acuerdo con estos Principios en la medida que sea necesaria para mantener la paz y la seguridad internacionales; 7. Ninguna disposición de esta Carta autorizará a las Naciones Unidas a intervenir en los asuntos que son esencialmente de la jurisdicción interna de los Estados, ni obligará a los Miembros a someter dichos asuntos a procedimientos de arreglo conforme a la presente Carta; pero este principio no se opone a la aplicación de las medidas coercitivas prescritas en el Capítulo VII”.

Es interesante complementar estos principios (igualdad de los Estados, buena fe, prohibición del uso de la fuerza, soberanía) con la cláusula contenida en el artículo 53, que revela la vocación de suprallegalidad de la Carta, al disponer que “ninguna disposición de esta Carta se opone a la existencia de acuerdos u organismos regionales cuyo fin sea entender en los asuntos relativos al mantenimiento de la paz y la seguridad internacionales y susceptibles de acción regional, siempre que dichos acuerdos u organismos, y sus actividades, sean compatibles con los Propósitos y Principios de las Naciones Unidas”.

Por su parte, el Estatuto de la Corte Internacional de Justicia dispone, en su artículo 38.1., que “la Corte, cuya función es decidir conforme al derecho internacional las controversias que le sean sometidas, deberá aplicar: 1. las convenciones internacionales, sean generales o particulares, que establecen reglas expresamente reconocidas por los

<sup>16</sup> Sobre la constitucionalización del derecho internacional ver, entre muchos otros, PETERS, Anne, “Los méritos del constitucionalismo global” en *Revista Derecho del Estado* n° 40, 2018, pp. 3-20. Una visión radical en favor de un constitucionalismo internacional, que retoma el ideal kantiano, racional y cosmopolita, puede verse en Luigi FERRAJOLI, *Por una constitución de la Tierra. La humanidad en la encrucijada*, Trotta, 2022. Una visión crítica: PUPPO, Alberto, “Constitucionalismo global y excepción internacional: una mirada escéptica a Principia Iuris de Luigi Ferrajoli”, *Cuadernos electrónicos de filosofía del derecho*, 31, 2015, pp. 16-39.

Estados litigantes; 2. la costumbre internacional como prueba de una práctica generalmente aceptada como derecho; 3. los principios generales de derecho reconocidos por las naciones civilizadas; 4. las decisiones judiciales y las doctrinas de los publicistas de mayor competencia de las distintas naciones, como medio auxiliar para la determinación de las reglas de derecho, sin perjuicio de lo dispuesto en el Artículo 59”.

Se aprecia que, por un lado, el Estatuto expresa que la Corte tiene que resolver de acuerdo al “derecho internacional” y que, por otro, enumera una serie de fuentes del derecho que dan lugar a las disposiciones jurídicas que deben ser aplicadas<sup>17</sup>. Por ende, encontramos aquí una formulación, sin duda parcial pero clave, de las fuentes del derecho internacional. Decimos parcial pues el texto, por ejemplo, no menciona uno de los aspectos centrales del derecho internacional contemporáneo: el derecho derivado creado por las organizaciones internacionales.

Finalmente, la Convención de Viena, que, por su propia naturaleza de regular los tratados internacionales contiene una vocación de supralegalidad. Como dispone su artículo primero, la convención “se aplica a los tratados entre Estados”.

De sus cláusulas cabe mencionar aquí, por su función estratégica en el derecho internacional general, la referida a las pautas de interpretación. De acuerdo al artículo 31, “1. Un tratado deberá 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. 2. Para los efectos de la interpretación de un tratado el contexto comprenderá, además del texto, incluidos su preámbulo y anexos: a) todo acuerdo que se refiera al tratado y haya sido concertado entre todas las partes con motivo de la celebración del tratado: b) todo instrumento formulado

por una o más partes con motivo de la celebración del tratado y aceptado por las demás como instrumento referente al tratado; 3. Juntamente con el contexto, habrá de tenerse en cuenta: a) todo acuerdo ulterior entre las partes acerca de la interpretación del tratado o de la aplicación de sus disposiciones: b) toda práctica ulteriormente seguida en la aplicación del tratado por la cual conste el acuerdo de las partes acerca de la interpretación del tratado: c) toda forma pertinente de derecho internacional aplicable en las relaciones entre las partes. 4. Se dará a un término un sentido especial si consta que tal fue la intención de las partes”.

Tal como ha señalado la CSJN en el reciente caso “Molinos”, con remisión a su vez a decisiones precedentes, “las convenciones internacionales que versan sobre materia fiscal deben ser interpretadas de acuerdo a la doctrina general de hermenéutica en materia de tratados y de normas tributarias teniendo particularmente en cuenta los artículos 31 y 32 de la Convención de Viena sobre Derecho de los Tratados de 1969, aprobada por la ley 19.865. Ellas consagran el principio de la buena fe conforme al criterio corriente que haya de atribuirse a los términos del tratado en el contexto de este y teniendo en cuenta su objeto y fin (Fallos: 340:644)”.

Puede afirmarse, en resumen, que hay al menos una serie de disposiciones que establecen principios, fuentes y criterios de interpretación que componen un derecho internacional general, al que deben acomodarse los diferentes regímenes especiales, entre ellos, claro, el DIF.

Como puede apreciarse, de nuestra hipótesis surge una agenda de trabajo, un programa de investigación, articulado por una serie de preguntas claves: ¿cuáles son los tratados, principios, costumbres, es decir: fuentes, del DIF, así como sus fines político-jurídicos?, ¿cuál es la trama de organizaciones internacionales dedicadas al DIF?, ¿cómo sistematizar ese material jurídico?, ¿hay conceptos, principios o reglas comunes?, ¿la identidad de vocabulario implica identidad en los conceptos? Efectuada la identificación y la sistematización, ¿qué relaciones mantiene el DIF con los otros regímenes internacionales

<sup>17</sup> Para la interpretación de este artículo (y en particular de la expresión “conforme al derecho internacional”), ver el texto clásico de DIEZ DE VELAZCO, Manuel, *Instituciones de derecho internacional público* (decimoctava edición), Tecnos, 2017, capítulo III referido a las fuentes del derecho internacional público.

especiales?, ¿de qué manera se inserta el DIF al interior del derecho internacional general?, ¿de qué manera se conectan los fines y principios del DIF con los fines y principios del derecho internacional general? Identificados una serie de principios del DIF (transparencia, igualdad, etc.), ¿cómo se compatibilizan con los principios, clásicos y contemporáneos, que están presentes en las constituciones financieras nacionales?, ¿cuáles es el estatus normativo de la plural y heterogénea cantidad de documentos internacionales (códigos, manuales, resoluciones, declaraciones, observaciones, informes, etc.) que genera la práctica del DIF?, ¿cuál es el lugar conceptual que corresponde otorgarle al soft law de carácter financiero?, ¿cómo se insertan los diferentes documentos internacionales en los ordenamientos jurídicos nacionales, donde, por ejemplo, las constituciones pueden otorgarle jerarquías diferenciales a los distintos tipos de instrumentos, como sucede en nuestro país?, cuáles son las tensiones y convergencias al interior del DIF?, ¿qué lugar ocupan en el desarrollo del DIF las organizaciones no gubernamentales, las empresas y las personas físicas?, ¿es posible hablar de una opinión pública internacional financiera?

Dejo aquí planteados estos interrogantes que, indudablemente, sólo pueden ser respondidos, en la medida en que se consideren razonables, por medio de un trabajo intelectual colectivo. En una conferencia dada en nuestra Facultad de Derecho de la UBA en oportunidad de recibir el doctorado *Honoris Causa*, Ronald Dworkin señalaba que en su época de estudiante en Oxford había una pregunta típica: ¿existe el derecho internacional?<sup>18</sup> Aquí, más modestamente nos preguntamos, para sintetizar lo dicho, si efectivamente existe el derecho internacional financiero y tributario.

---

<sup>18</sup> DWORKIN, Ronald, "Una nueva filosofía para el derecho internacional", *Lecciones y Ensayos* n° 93, 2014, pp. 275-284.

## TRIBUTACIÓN DE LA ECONOMÍA DIGITALIZADA EN BOLIVIA: IMPOSICIÓN SOBRE AL VALOR AGREGADO O SOBRE LA RENTA

Álvaro Villegas Aldazosa  
(Bolivia)

### I. Introducción

A partir del impulso generado por la agenda de la Acción 1 del Plan BEPS, hemos podido ver una proliferación de innovadoras y diversas propuestas para encarar los retos de la economía digitalizada, dejando de lado antiguas iniciativas como el *bit tax*<sup>1</sup> y mejorando otras como el Establecimiento Permanente del IP, dominio o Website, que se desarrollaron a finales del siglo pasado.

Ante la imposibilidad de llegar a una propuesta consolidada, el trabajo sobre la Acción 1 continúa hasta la fecha y nada indica que se aproxime el agotamiento de la discusión. Por el contrario, debido al dinamismo de los diferentes modelos de negocios digitales que parecen estar siempre anticipados a la reacción de los Estados, el Informe de la Acción 1 llegó solamente a reconocer que los desafíos generalizados que plantea la economía digital en materia de política fiscal tienen que ver con la determinación de la existencia de un nexo, con el tratamiento fiscal de los datos y con la calificación de las rentas a efectos de la imposición directa. Por ello, a pesar de los esfuerzos por encontrar una solución global, la OCDE abrió oportunidades que fueron aprovechadas por diferentes Estados para poner en práctica reformas que han sido trasplantadas a nivel global y que se conocen como medidas unilaterales.

Así, puede decirse que la renta en la era digital ha sido abordada por la tributación desde perspectivas unilaterales y globales. En el primer grupo, se encuentran medidas basadas en el Impuesto al Valor Agregado

(IVA), en el Impuesto sobre la Renta e impuestos heterodoxos como el Impuesto a los Servicios Digitales. En el segundo grupo tenemos el enfoque unificado de la OCDE consistente en dos pilares, así como la solución propuesta por la Organización de Naciones Unidas a partir de la incorporación del Artículo 12B en el Modelo de Convenio.

En ese contexto, encarar los retos de la tributación de la economía digitalizada, entendida como la economía misma, pero insuflada por el fenómeno del comercio electrónico a niveles nunca vistos, requiere empeño para repensar los paradigmas y así diseñar otros más actualizados y adaptables a las nuevas variantes de modelos de negocios que mutan con asombroso dinamismo. Por ello, el presente artículo busca contribuir al análisis de este fenómeno global destacando las potencialidades de los diferentes enfoques para el sistema tributario boliviano.

### II. El IVA sobre el consumo digital: La elección de Bolivia

El IVA es uno de los impuestos que mayor recaudación genera para los Estados y que, en el caso de la economía digital, ha demostrado una gran facilidad de adaptación sin crear distorsiones a los principios básicos que regulan su estructura y funcionamiento, es decir, manteniendo inalterable el objetivo de gravar el consumo final en la jurisdicción de destino (Principio de Destino).

Los primeros esfuerzos globales de la OCDE por otorgar coherencia al IVA en materia digital se remontan a la Conferencia de Ottawa de 1998 sobre comercio electrónico<sup>2</sup>, que en el año 2003 se tradujeron en una guía

<sup>1</sup> Para mayor referencia ver: ASOREY, Ruben. *El impacto del comercio electrónico en los principios fiscales, en Impuestos sobre el Comercio Internacional*. Argentina 2003. Pág. 851.

<sup>2</sup> Disponible en [https://one.oecd.org/document/SG/EC\(98\)14/FINAL/en/pdf](https://one.oecd.org/document/SG/EC(98)14/FINAL/en/pdf)

desarrollada por el Comité de Asuntos Fiscales de ese órgano la OCDE (Guidelines on Consumption Taxation of Cross-Border Services and Intangible Property in the Context of E-commerce)<sup>3</sup>. En esa misma línea, los desafíos de la economía digital en materia de IVA han sido abordados en el Informe Final de 2015 sobre la Acción 1 “Abordar los retos de la economía digital para la imposición”<sup>4</sup> del Plan de Acción BEPS.

Si bien el informe de la Acción 1 no recomendó soluciones concretas, indica que los países pueden introducir cualquiera de las tres soluciones analizadas (nuevo nexo en base a presencia económica significativa, retención en la fuente o impuesto progresivo) en sus ordenamientos domésticos, siempre que no afecten la aplicación los Convenios para Evitar la Doble Imposición Internacional. De igual manera, el informe reconoce como un asunto crucial que la economía digital plantea desafíos con relación a la recaudación del IVA sobre suministros transfronterizos en operaciones de empresa a consumidor (B2C), instando a la implementación de las guías OCDE sobre la aplicación internacional del IVA. Al respecto, un paso trascendental en la homogeneización del IVA como instrumento para abordar la economía digital en Latinoamérica, se produjo con la publicación del Kit de Herramientas de IVA Digital para Latinoamérica (2021), cuyos antecedentes y contenido han orientado las reformas impositivas de Argentina<sup>5</sup>, Ecuador y Chile.

---

<sup>3</sup> Disponible en <https://www.oecd.org/ctp/consumption/5594831.pdf>

<sup>4</sup> Ver resumen disponible en [beeps-resumenes-informes-finales-2015.pdf](https://www.oecd.org/ctp/consumption/5594831.pdf)

<sup>5</sup> A. AMAR Y V. GRONDONA, “Economía digital y tributación: el caso argentino en el marco de la experiencia internacional”, *Documentos de Proyectos* (LC/TS.2021/122-LC/BUE/TS.2021/3), Santiago, Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), 2021: “La Argentina ha dado varios pasos en lo que respecta a la tributación indirecta a los servicios digitales del exterior. Si bien la gravabilidad de algunos servicios digitales estaba prevista en la ley del IVA desde 1998 —cuando el servicio era explotado o utilizado efectivamente en territorio argentino—, en 2018

A partir de esos trabajos, la OCDE llega a influir de manera importante en Latinoamérica con recomendaciones para el diseño legislativo, así como para la implementación y operación de una estrategia integral de IVA dirigida al comercio digital, instando de manera expresa a que los países de la Región hagan valer su derecho a aplicar IVA al comercio digital internacional. En términos de política fiscal la fortaleza del IVA para gravar la economía digital se expresa en la aceptación internacional sobre lugar de imposición, que corresponde a la ubicación del cliente (residencia habitual del consumidor). Es a partir de ello que se desarrollan los siguientes indicios y criterios para determinar la residencia del consumidor, a saber: Tarjeta bancaria u otros datos de pago, la dirección de facturación, la dirección IP.

Un elemento decisivo para la aplicación efectiva del IVA es la recomendación de requerir a los proveedores no residentes el registro en el padrón tributario con fines de recaudación y limitado a lo estrictamente necesario mediante el uso de procesos electrónicos. A partir de ello, se convierten en agentes de información sobre las transacciones en el país de destino, que incluyen a la economía colaborativa y los trabajos esporádicos.

Dado que el enfoque abarca también a operaciones B2C, se resalta la importancia de ampliar este régimen a los bienes de bajo valor de importación por ventas en línea, la importación de trabajos esporádicos y considerar la posible implantación de retención por intermediarios financieros como mecanismo de salvaguarda y desincentivo al incumplimiento.

Finalmente, la OCDE recomienda adoptar medidas específicas sobre la administración e implementación operativa de recaudación, incluyendo estrategias de auditoría y gestión de riesgos, tales como contar con un régimen

---

los servicios digitales fueron incorporados siguiendo las directrices de la OCDE como nuevo hecho gravado diferenciado del resto de los servicios”.

en línea de registro y cumplimiento simplificado, la integración con procesos aduaneros y el uso extensivo de datos de terceras fuentes: Datos de bancos y operadores postales, uso de “soluciones de detección electrónica” y de herramientas de “web scraping” (recolección y extracción de datos de la web).

Es en base a estas recomendaciones y a la experiencia chilena en la implementación del IVA, que en el año 2020 Bolivia intentó de manera fallida aprobar la ley de modificación del IVA para gravar los servicios digitales prestados desde el exterior. En efecto, el trámite legislativo del proyecto de ley<sup>6</sup> fue suspendido de manera indefinida por el rechazo de la población ocasionado por las fallas de socialización de la norma y la incapacidad de transmitir adecuadamente los beneficios sobre la recaudación y neutralidad del sistema.

La exposición de motivos del Proyecto de Ley resalta la importancia del mercado de la economía digital en Bolivia indicando que los pagos a Netflix, YouTube y Google entre los años 2016 y 2020 incrementaron en 56%, renta que no puede ser gravada debido a vacío normativo en el sistema boliviano, a pesar de tener un IVA de base amplia.

Siguiendo los lineamientos de la OCDE, el proyecto de norma desarrolla el Principio de Destino disponiendo que se entiende que el servicio digital es consumido, utilizado, prestado o explotado en Bolivia cuando la transferencia, descarga o recepción mediante internet u otra tecnología se realice a un dispositivo con IP o SIM situado en territorio boliviano. Adicionalmente, incluye como presunción que el servicio digital se grava en Bolivia cuando el pago es realizado a través de entidades financieras domiciliadas en el país.

Si bien el proyecto de ley no contiene una definición de Servicios Digitales prestados desde el exterior, establece una lista circular y abierta que abarca determinadas actividades y modelos de negocios y también “cualquier otro servicio digital”, generando una situación de falta de certeza que no coincide con el

principio de legalidad. Así, los Servicios Digitales incluidos de manera expresa son los siguientes:

- Intermediación en compra y venta de bienes o servicios de cualquier naturaleza.
- Suministro, descarga, *streaming* o transferencia por cualquier otro tipo de tecnología, de videos, de música, juegos, textos, revistas, libros y otros análogos.
- Suministro de software, almacenamiento, plataformas o infraestructura informática.
- Difusión de publicidad por cualquier soporte o medio digital.

Por otra parte, si bien existieron diferentes factores que obligaron a suspender el tratamiento legislativo del proyecto, el motivo más relevante que condujo a esa decisión es, sin lugar a duda, el rechazo social a la traslación del impuesto al consumidor digital. En efecto, si bien el proyecto sigue los lineamientos de la OCDE en sentido de privilegiar el pago directo del IVA por las empresas no-residentes mediante la obligación de registro en Bolivia, lo cierto es que las empresas de servicios digitales no registradas deben tributar mediante retención efectuada por las entidades financieras, haciendo evidente la traslación del IVA a través de *grossing-up* como sucede con el impuesto sobre la renta sobre determinados pagos realizados a beneficiarios del exterior.

Los problemas de retención del IVA por entidades financieras, han sido abordados en diferentes foros internacionales, que básicamente traducen las preocupaciones de los agentes de retención sobre la dificultad de identificar adecuadamente si el pago se realiza por un servicio efectivamente sujeto a IVA digital, así como los problemas para determinar la base imponible en el caso de plataformas de marketplace. Otros elementos de preocupación se expresan en la dificultad de aplicar devoluciones del impuesto en caso de rescisiones y, por supuesto, la carga de trabajo extra y costos relacionados que implican asumir esa responsabilidad a nombre del Estado, que se agravan por el régimen de responsabilidad tributaria del sustituto. Sobre

<sup>6</sup> Proyecto de Ley 164-20.

este particular, la experiencia de Ecuador refleja varios de los problemas identificados por las entidades financieras, mientras que la experiencia chilena se reporta sin inconvenientes de esta naturaleza debido al éxito que se tuvo en la etapa de registro electrónico de los proveedores, que ocasiona que el mecanismo de la retención del IVA por las entidades financieras corresponda a operaciones aisladas.

Estas dificultades en los agentes de retención, llevan a Andrade (2021) a recomendar, en el caso de retenciones por efecto del Artículo 12B, pero plenamente aplicables a la retención del IVA, que “las instituciones financieras y otros intermediarios financieros sólo deben ser designados como agentes de retención en la medida en que (i) tengan acceso a información para identificar las operaciones gravadas sujetas a retención; (ii) tengan acceso a la información para identificar si el impuesto corresponde a la jurisdicción en la que opera la entidad financiera; y (iii) los costes incurridos para obtener esta información no afecten al ejercicio de su actividad económica”<sup>7</sup>.

En varios países de la Región se ha reportado el éxito recaudatorio del IVA sobre servicios digitales, así como las bondades de haber introducido esta medida sin añadir grados de complejidad extraordinarios al sistema tributario doméstico. También se resalta esta medida como compatible con el principio de neutralidad al no distorsionar la esencia del impuesto en el derecho interno, ni afectar los derechos y obligaciones emergentes de la aplicación de los Convenios para Evitar la Doble Imposición Internacional sobre la Renta y el Patrimonio; asimismo, el IVA digital no se vería afectado por una eventual aplicación del Pilar 1 a nivel doméstico, debido a que no constituye un impuesto a los servicios digitales ni tributo “similar” que deba ser abrogado. Estos resultados deberían ser suficientes para

reiniciar el tratamiento legislativo del proyecto en Bolivia, subsanando los errores políticos que motivaron el fracaso inicial de su implementación.

### III. La imposición sobre la renta en la economía digitalizada

La introducción de impuestos sobre la renta de la economía digitalizada es un asunto que está lejos de la simplicidad y neutralidad que caracteriza al IVA digital y ha sido abordada desde diferentes perspectivas y conceptos, tales como el nuevo nexo, el Establecimiento Permanente Digital, la retención impositiva, la presencia digital significativa, la generación de valor, etc.

Todas las iniciativas tienen origen en el reconocimiento generalizado del anacronismo del Principio de Residencia para hacer frente a los nuevos modelos de negocio de la economía digitalizada, obsolescencia que obviamente se presenta también en la bisagra del Establecimiento Permanente. En la orilla de enfrente, el Principio de Fuente o Territorialidad parece adaptarse mejor a los retos de la economía digital para gravar la renta que se genera por el uso económico de los servicios digitales en una determinada jurisdicción, o incluso por en la posibilidad real de identificar con mayor simplicidad la fuente de pago. Sin embargo, el reconocimiento de esas virtudes del sistema territorial estuvo lejos de ser aceptado en su completa dimensión tanto por la OCDE como para reconocidos doctrinarios, habiendo encontrado una salida políticamente aceptable basada en la “creación” de nuevos conceptos como la “jurisdicción de mercado”.

Asorey (2021) reafirma la vigencia del principio de fuente, sin embargo, se inclina por el ejercicio de la potestad tributaria limitada en función del pago y no de la fuente productora al indicar que no desconoce “que dichos servicios digitales se caracterizan porque su renta puede ser compartida por distintos Estados y no únicamente por el Estado de la fuente, pero ante la dificultad para determinar la proporción en la atribución de ingresos del total de los servicios digitales

---

<sup>7</sup> ANDRADE, Betty. *Developing Countries and the Proposed Article 12B of the UN Model: Some Known Unknowns*. *International tax Studies* 6-2021, p. 13.

entre los distintos Estados y el fracaso de las soluciones multilaterales, debemos reconocer el poder de imposición en el país de la fuente, en razón del lugar de pago<sup>8</sup>.

Para el sistema tributario boliviano, tradicionalmente Territorial en materia de renta, los ajustes al Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE) para gravar los ingresos generados por la economía digitalizada, representa un esfuerzo incluso de menor complejidad que la modificación del IVA. En efecto, la facilidad de adaptación del IUE sin crear distorsiones en su diseño tiene que ver con dos elementos de su estructura:

El primero elemento<sup>9</sup>, consiste en que Bolivia grava determinados servicios prestados desde o en el exterior por no-residentes (Beneficiarios del Exterior - BE) quienes están sujetos a una retención en la fuente del 12,5% del monto total pagado o remesado por concepto de IUE-BE. El cálculo de la tasa efectiva del 12,5% surge de la presunción legal de que el 50% de los ingresos brutos pagados a un beneficiario del exterior constituye renta de fuente boliviana sin admitir prueba en contrario; sobre la base imponible así definida, se aplica la alícuota única del IUE que es del 25%.

El segundo elemento<sup>10</sup>, es que las rentas que se consideran generadas por actividades parcialmente realizadas en el país y que en su momento fue diseñado para gravar ingresos provenientes de actividades como el transporte y comunicaciones internacionales, así como actividades de seguro internacional y regalías por la comercialización de imágenes y sonido destinados a su reproducción en territorio nacional; la imposición reducida sobre este tipo de rentas es del 2,5% del ingreso bruto aplicado mediante retención en la fuente, porcentaje que se origina en que la base imponible sujeta a IUE-BE es del 20% del 50% del monto pagado, acreditado o remesado al beneficiario del exterior.

Obviamente, estas características propias del sistema tributario boliviano, aunque también existen en otros sistemas como el argentino o el uruguayo, no son totalmente compatibles con el objetivo de evitar la doble imposición internacional, por lo que la limitación de la potestad tributaria solamente se logra bajo la aplicación del Artículo 7 de los Modelos de Convenio ONU y OCDE.

La sencillez en el ajuste del IUE proviene de la redacción del inciso b) del Artículo 44 de la Ley 843 que identifica como ingresos de fuente boliviana a los “honorarios, retribuciones o remuneraciones por prestaciones de servicios de cualquier naturaleza desde o en el exterior, cuando los mismos tengan relación con la obtención de utilidades de fuente boliviana”<sup>11</sup>. En ese contexto, es el reglamento el que limita los servicios alcanzados por IUE-BE mediante una lista *numerus clausus* que abarca solamente los siguientes servicios de realizados desde o en el exterior:

- Consultoría
- Asesoramiento de todo tipo
- Asistencia técnica
- Investigación
- Profesionales y
- Peritajes

Esta extensión del principio de fuente territorial es susceptible de ser modificada mediante disposiciones reglamentarias que introduzcan dentro del alcance de la ley a determinados servicios digitales como, por ejemplo, los servicios digitales automatizados

Como se puede apreciar, bajo la legislación doméstica de Bolivia, los servicios de determinada naturaleza tienen el mismo tratamiento tributario de las regalías cuando éstos generen fuente de renta boliviana; es decir, cuando existe una conexión económica de esas características, los pagos realizados están sujetos a la retención en la fuente, ya sea del 12,5% por concepto de IUE-BE o de 2,5% por concepto de IUE-BE por actividades parcialmente realizadas en el país, sin

<sup>8</sup> ASOREY, Ruben O. *Tributación de la Economía Digitalizada*. Thomson Reuters. España, 2021. p. 146.

<sup>9</sup> Artículo 34 del Decreto Supremo 24051.

<sup>10</sup> Artículo 43 b) del Decreto Supremo 24051.

<sup>11</sup> Este texto fue introducido el año 2003 con la Ley 2493.

necesidad de presencia o Establecimiento Permanente del prestador. En ese contexto, introducir dentro del alcance de este impuesto a los servicios digitales automatizados implicaría una reforma coincidente con los lineamientos del Modelo de Naciones Unidas para Evitar la Doble Imposición Internacional, en el marco del Artículo 12B.

En la Región, la primera iniciativa legislativa argentina estuvo precisamente enfocada a gravar los servicios digitales con el Impuesto a las Ganancias a través de retenciones en la fuente; sin embargo, dicha modificación fue desestimada y en consecuencia sustituida por el IVA sobre los servicios digitales internacionales, actualmente vigente

Siguiendo la misma línea abierta por el Artículo 12A<sup>12</sup> incluido el 2017 en el Modelo ONU como una puerta de escape frente a los Artículos 7 y 14, el Artículo 12B aprobado el 20 de abril de 2021 se ocupa de los Servicios Digitales Automatizados – SDA, que básicamente son servicios prestados a través de internet o de una red electrónica que requieren una participación humana mínima por parte del prestador del servicio. Esta propuesta surge como una alternativa más simple y pragmática para países en vías de desarrollo, frente a la complejidad que representa la propuesta unificada de la OCDE.

Los SDA se encuentran expresamente identificados en una lista que incluye:

- Servicios de publicidad en internet
- Servicios de plataforma de intermediación en línea (Marketplace).
- Servicios de redes sociales
- Servicios de contenido digital: datos, programas, App's, música, videos, textos, juegos, software.
- Servicios de computación en la nube.
- Venta de datos de usuarios.

---

<sup>12</sup> El Artículo 12A reconoce el ejercicio de potestad tributaria limitada en la fuente por pagos de servicios técnicos, sean de naturaleza gerencial, técnica o consultoría, aplicando retención sobre ingreso bruto sin necesidad de presencia o Establecimiento Permanente del prestador del servicio.

- Servicios de enseñanza en línea estandarizados.

La propuesta del Modelo ONU incluye también la siguiente lista negativa de servicios no alcanzados por el Artículo 12B, de los cuales algunos podrían estar cubiertos por el Artículo 12A:

- Servicios personalizados prestados por profesionales.
- Servicios de enseñanza en línea personalizados.
- Servicios de acceso a internet o a una red electrónica.
- Venta en línea de bienes y servicios distintos de los servicios digitales automatizados.
- Servicios de radiodifusión, incluida la transmisión simultánea por internet.
- Servicios digitales compuestos integrados en un bien físico independientemente de la red conectividad (“internet de las cosas”).

Los Estados que adopten el Artículo 12B en la renegociación de sus Convenios o en la suscripción de nuevos, tienen dos opciones para aplicar la retención en la fuente al beneficiario efectivo: la retención sobre base bruta, cuya tasa queda abierta, aunque los comentarios recomiendan la aplicación de una alícuota moderada que puede oscilar entre el 3 y 4%; por otra parte, se plantea la retención sobre base depurada para “ganancias cualificadas” que corresponden al 30% del monto resultante de aplicar el índice de rentabilidad o el índice de rentabilidad del segmento del negocio digital automatizado.

Por otra parte, el Artículo 12B puede ser incorporado de manera natural a la Decisión 578 de la Comunidad Andina, sin afectar el Artículo 9 que regula la potestad tributaria sobre regalías, sino modificando el alcance del Artículo 14 que cubre los beneficios empresariales por la prestación de servicios, servicios técnicos, asistencia técnica y consultoría. En ese sentido, se aplicaría la regla general por la cual se otorga potestad tributaria exclusiva al País Miembro en cuyo

territorio se produzca el beneficio de tales servicios que, se presume ,salvo prueba en contrario, que es el País Miembro en el que se imputa y registra el correspondiente gasto.

Como se puede apreciar en la redacción actual del Artículo 14 de la Decisión 578, la propuesta del Artículo 12B de Naciones Unidas coincide plenamente con los principios tradicionalmente defendidos en el seno de la Comunidad Andina, por lo que es posible obtener un avance significativo para los países miembros (Bolivia, Ecuador, Colombia y Perú) a través de la ampliación del Artículo 14 hacia los Servicios Digitales (no necesariamente restringidos a los servicios automatizados), los cuales deberán estar cubiertos por una definición positiva y negativa.

#### IV. La adhesión de Bolivia a las iniciativas OCDE

El Pilar 1, que llegó a ser denominado por la OCDE como “Enfoque Unificado”, es la única iniciativa global cuyo diseño responde a los “consensos” logrados con más de 130 jurisdicciones que conforman el Marco Inclusivo, que a finales del 2020 dio origen al Blue Print Report<sup>13</sup> y posteriormente, el 1 primero de julio de 2021, a la Declaración sobre una solución en dos pilares a los desafíos fiscales que presenta la digitalización de la economía<sup>14</sup>. Para algunos autores como Brauner (2021) dichos consensos son poco evidentes a pesar del esfuerzo desplegado, por lo que es difícil afirmar que todos los países en vías de desarrollo tuvieron una participación real y efectiva. En efecto, Brauner indica que la OCDE reformuló el régimen fiscal internacional con organizaciones supuestamente inclusivas, en particular el Marco Inclusivo, que, sin embargo, “no ha resultado en un poder político real para impactar y reformar las normas del régimen de una manera que tome

en cuenta los intereses del mundo en desarrollo”, advirtiendo que la voz otorgada a dichos países ha sido insuficiente<sup>15</sup>.

La realidad de Bolivia en ese contexto tiene mucho que ver con lo expuesto por Brauner, pero también con otros factores como las falencias de política tributaria que alejan más a Bolivia del resto de los países de la Región. El único intento de Bolivia por incorporarse al Marco Inclusivo de la OCDE se produjo demasiado tarde, en el año 2020 durante el gobierno transitorio, en puertas de la aprobación del *Blue Print Report* del Pilar 1, sin que hasta la fecha se hubiera reportado avance alguno.

Desde el punto de vista conceptual, el Pilar 1 para Bolivia no representaría *per se* una distorsión sustancial del principio de territorialidad y de los intereses por lograr una recaudación efectiva. En efecto, como indica Parada (2021), el Pilar 1 “busca plantear una solución al problema de cómo gravar las ganancias generadas por empresas altamente digitalizadas que carecen de presencia física en los países donde generan esas ganancias”, buscando entregar mayores facultades para gravar a países en donde se prestan servicios de manera remota<sup>16</sup>.

En esa misma línea, Gonzales de Frutos (2021) indica que el Pilar 1 “contiene concesiones a favor de los países en desarrollo, especialmente al asignar una parte de los beneficios residuales de las 100 multinacionales más grandes y rentables del mundo a las jurisdicciones de mercado, incluso aunque carezcan de establecimiento

<sup>15</sup> BRAUNER, Yariv, *Serenity Now! The (Not So) Inclusive Framework and the Multilateral Instrument* (July 1, 2021). Disponible en SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3885602> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3885602>

<sup>16</sup> PARADA, Leopoldo, “La Propuesta de un Impuesto Mínimo Global: Una Mirada Crítica (The Proposal for a Minimum Global Tax: Critical Reflections)” (September 3, 2021) en ALFREDO GARCÍA PRATS (ed), *Transformación Digital y Justicia Tributaria* (Tirant lo Blanch, 2021-forthcoming), Disponible en SSRN: [La Propuesta de un Impuesto Mínimo Global: Una Mirada Crítica \(The Proposal for a Minimum Global Tax: Critical Reflections\) by Leopoldo Parada](https://ssrn.com/abstract=3885602)

<sup>13</sup> Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on the Pillar One Blueprint”,

<sup>14</sup> Disponible en [Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising From the Digitalisation of the Economy – 1 July 2021](https://www.oecd.org/tax/automatic/news/2021/07/01-statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-1-july-2021/)

permanente en el país”<sup>17</sup>. En respaldo de esa afirmación, sostiene que “el Importe A del Pilar 1 presumiblemente atribuirá a los países en desarrollo unos 100.000 millones de dólares de beneficios imposables. Si el reparto es proporcional a la actividad económica, dado que la región de ALC contribuye al 7,28% del PIB mundial, recibirá bases imposables de 7.280 millones de dólares que, a la tasa media en la región (27,2%), totalizarían unos 1.980 millones de dólares de recaudación nueva por año”<sup>18</sup>. En contrapartida, anota que para la adopción del Pilar 1 genera contraprestaciones de los Estados, que consisten básicamente en derogar los impuestos unilaterales que sean incompatibles con el acuerdo; aceptar una tasa fija de retorno a efectos de precios de transferencia para las actividades rutinarias de mercadotecnia y distribución en el país mediante un Establecimiento Permanente o una filial; y participar obligatoria y de forma vinculante en el sistema de resolución de conflictos que se creará.

En el contexto descrito, es difícil afirmar que Bolivia reencaminará su posición de aislamiento respecto de las iniciativas de la OCDE en el corto plazo; sin embargo, dado que al presente, los ingresos tributarios de la economía digitalizada por servicios prestados desde exterior son inexistentes, salvando aquellos provenientes del pago de regalías B2B, un cambio de criterio es urgente en sentido de retomar el proyecto legislativo de IVA sobre servicios digitales y adoptar una aproximación hacia la adhesión del Pilar 1. Probablemente, el mayor inconveniente con dicha adhesión, junto con el tamaño de la economía por la base mínima de monto A, se presentaría en la aceptación de participar obligatoria y de forma vinculante en el sistema de resolución de conflictos, toda vez que por casi dos décadas, dicho régimen se considera como un asunto de “pérdida de soberanía nacional”.

---

<sup>17</sup> GONZÁLEZ DE FRUTOS, Ubaldo. *Los Pilares Tributarios de la Tierra*, 2021, disponible en [Los Pilares Tributarios de la Tierra - Gestión fiscal](#)

<sup>18</sup> GONZALEZ DE FRUTOS, Ubaldo. Op. Cit.

## INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN INTERNACIONAL: USO EFECTIVO DE LA INFORMACIÓN PARA UNA FISCALIZACIÓN BASADA EN RIESGO.

Verónica Grondona y Martín Barreiros Cavaco  
(Argentina)

### Introducción

Los flujos financieros ilícitos y, en especial, la evasión y elusión fiscal constituyen un problema sistémico que afecta con severidad a los países en desarrollo. Las maniobras, que muchas veces involucran una telaraña offshore mundial, limitan los márgenes de maniobra para financiar y llevar adelante muchas de las políticas necesarias para garantizar mejoras sostenibles en la calidad de vida de las personas.

La evasión y la elusión fiscal erosionan la base imponible, generando un marco de inequidad entre quienes pueden eludir el impuesto y quienes quedan alcanzados por el mismo. Pero, peor aún, se reduce el ingreso público disponible para llevar adelante la inversión en infraestructura, en educación, en salud y alcanzar derechos que permitan reducir la brecha de desigualdad existente hacia el interior de nuestros países (en cuestiones, por ejemplo, como las de género), así como la brecha Norte-Sur. Ello, en un contexto de pandemia, de aumento de la inequidad global, representa un problema aún más importante.

En este sentido, según el informe sobre el 'Estado de la Justicia Fiscal' de Tax Justice Network (2020)<sup>1</sup>, Argentina perdería anualmente 343 millones de dólares por la evasión fiscal extraterritorial.

Ante esta realidad, el aumento de la cooperación internacional y el intercambio de información es una de las herramientas que tenemos los países en desarrollo para combatir los mecanismos agresivos de planificación fiscal, la evasión y la elusión fiscal y posiblemente otros flujos financieros

ilícitos, que erosionan nuestra base imponible y expolían nuestras riquezas.

Por lo tanto, uno de los desafíos que tiene toda administración tributaria hoy, es el de acceder a información fiscal relevante a través de dicho intercambio de información internacional, el cual hoy se realiza bajo tres modalidades: espontáneo, a requerimiento y automático.

El intercambio automático de información financiera y el intercambio automático de informes país por país, han revolucionado el funcionamiento de las administraciones tributarias, que hasta ahora trabajaban a ciegas respecto de las actividades que llevaban sus residentes fuera del país, y se constituyen en herramientas para reducir la desigualdad Norte-Sur porque nos brindan información para luchar contra estos flujos financieros ilícitos. El intercambio bajo requerimiento, por su parte, ha recobrado sentido, al poder utilizarlo de manera mucho más efectiva que en el pasado, sobre la base de un conocimiento existente, obtenido a partir del intercambio automático y del esfuerzo local en el marco de las auditorías fiscales.

Pese a ello, escasean los datos que nos permitan evaluar su efectividad, sus usos, y el volumen de información intercambiada. Más aún, es claro que no todos los países participan del intercambio, y cuando lo hacen, no se encuentran en igualdad de condiciones para explotar la información obtenida a través del intercambio.

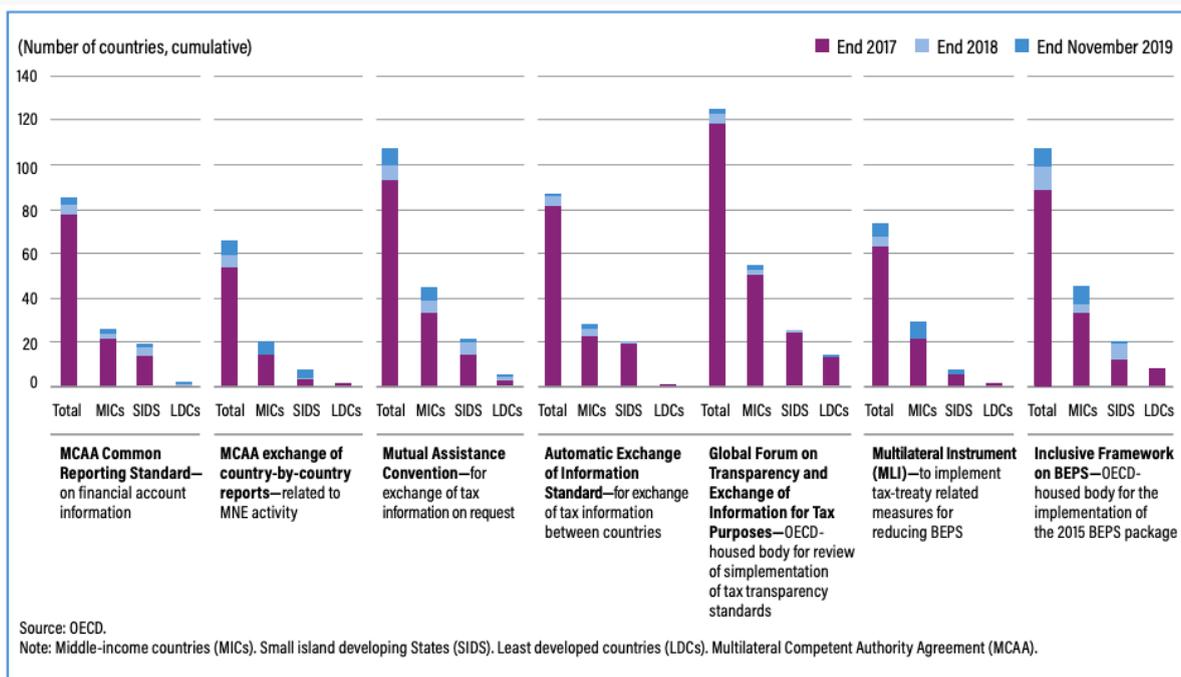
Por lo tanto, puede decirse que para los países en desarrollo existen hoy dos grandes desafíos: 1) integrarse al intercambio de información con fines fiscales (y aduaneros) y 2) hacer un uso efectivo del mismo.

Tal y como reportó en septiembre de 2020 el Panel de Alto Nivel de Naciones Unidas sobre Responsabilidad, Transparencia e Integridad

<sup>1</sup> TJN (2020) The State of Tax Justice. Disponible en [El Estado de la Justicia Fiscal](#).

Financiera (FACTI, por sus siglas en inglés)<sup>2</sup>, abordar esta cuestión es de particular importancia para los países de bajos ingresos, ya que ninguno de los países de menor desarrollo recibe hoy información del intercambio automático de información de cuentas financieras, o de informes país por país. Mientras que, por el contrario, todos los países de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) participan en el intercambio de información internacional de cuentas financieras, con la excepción de EEUU, quien intercambia en todo caso información de manera no siempre recíproca, a través del Acta de Cumplimiento Impositivo de Cuentas Extranjeras (FATCA, por sus siglas en inglés).

**Figura 1. Participación en instrumentos de cooperación internacional, 2017-2019**



<sup>2</sup> FACTI (2020) FACTI PANEL INTERIM REPORT, septiembre 2020. Accesible en [FACTI Panel](#)

## Base legal del intercambio de información internacional con fines fiscales

El intercambio de información entre las Administraciones Tributarias constituye el eje para combatir la erosión de la base imponible y el desvío de utilidades, la elusión, el fraude y la evasión fiscal, además de mejorar las fuentes de información en materia tributaria.

El intercambio de información posee su base legal en los siguientes instrumentos<sup>3</sup>:

- Convenios para Evitar la Evasión Fiscal y la Doble Imposición Tributaria (CDI): en dichos instrumentos la posibilidad de intercambio de información se encuentra normada en el artículo 26 del modelo OCDE y en sus comentarios (última versión 2017). Además, se cuenta también con el modelo de convenio de Naciones Unidas. Se entiende que el artículo de intercambio de cada CDI suscripto, contempla los tres tipos de intercambios, salvo disposición expresa.
- Acuerdos bilaterales para el Intercambio de Información Tributaria (All): Desde 2009 en adelante, la AFIP ha desarrollado una activa estrategia de suscripción de acuerdos de intercambio de información (facultad prevista en el inciso e) del artículo 9° del Decreto N° 618/97).
- Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal (CAAM): se trata del instrumento multilateral más amplio disponible para todo tipo de cooperación fiscal. Su objetivoes fomentar la cooperación internacional para lograr un mejor funcionamiento de las leyes tributarias de los Estados miembro, respetando a su vez los derechos fundamentales de los contribuyentes. El 27 de mayo de 2010 se firmó un protocolo modificatorio a los fines de alinearla con las normas sobre transparencia e intercambio de información acordadas a nivel internacional y abrirla a

Estados no miembros de la OCDE o el Consejo de Europa. Dicha modificación fue realizada por mandato del G20, entre otras cosas, a los fines de asegurar que los países en desarrollo pudieran beneficiarse de un entorno más transparente.

Como miembro del Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales (de aquí en adelante, el Foro Global) desde el año 2009, Argentina suscribió a la CAAM el 3 de noviembre de 2011 y depositó los instrumentos de adhesión el 13 de septiembre de 2012. De esta forma, se convirtió en el primer país de Sudamérica en ser miembro de la Convención, la cual entró en vigencia para nuestro país a partir del 1 de enero de 2013. De esta manera, nuestro país puede intercambiar automáticamente información con jurisdicciones del exterior en base al Artículo 6 de la CAAM.

- Memorandos de Entendimiento (MOU): este tipo de instrumentos surgen siempre que exista previamente un acuerdo firmado entre las jurisdicciones (TIEA, CDI o CAAM), en los cuales las partes fijan procedimientos de mutuo acuerdo. Así, las Administraciones Tributarias acuerdan el tipo de información que van a intercambiar automáticamente, bajo qué tecnología y con qué periodicidad, entre otros aspectos.

## Modalidades de intercambio de información

### Intercambio tributario bajo requerimiento

El intercambio de información tributaria previo requerimiento o a pedido es una de las modalidades de cooperación administrativa entre los fiscos de las distintas jurisdicciones, siempre que existan mecanismos jurídicos que permitan obtener llevarlo a cabo. Dicho intercambio debe cumplir con ciertos requisitos e identificar a un contribuyente determinado, dar cuenta de los impuestos fiscalizados, los períodos fiscales involucrados y el por qué de dicha solicitud, de forma tal que se asegure la previsible relevancia del pedido. Es importante aclarar que se podrá recurrir a este tipo de cooperación siempre y

<sup>3</sup> La información de los acuerdos suscriptos por Argentina se encuentra disponible en <https://www.afip.gob.ar/institucional/acuerdos.asp>

cuando se hayan agotado todas las fuentes locales de información.

En el año 2009, el Foro Global creó el Grupo de Revisión entre Pares (PRG, por sus siglas en inglés), a los fines de llevar a cabo un proceso para evaluar el cumplimiento de las normas de transparencia e intercambio de información con fines tributarios.

Tanto los países miembro como los no miembro del Foro Global están sujetos a un proceso de revisión de dos fases<sup>4</sup>, durante el cual se evalúa el marco jurídico y regulatorio para implementar el estándar (fase 1) y la implementación del estándar en la práctica (fase 2). Estas revisiones se llevan a cabo de conformidad con una metodología acordada y un criterio de evaluación.

Para ello, se aprobó el Manual para efectuar tales revisiones, en el cual se establece que la jurisdicción debe cumplir con tres requisitos:

- Disponibilidad en la jurisdicción de la información, en particular, información contable, bancaria y de beneficiarios finales.
- Que la autoridad competente para el intercambio posea acceso a la citada información y/o suficientes poderes para obtenerla.
- Red de mecanismos de intercambio vigentes que posean disposiciones específicas para el intercambio efectivo de información, con las salvaguardas necesarias para proteger los derechos y la confidencialidad de los contribuyentes, además de la capacidad de intercambiar de manera efectiva información.

Según el Informe de Transparencia Fiscal emitido por la OCDE en julio de 2021<sup>5</sup>, un

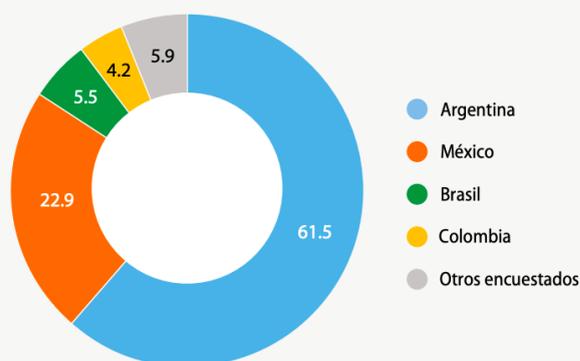
<sup>4</sup> Los reportes de las evaluaciones llevadas a cabo se encuentran disponibles en [https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/global-forum-on-transparency-and-exchange-of-information-for-tax-purposes-peer-reviews\\_2219469x?qa=2.204037976.937688916.1635776217-182645669.1632512052](https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/global-forum-on-transparency-and-exchange-of-information-for-tax-purposes-peer-reviews_2219469x?qa=2.204037976.937688916.1635776217-182645669.1632512052)

<sup>5</sup> OCDE (2021) Informe de Transparencia Fiscal. Accesible en: [Transparencia Fiscal en América](#)

informe de progreso de la Declaración de Punta del Este, en la que participan trece miembros latinoamericanos del Foro Global, la Argentina se encuentra muy bien posicionada en la citada evaluación.

Por otro lado, según lo publicado también en dicho informe, la Argentina es el país de la región que más uso hace del intercambio de información bajo requerimiento:

**Figura 2. Distribución de las solicitudes de intercambio bajo requerimiento enviadas por países latinoamericanos entre 2014 y 2020.** Respuestas de quince países. Fuente: OCDE (2021) *Tax Transparency in Latin America 2021: Punta del Este Declaration Progress Report*, julio 2021.



Respecto de las solicitudes bajo requerimiento enviadas desde la AFIP en los últimos años se observa, por un lado, un alto grado de respuesta; y por el otro, un creciente uso de la misma en combinación con el intercambio automático de cuentas financieras en base al estándar común de reporte (CRS, por sus siglas en inglés). Ello es así, porque en caso de encontrarse diferencias entre la información recibida del exterior y las declaraciones juradas impositivas locales, y en caso de estar en un proceso de fiscalización por este motivo, el intercambio de información pasa a ser una herramienta de vital importancia a los fines de solicitar a la jurisdicción originaria de la información la ratificación o rectificación de la información

[Latina 2021: Informe de Progreso de la Declaración de Punta del Este](#)

remitida a nuestro país (o incluso una ampliación de la misma).

**Cuadro 1. Intercambio de información bajo requerimiento tramitado por AFIP entre 2018 y 2021 (a agosto 2021). Respuestas recibidas. Solicitudes CRS.** Datos a agosto de 2021. Fuente: AFIP

| Año   | Total solicitudes enviadas | Respuestas recibidas       |                              | Solicitudes con origen en CRS |                       |                      |
|-------|----------------------------|----------------------------|------------------------------|-------------------------------|-----------------------|----------------------|
|       |                            | Total respuestas recibidas | % sobre total de solicitudes | Total solicitudes CRS         | % s/total solicitudes | Total respuestas CRS |
| 2018  | 162                        | 162                        | 11                           | 11                            | 2018                  | 162                  |
| 2019  | 149                        | 147                        | 69                           | 68                            | 2019                  | 149                  |
| 2020  | 112                        | 93                         | 72                           | 60                            | 2020                  | 112                  |
| 2021* | 190                        | 78                         | 111                          | 48                            | 2021*                 | 190                  |

Por otra parte, la AFIP evalúa la utilidad de la información recibida del exterior. Ello se instrumenta a través de un procedimiento interno que indica que, al término de la gestión del intercambio de información, el inspector debe completar un formulario respecto de la utilidad que le ha reportado la información; así como si el caso bajo inspección ha sido descargado con interés

fiscal o sin interés fiscal. En este sentido, en 2018, 35 de los casos fueron descargados con interés fiscal. El número desciende aún más en 2019 y 2020, aunque no está de más observar que es posible que algunos de los casos tramitados en dichos años aún se encuentren en fiscalización, por lo que los resultados pueden no ser definitivos.

**Cuadro 2. Intercambio de información bajo requerimiento tramitado por AFIP entre 2018 y 2021 (a agosto 2021). Casos con interés fiscal y sin interés fiscal.** Datos a agosto de 2021. Fuente: AFIP

| Año      | Casos Con Interés Fiscal |                         | Casos Sin Interés Fiscal |                         |
|----------|--------------------------|-------------------------|--------------------------|-------------------------|
|          | Casos                    | % s/Informes Evaluación | Casos                    | % s/Informes Evaluación |
| 2018     | 35                       | 33%                     | 70                       | 67%                     |
| 2019     | 11                       | 13%                     | 75                       | 87%                     |
| 2020     | 10                       | 19%                     | 44                       | 81%                     |
| 2021 (*) | 1                        | 17%                     | 5                        | 83%                     |

Pueden existir muchos factores por los cuales un caso sea descargado sin interés fiscal. Por ello, también resulta de importancia ver que la respuesta recibida puede ser de utilidad aun cuando el caso no revista interés fiscal<sup>6</sup>. Así, para un año como el 2019, se

observa que 56 de los casos revistieron utilidad.

<sup>6</sup> Un caso puede ser de utilidad cuando en los siguientes casos: 1) obtención de información solicitada (derivados en ajustes impositivos); 2) confirmación de datos solicitados o declarados por

los contribuyentes; 3) autorización brindada para uso de la información tributaria para otros fines.

**Cuadro 3. Intercambio de información bajo requerimiento tramitado por AFIP entre 2018 y 2021 (a agosto 2021). Utilidad del intercambio.** Datos a Agosto de 2021. Fuente: AFIP

| AÑO      | Total respuestas recibidas | Informes de Evaluación    |                              | Utilidad del Intercambio         |                           |
|----------|----------------------------|---------------------------|------------------------------|----------------------------------|---------------------------|
|          |                            | Inf. Evaluación recibidos | % sobre respuestas recibidas | Utilidad de respuestas recibidas | Porcentaje s/Inf. Evaluac |
| 2018     | 162                        | 105                       | 65%                          | 44                               | 42%                       |
| 2019     | 147                        | 86                        | 59%                          | 56                               | 65%                       |
| 2020     | 93                         | 54                        | 58%                          | 28                               | 52%                       |
| 2021 (*) | 78                         | 6                         | 8%                           | 3                                | 50%                       |

En cualquier caso, las estadísticas permiten entrever que sigue existiendo margen para la mejora en lo que se refiere a la utilidad del intercambio bajo requerimiento.

En este sentido es interesante observar que Jahanzeb Akhtar arriba a similares conclusiones para el caso de la India, utilizando un procedimiento completamente distinto para obtener la información respecto de la utilidad reportada por el intercambio bajo requerimiento (Akhtar, 2019)<sup>7</sup>.

#### **Intercambio automático de información tributaria**

El marco actual lo constituyen las disposiciones del Artículo 6° de la Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal; los Acuerdos Bilaterales, los Convenios para evitar la Doble Imposición y los Memorandos de Entendimiento.

El intercambio automático de información es definido por la OCDE como la transmisión sistémica y periódica de información de contribuyentes “en masa”, realizada por el país de la fuente al país de residencia, en relación con diversas categorías de rentas, como por

ejemplo, dividendos, intereses, salarios, regalías, entre otros.

De esta manera, esta modalidad de intercambio resulta muy eficiente para las administraciones tributarias al posibilitar la transmisión de información con relevancia tributaria en masa y de manera periódica, permitiendo evitar las dilaciones del intercambio a pedido.

La información que se remite al exterior se basa en las retenciones del Impuesto a las Ganancias que se practican a beneficiarios del exterior. En el caso de Argentina, dicha información se obtiene a través del Sistema Integrado de Retenciones Electrónicas (SIRE) de esta Administración.

Una vez obtenida la información obrante en bases para un determinado período fiscal, comienzan a desarrollarse una serie de análisis tendientes a verificar las jurisdicciones con las que existe un instrumento legal vigente que habilite el intercambio, que se respete el principio de reciprocidad, los tipos de rentas informadas y la consistencia de los datos que se van a remitir.

A partir de la información recibida del exterior, se realiza una selección de aquellos casos con presunto interés fiscal, a partir de la identificación de desvíos entre lo informado por la jurisdicción del exterior y lo efectivamente declarado por el contribuyente, según parámetros previamente establecidos.

<sup>7</sup> AKHTAR, Jahanzeb, “Exchange of Information: Indian Experience, Developing Country Implications” en *International Tax Cooperation, Perspectives from the Global South; South Centre*; editado por Manuel F. Montes, Danish y Anna Bernardo; Ginebra, 2019.

### Datos de intercambio

A modo de ejemplo, se citan las operaciones intercambiadas para los períodos fiscales 2018 y 2019:

**Cuadro 4. Intercambio automático de información tributaria tramitado por AFIP entre los períodos fiscales 2018 y 2019. Recepción y envío de información. Fuente: AFIP**

| Período fiscal | Recepción          |                   |                                   | Envío              |                   |                      |
|----------------|--------------------|-------------------|-----------------------------------|--------------------|-------------------|----------------------|
|                | Cantidad de países | Total Operaciones | Monto total de las operaciones \$ | Cantidad de países | Total Operaciones | Total retenido en \$ |
| 2018           | 9                  | 4.854             | 2.222.088.065,00                  | 11                 | 24.864            | 8.007.932.427,78     |
| 2019           | 6                  | 2.399             | 2.561.268.996,23                  | 10                 | 22.497            | 13.560.042.242,99    |

En este tipo de intercambio, es natural que recibamos menos información que la que enviemos, ya que, como país en desarrollo que somos, tenemos menos operaciones en las que somos residentes, y más operaciones en las que somos fuente, realizando por tanto la retención localmente.

Asimismo, vale aclarar, tal y como resultará evidente en la siguiente sección, que existe una abismal diferencia entre la efectividad de este tipo de intercambio de información, y el volumen de información intercambiada a través del intercambio automático de información financiera. Ello es así, con absoluta certeza, porque el intercambio automático tributario no se encuentra sujeto a un proceso de evaluación, dado que no existe un estándar de cumplimiento obligatorio para todas las jurisdicciones.

Pese a ello, la información es de gran utilidad, porque permite obtener información en caso de, por ejemplo, exportación de servicios no declaradas o subdeclaradas.

Intercambio automático de información financiera

La OCDE, bajo los lineamientos del G20, desarrolló el Estándar para el Intercambio Automático de Información de Cuentas Financieras en Asuntos Fiscales (conocido como CRS). Se efectuó así un llamado a los gobiernos para que obtengan información detallada de cuentas de sus instituciones financieras (incluidos los saldos, intereses,

dividendos y productos de las ventas de los activos financieros), e intercambien esa información automáticamente con otras jurisdicciones sobre una base anual.

Al día de la fecha, son 112 las jurisdicciones que se encuentran suscriptas a este tipo de intercambio. En este sentido, y aunque el número de participantes es alto, es importante resaltar la necesidad de que todas las jurisdicciones participen en esta modalidad de intercambio (y que se pueda intercambiar con todas ellas) a los fines de lograr la mayor transparencia fiscal posible. Al respecto, sería interesante fijar sanciones a aquellas jurisdicciones que no sean participantes, tal como ocurre con FATCA.

El marco legal para este tipo de intercambio se basa en primer lugar en la CAAM suscripta el 29 de octubre de 2014. A partir de ello, la norma local vigente es la Resolución General AFIP N° 4056/2017 y sus modificaciones, que toma como base el Estándar para el Intercambio Automático de información de Cuentas Financieras en Materia Fiscal.

En el caso de la República Argentina, la normativa "CRS" es de aplicación a partir del período fiscal 2016. De esta manera, todas las entidades financieras debieron obtener de sus clientes toda la información necesaria para posteriormente remitirla a la Administración Tributaria en 2017 por primera vez, dado que Argentina fue uno de los 49 adoptantes tempranos que comenzaron a intercambiar

información de cuentas financieras en dicho año.

El enfoque adoptado por Argentina es el denominado “Enfoque Amplio”, el cual contempla -entre otras cuestiones- un alcance de los procedimientos de debida diligencia a fin de hacerlos extensivos a todos los sujetos

no residentes, independientemente que se haya activado la relación de intercambio de información con la jurisdicción de residencia de dichos sujetos.

Se expone a continuación la información del intercambio de cuentas financieras desde el punto de vista de Argentina:

**Cuadro 5. Intercambio automático de información de cuentas financieras tramitado por AFIP entre los períodos fiscales 2016 y 2019. Recepción y envío de información. Fuente: AFIP**

| Período Fiscal | Relaciones activadas para el intercambio | Recepción                 |                  |                                 | Envío                       |                  |
|----------------|--|---------------------------|------------------|---------------------------------|-----------------------------|------------------|
|                |  | Número de socios emisores | Total de cuentas | Saldo total de las cuentas (\$) | Número de socios receptores | Total de cuentas |
| 2016           | 46                                       | 38                        | 52.808           | 119.373.104.816,71              | 23                          | 1.127            |
| 2017           | 86                                       | 75                        | 256.364          | 807.093.776.514,60              | 46                          | 3.514            |
| 2018           | 96                                       | 86                        | 599.320          | 3.449.752.779.578,71            | 44                          | 2.420            |
| 2019           | 100                                      | 80                        | 641.849          | 6.021.203.826.398,75            | 54                          | 7.262            |

*Nota: El total de cuentas no corresponde a cuentas únicas, incluye cuentas repetidas. En caso de co-titularidad, la cantidad de cuentas estará multiplicada por la cantidad de co-titulares, dado que el intercambio de información se realiza sin previa identificación de co-titularidad de las cuentas.*

Tal como se observa, Argentina recibe mucha más información de residentes argentinos que tienen cuentas en el exterior que la información que envía al exterior de no residentes que tienen cuenta en Argentina, siendo por ende un intercambio extremadamente útil para la AFIP.

Las cinco jurisdicciones a las que Argentina envió una mayor cantidad de registros para el período fiscal 2019 son: España, Brasil, Chile, Uruguay e Italia.

Por otro lado, y debido al enfoque amplio que adoptó Argentina, AFIP cuenta en sus bases con información de sujetos residentes en las jurisdicciones con las que Argentina no posee un instrumento legal que la autorice el intercambio automático de información financiera (por ejemplo, Venezuela, entre otros).

Una vez ‘apropiada’ la información, es decir, identificados los CUITs y CUILes a los que corresponde la información recibida, la misma es automáticamente informada en ‘Nuestra

Parte’; la sección del portal propio de cada contribuyente que sirve a los fines de realizar un primer ejercicio de inducción, mostrándole a los y las contribuyentes la información que AFIP tiene de ellos, a los fines de inducir una más exacta declaración. Dado el momento en el que se realiza el intercambio (septiembre), y el lapso requerido para la apropiación, o cuitificación, no es posible aún disponer en ‘Nuestra Parte’ de la información del propio ejercicio que se está declarando en cada momento. Sin embargo, es la idea alcanzar eventualmente dicho objetivo.

Por otra parte, luego de efectuar un análisis de casos en base a parámetros previamente establecidos, se han detectado más de 1300 casos para fiscalizar desde enero al 31 de agosto de 2021, y más de 1300 en el año 2020, más allá de las notificaciones electrónicas que se envían a los domicilios fiscales electrónicos de los contribuyentes; resultando la fiscalización en un aumento de la recaudación de más de 300 millones de

pesos sólo entre enero y agosto de 2021

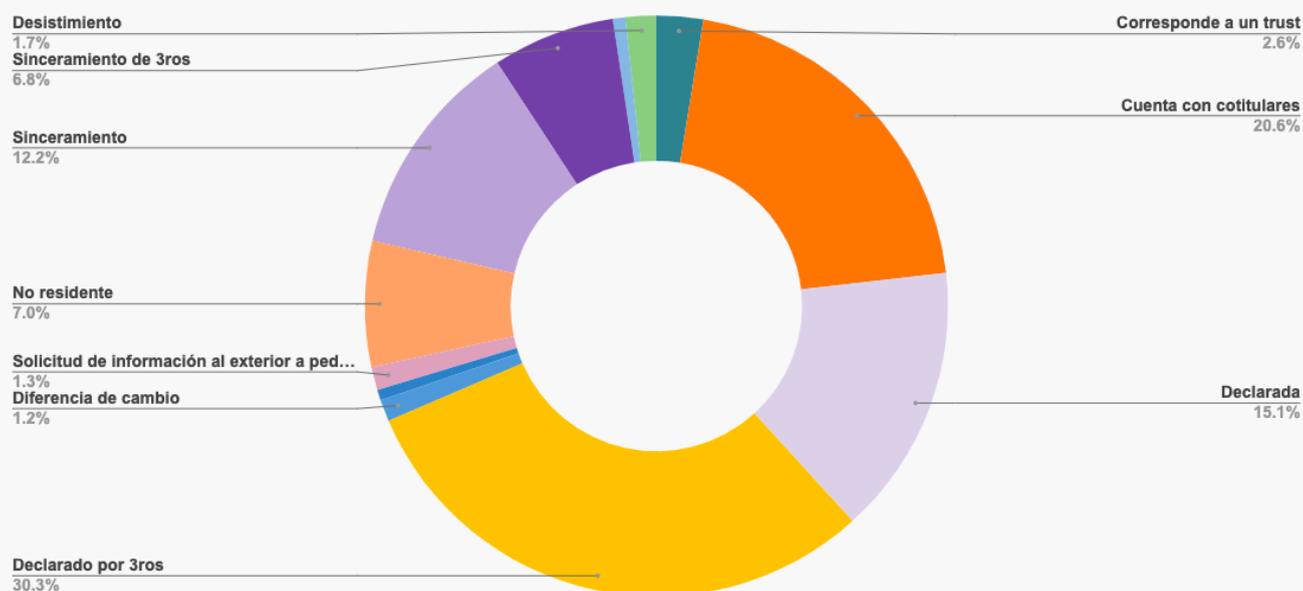
**Cuadro 6. Intercambio automático de información de cuentas. Casos identificados para investigación y fiscalización entre 2018 y 2021.**

Datos a agosto de 2021. Fuente: AFIP

| Año    | Cantidad | Monto ajustado (\$) |
|--------|----------|---------------------|
| 2018   | 3        | 1.800.440,94        |
| 2019   | 524      | 66.723.900,00       |
| 2020   | 1337     | 194.118.400,00      |
| 2021*  | 1398     | 318.225.178,79      |
| Total* | 3262     | 580.867.919,73      |

Cabe observar que no todas las fiscalizaciones son descargadas con interés fiscal. Uno de los problemas observados tiene que ver con la co-titularidad de las cuentas, la cual no es identificada en el intercambio, y resulta muchas veces en casos que no tienen interés fiscal<sup>8</sup>

**Figura 3. Intercambio de información de cuentas financieras. Distribución de los Descargos realizados hasta octubre 2021 sin interés fiscal por motivo. Fuente: AFIP.**



<sup>8</sup> Cabe destacar que la AFIP participa activamente en el Grupo de Trabajo 10 del Marco Inclusivo de la OCDE que discute las mejoras a ser realizadas en relación con el intercambio automático de información, y ha llevado a dichas reuniones la necesidad de identificar las cuentas con co-titularidad.

Sin embargo, la información es igualmente útil, aun cuando no siempre resulte la fiscalización en una con interés fiscal, entre otras cosas, porque aumenta la percepción de riesgo de los contribuyentes, y por lo tanto, su nivel de cumplimiento.

Tal como sucede en el intercambio de información previo requerimiento, el intercambio automático de información de cuentas financieras también está sujeto a una evaluación por parte de pares y del Foro Global. En este sentido, la Argentina también ha obtenido una muy buena calificación en el proceso de revisión de pares en cuanto a la normativa vigente (fase 1). Por su parte, el proceso de evaluación (fase de implementación efectiva) se encuentra aún en curso.

Por último, no debe dejar de mencionarse que existen también deficiencias en el Estándar: una de ellas es el limitado uso de la información (sólo con fines tributarios). Aunque previa autorización por parte de la jurisdicción remitente es posible utilizar la información con otros fines, sería un aspecto sumamente positivo que la información pueda utilizarse para la prevención del lavado de dinero (sin mediar trámite alguno), siempre que exista un motivo que suponga su tratamiento bajo ese régimen.

En el marco de la elaboración del informe en el Informe de Transparencia<sup>9</sup>, ya citado, cabe destacar que de todos los países consultados, solo Argentina ha respondido que ha utilizado la información para otros fines (específicamente para prevención de lavado de dinero, atento a que la AFIP es agente obligado ante la UIF).

Finalmente, es importante destacar que, tal y como destaca el Panel FACTI (2021) en su recomendación 8A, por un lado, es necesario resolver las asimetrías en relación con el intercambio de información con fines fiscales, para que todos los países puedan recibir la información. Al respecto, cabe observar que

un problema que enfrentan los países en desarrollo consiste en los altos costos para participar del intercambio automático, desde el punto de vista de las tareas de control y los desarrollos sistémicos que deben realizar tanto para enviar la información como para recibirla y luego poder explotarla.

#### **Intercambio de informes país por país**

Argentina inició sus intercambios de Informes País por País (CBCr) a partir del período fiscal 2017, y desde allí se ha realizado una ardua labor en relación a lo establecido en el Informe N° 13 BEPS de la OCDE.

Así, se intercambia anualmente de modo automático el Informe País por País con las autoridades competentes de las jurisdicciones con las cuales Argentina ha firmado un acuerdo sobre autoridad competente calificativa y en las cuales residan para fines fiscales una o más entidades integrantes del Grupo de EMN a que refiere dicho informe.

La cantidad de jurisdicciones signatarias participantes sobre autoridad competente calificativa vigente para el intercambio del Informe país por país del que la Argentina es parte se conforma por 81 jurisdicciones (a 2021)<sup>10</sup>.

---

<sup>9</sup> [Transparencia Fiscal en América Latina 2021: Informe de Progreso de la Declaración de Punta del Este](#)

---

<sup>10</sup> Se puede consultar estadísticas a nivel internacional en el siguiente link [Corporate Tax Statistics: Third Edition - OECD](#)

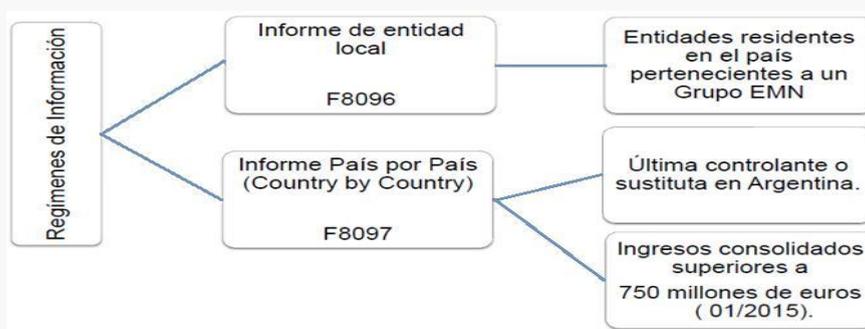
**Cuadro 7. Intercambio automático de informes país por país tramitado por AFIP entre los períodos fiscales 2017 y 2019. Recepción y envío de información.** Información actualizada al 01/09/2021. Fuente: AFIP

| Período fiscal | CBC enviados | CBC recibidos | Jurisdicciones a las que se les envió CBC | Jurisdicciones de las que se recibió CBC |
|----------------|--------------|---------------|---|--|
| 2017           | 16           | 1.031         | 12  | 46                                       |
| 2018           | 24           | 1.195         | 34  | 51                                       |
| 2019           | 24           | 932           | 13  | 47                                       |

La Resolución General (AFIP) Nº 4130/2017 y modificatorias, implementó el régimen de

información, el cual se puede resumir en el siguiente gráfico:

**Figura 4. Intercambio de informes país por país. Regímenes de información.**



A partir de la obligación establecida en la citada RG, se realizan seguimientos en cuanto al cumplimiento de presentación del F. 8096 y F. 8097. Para este último formulario se cuenta con un plazo de 12 meses a partir del cierre del ejercicio fiscal de la última entidad controlante (UEC) para su presentación.

Asimismo, se lleva a cabo un control para determinar si todos los contribuyentes informados como parte de un Grupo EMN en los reportes CBC, tanto en los recibidos localmente como por intercambio de información internacional, dieron cumplimiento al empadronamiento en el Registro de Sociedades Vinculadas establecido por la RG 3572/13.

Con la información obtenida mediante el intercambio CBC sumada a aquella con la que cuenta la administración tributaria, se busca identificar:

- Grupos multinacionales con importantes ingresos en el país.

- Jurisdicciones de alto riesgo que realizan operaciones con Argentina.

- Grupos de alto riesgo (establecidos a partir de los índices sistémicos establecidos) que operan con sujetos locales.

- Evolución de patrones asociados con riesgos de erosión de la base imponible y desvío de utilidades (BEPS, por sus siglas en inglés).

Actualmente, utilizamos la información de los Informes País por País con dos objetivos:

1. Complementar la información para el análisis de contribuyentes previamente identificados como riesgosos a partir del análisis de los regímenes informativos locales de precios de transferencia:
2. Identificación de contribuyentes locales que pertenezcan a Grupos de EMN que representen riesgo de erosión de base imponible.

Mediante la aplicación de distintos indicadores, se elabora un ranking de los grupos de EMN potencialmente riesgosos, identificando a los contribuyentes locales que pertenecen a los mismos.<sup>11</sup>

A modo de ejemplo, el hecho de que una empresa obtenga altos ingresos con firmas vinculadas, y para ello cuente con escasos recursos humanos (trabajadores) plantea en principio una situación a ser considerada en el análisis de riesgo. Más aún cuando el porcentaje de beneficio antes de impuestos es reducido.

Para evaluar la conveniencia de este enfoque en el análisis de riesgo, se procedió a su aplicación sobre el total de la información recibida en el PF 2018. La parametrización expuesta arrojó 1.995 conjuntos de firmas pertenecientes a Grupos de EMN considerados de riesgo, radicados en 171 jurisdicciones. Aquellas jurisdicciones que poseen la mayor cantidad de firmas riesgosas, es decir, que en un primer análisis parecerían no contar con suficiente sustancia económica, se exponen a continuación:

**Cuadro 8. Intercambio automático de informes país por país tramitado por AFIP. Identificación de jurisdicciones de riesgo para el período fiscal 2018.** Fuente: AFIP

| Jurisdicción           | Cantidad de Grupos de EMN |
|------------------------|---------------------------|
| Luxemburgo             | 87                        |
| Emiratos Árabes Unidos | 61                        |
| Suiza                  | 49                        |
| Hong Kong              | 46                        |
| Países Bajos           | 41                        |
| Bélgica                | 33                        |
| Corea del Sur          | 33                        |
| Chile                  | 32                        |
| España                 | 30                        |
| Polonia                | 30                        |
| Taiwán                 | 30                        |

Así, es posible identificar utilizando los informes país por país, aquellas jurisdicciones, pertenecientes a GMNE que tienen jurisdicciones de riesgo. A partir de allí, y utilizando la información de los regímenes de información locales (e.g. formulario 2668 de precios de transferencia), es posible identificar si la entidad local tuvo transacciones con dicha jurisdicción de riesgo, y si el volumen de las mismas amerita que el caso sea investigado.

#### Intercambio espontáneo de información

El intercambio espontáneo de información se produce cuando una administración tributaria, en el desempeño de sus funciones, obtiene datos de un sujeto no residente que considera que resultarán de utilidad para otro fisco, y transmite de forma voluntaria dicha información a la otra jurisdicción, sin que haya sido previamente solicitada.

Dada su naturaleza, este tipo de intercambio dependerá de la participación y cooperación activa de los funcionarios tributarios locales (por ejemplo, auditores tributarios) durante o después de una auditoría u otro tipo de investigación tributaria.

El caso más publicitado y relevante por su interés fiscal de los últimos años realizado bajo este marco de intercambio fue el generado por la administración tributaria francesa (caso HSBC).

<sup>11</sup> Para obtener información completa y precisa acerca del análisis de riesgo a partir de la información contenida en los Informes País por País, se sugiere la lectura del Manual elaborado por OCDE [Manual sobre el uso efectivo para la evaluación del riesgo fiscal](#)

Por su parte, el paquete de medidas contra la erosión de la base imponible y el desvío de utilidades (BEPS, por sus siglas en inglés) del G20/OCDE es un conjunto de quince acciones con recomendaciones, algunas de las cuales son estándares mínimos, a los gobiernos de normativa e instrumentos nacionales e internacionales para abordar algunos de los problemas que resultan en la erosión de la base imponible.

Entre estas acciones, la 5 fue formulada para combatir las prácticas fiscales nocivas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia. Es uno de los estándares mínimos del paquete BEPS.

El informe de la Acción 5 proporciona un marco detallado que requiere el intercambio espontáneo de información sobre los acuerdos específicos con contribuyentes, denominados tax rulings.

Los tax rulings son acuerdos, asesoramiento, información o compromiso suministrado por la Administración Tributaria a un contribuyente específico respecto de su situación fiscal, en el que el contribuyente tiene derecho a confiar.

Categorías de Acuerdos:

- Relacionados con regímenes preferenciales.

- Acuerdos anticipados de precios (APA) unilaterales y otros acuerdos de Precios de Transferencia.

- Acuerdos que otorgan un ajuste unilateral a la baja.

- Establecimiento permanente.

- Relativos a la entidad canalizadora, tipo conducto.

- Otros acuerdos otorgados posteriormente que dan lugar a preocupaciones de BEPS.

Esos Acuerdos deben ser intercambiados con:

1. Los países de residencia de las partes relacionadas con una transacción cubierta por el Acuerdo, o en el caso de Estudio de Precios, país de la sede principal.

2. País de compañía matriz inmediata.

3. País de compañía final.

4. Para Acuerdos tipo conducto, país del beneficiario real del pago.

El intercambio de este tipo de información se lleva a cabo desde el año 2016, y las estadísticas que se exponen a continuación corresponden a la información recibida entre 2016 y agosto de 2021.

**Cuadro 9. Intercambio espontáneo de taxrulings tramitado por AFIP entre 2016 y agosto 2021. Recibidos por AFIP.** 71 casos corresponden a información recibida de Países Bajos, y 1 de Luxemburgo<sup>12</sup>

| Concepto                  | Descripción  | Totales    |
|---------------------------|--|------------|
| Ruling Type               | <i>ETR601 - Relativo al régimen preferencial</i>   | 108        |
|                           | <i>ETR602 - Acuerdos de Precios Anticipados (APA) unilateral u otra sentencia de precios de transferencia (TP)</i> | 72         |
|                           | <i>ETR603 - APA bilateral o multilateral</i>   | 1          |
|                           | <i>ETR606 - Establecimiento permanente</i>   | 4          |
|                           | <i>ETR609 -Otros</i>   | 1          |
| <b>Total Ruling Type*</b> |  | <b>186</b> |

<sup>12</sup> Cabe observar que estas dos jurisdicciones han autorizado la publicación de sus estadísticas.

Por su parte, Argentina ha enviado cuatro Tax Rulings bajo la categoría ETR 606 (establecimiento permanente) a Estados Unidos, Irlanda, Japón y Brasil en el mismo período.

Aunque la información de los taxrulings es en principio de gran interés para la fiscalización de los precios de transferencia, y de las planificaciones fiscales que pudieran resultar en una erosión de la base imponible, las características bajo las cuales se realiza hoy el intercambio llevan implícitas varias dificultades, siendo la primera de ella la poca información de utilidad que es intercambiada hoy, dado que lo que se intercambia son resúmenes de rulings y no rulings completos. Dichos resúmenes no suelen contar con información de alícuotas acordadas, o de operaciones alcanzadas por el acuerdo bajo cuestión. Por lo tanto, no terminan por servir al propósito de un análisis de riesgo.

Por lo tanto, el intercambio de taxrulings es trabajado, de la misma manera que otros tipos de intercambios, de manera conjunta con el intercambio bajo requerimiento, siendo necesario para ello, realizar un esfuerzo local previo a pedir el ruling completo al exterior, e indicar la previsible relevancia de la información solicitada al otro país.

## Conclusiones

El intercambio de información ha sufrido una transformación revolucionaria en los últimos años. Hoy se intercambia un volumen de información a nivel internacional, que hace 10 años nos habría parecido inimaginable.

Sin embargo, el actual marco bajo el cual se realiza este intercambio presenta algunos desafíos para los países en desarrollo.

En primer lugar, y tal y como ya destacó entre sus recomendaciones el Panel FACTI de Naciones Unidas, nos encontramos en un momento en que resultaría de interés estratégico el involucramiento de Naciones Unidas a los fines de establecer un mecanismo global de coordinación que sea inclusivo y considerado legítimo por parte de todos los países. Para ello, el mismo debería

encontrarse en sede de las Naciones Unidas, y un marco ideal sería el de ECOSOC, desde donde se podría abordar la relevancia del intercambio de información no solo a los fines fiscales, sino también a los fines de un análisis más profundo de la integridad financiera, ya que los flujos financieros ilícitos involucran también riesgos financieros sistémicos.

En segundo lugar, existe hoy un alto grado de inequidad en lo que se refiere a la participación del intercambio de información internacional, y en la efectiva explotación de la información recibida. Es muy caro participar del intercambio de información. Se requieren costosos desarrollos sistémicos, coordinación interinstitucional, elaboración de complejas reglas, el aseguramiento del resguardo de la confidencialidad de la información, y recursos humanos dedicados y calificados. Por todos estos motivos, los países en desarrollo se encuentran a la cola en materia de intercambio de información.

En tercer lugar, resulta necesario avanzar hacia un uso más amplio de la información intercambiada. Si bien hoy en día es posible utilizarla para un fin distinto al tributario (previa autorización de la jurisdicción que brinda la información), sería de gran utilidad celebrar acuerdos que directamente habiliten el uso para otros fines (especialmente, anti-lavado).

Es necesario seguir avanzando en mecanismos que permitan un mayor involucramiento, una mayor participación de los países del sur global.

## CRITICIDADES DE LA IMPLEMENTACIÓN DEL INSTRUMENTO MULTILATERAL (IML) PREVISTO POR EL PLAN DE ACCIÓN BEPS

Cristián Billardi  
(Italia)

### I. Introducción:

En el dinámico escenario de transición que muestra el derecho tributario doméstico y global, se evidencia la presencia de agendas paralelas que enfrentan los sistemas de recursos y gastos públicos.

Junto a la agenda de “urgencia” profundizada por los efectos de la pandemia Covid-19 y a la par de las reformas estructurales postergadas (ej. ampliación base contribuyentes; regularización de la economía informal; distribución de las bases imponibles, etc.), se agregan los nuevos desafíos “impuestos” por el denominado derecho tributario global<sup>1</sup>.

El objeto del presente análisis se enmarca en esta última agenda, por cuanto afronta el alcance de una solución multilateral al problema de la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios a nivel transnacional.

Si bien los sistemas domésticos generalmente han previsto o incorporado

instituciones jurídicas tendientes a contrarrestar dicho fenómeno, estas se ven limitadas tanto por su dimensión territorial como temporal.

Desde el primer sentido, es claro que las soluciones unilaterales son impotentes para contrarrestar un fenómeno de alcance global. Desde el ámbito temporal, por su parte, tanto los remedios ya presentes en el sistema jurídico de base (fraude a la ley, abuso del derecho, simulación; etc.) como aquellas otras figuras jurídico-tributarias incorporadas ad-hoc para contrarrestar estos fenómenos (sanción de la evasión y la elusión, cláusulas generales antielusivas; limitación de beneficios; normas que consagran la sustancia sobre la forma; beneficiario efectivo, etc.) actúan una vez que la conducta ha sido efectivamente implementada y se ha concretado el resultado no deseado, esto es, la erosión de la base imponible. A la par de estas medidas, y bajo el impulso de las acciones BEPS<sup>2</sup>, se comienzan a establecer acciones de carácter preventivo como la declaración anticipada de las estructuras de planificación fiscal agresiva (ATP).

Si bien es cierto que los Convenios bilaterales suscriptos para eliminar la doble imposición a las rentas y el patrimonio (CDIs) han ampliado el ámbito de su objetivo para tener en cuenta este fenómeno (así se ha pasado del objetivo de la eliminación de la doble imposición, a la lucha contra el fraude internacional, a la eliminación de la doble no-imposición internacional; etc.) y han incorporado diversos remedios jurídicos ya previstos en el ámbito interno, tratándose de soluciones bilaterales ciertamente no llegan a alcanzar la integralidad del fenómeno. En efecto, el aprovechamiento de tratados deriva

<sup>1</sup> Especialmente en nuestra región Latinoamericana estas tres agendas coexisten y son reclamadas por diversos actores. En lo que respecta a la agenda global o internacional, a menudo esta viene impuesta por los organismos supranacionales (in primis, FMI, BM, OCDE) en base a necesidades que aparecen más o menos necesarias, urgentes o importantes según la heterogénea situación de los distintos Estados que siguen directa o indirectamente sus recomendaciones, directrices o esquemas de “ayuda condicionada”. Al interno de esta última agenda, a su vez, se evidencian distintos tiempos y necesidades que no se limitan al grado de agregación de cada País latinoamericano con la OCDE (en particular, México, Chile y Colombia) sino además con el grado con que los diversos Países entienden adoptar tales Acciones. Para una visión global del fenómeno véase, entre otros, GARCÍA NOVOA. C., *De intermediarios, chivatos, impuestos digitales y otras cuestiones*, en [www.politicafiscal.es](http://www.politicafiscal.es)

<sup>2</sup> Por su siglas en inglés “Base erosion and profit shifting” [BEPS Actions - OECD BEPS](https://www.oecd.org/tax/beps/)

precisamente de la asimetría entre los más de 4.200 CDIs vigentes, por lo que la incorporación de medidas descoordinadas se presenta más bien como parte del problema que de su solución.

En este escenario, la visión propuesta por OCDE y su Plan de Acción BEPS (con el apoyo político del G-20) pretende afrontar ambas limitaciones. Por un lado, mediante la adopción de un mecanismo donde los operadores (contribuyentes e intermediarios) revelen sus estructuras de planificación fiscal potencialmente agresivas de manera tempestiva y/o al momento de su implementación y, por el otro, mediante la creación de un instrumento multilateral (IML) que recepte las medidas de contraste adoptadas por los Estados interesados de manera uniforme.

En tal sentido, tanto la ATP como el IML se presentan teóricamente como instrumentos útiles para aplicar eficientemente las medidas de contraste a la erosión de las bases imponibles y el ilegítimo traslado de beneficios.

No escapa a mi atención que otras cuestiones sustanciales debieran ser objeto de tratamiento y previo consenso en el orden internacional. Me refiero, in primis, a la atribución de una real base imponible y el reconocimiento de una efectiva potestad tributaria<sup>3</sup>, así como a la reflexión más general acerca del “*risk society and taxation*”<sup>4</sup>.

Asimismo -y ya más precisamente al IML BEPS- resultan esenciales y previos al análisis de su implementación los estudios acerca de la legitimidad y su relación con las soberanías fiscales de los Estados -participantes y no participantes-; así como el cuestionamiento acerca de su real propósito y naturaleza<sup>5</sup>.

---

<sup>3</sup> La cuestión implica cuestionarse acerca de cuál base imponible y a quién/es corresponde ejercer la potestad tributaria y cuáles son sus límites.

<sup>4</sup> Para una relevante visión de la cuestión véase, ROCHA, Sergio. A. “Risk society and international tax multilateralism”; en *A Multilateral Convention for Tax*. Wolters Kluwer, 2022. Pág. 115 y ss.

<sup>5</sup> Al respecto véase, la introducción de Allison Christians en *A Multilateral Convention for Tax*. Wolters Kluwer, 2022.

Como puede observarse, la discusión de estos tópicos se impone con particular fuerza en el actual contexto y son propedéuticos a cualquier análisis acerca de su implementación.

## II. El Convenio Multilateral (IML) como instrumento adecuado

### II.A. Un instrumento multilateral para un fenómeno global

La superación de los límites que implica cualquier solución unilateral o incluso bilateral a cuestiones de portada más amplia -como aquellas afrontadas por BEPS- ya ha sido abordada hace más de un siglo por parte de la doctrina del derecho internacional tributario. Basta recordar aquí la referencia histórica de O. Bühler, quien señalaba como ya los Tratados concertados por Bélgica, Luxemburgo, Holanda y Francia (1843-1845), prevenían dentro de su objeto a la asistencia administrativa recíproca<sup>6</sup>.

Cabe referir que hasta ahora los escasos ejemplos de convenciones “multilaterales”, como la Convención Nórdica (Noruega, Suecia, Finlandia, Dinamarca e Islandia), el Pacto Andino (Colombia, Ecuador, Perú y Bolivia), o las mismas Directivas en materia tributaria establecidas por la Unión Europea, se presentan más bien como acuerdos de carácter regional o disposiciones limitadas a ciertas materias específicas (ej. dividendos intra-grupo transnacionales).

Cabe advertir que el actual escenario del derecho internacional tributario aparece caracterizado por la existencia de problemas y objetivos de carácter global y la presencia cada vez más relevante de los actores no gubernamentales (multinacionales, Organismos multilaterales de créditos, ONGs; la OCDE y sus Comités de asuntos técnicos, etc.).

Si bien es cierto que en las últimas décadas el “multilateralismo” ha ido afirmándose en

---

<sup>6</sup> Como antecedente de los escasos tratados multilaterales la doctrina menciona el intento del tratado de la monarquía austro-húngara (1899-1922), aunque luego no alcanzará aplicación práctica.

materia de cooperación administrativa e intercambio de información o la adopción del emergente multilateralismo de BEPS que; al menos en sus “estándares mínimos” establece obligaciones de carácter normativo vinculante para los Estados; la creación de un IML excluyente con alcance internacional -o al menos Regional- que sustituya los CDI bilaterales y sea fuente normativa de derechos subjetivos también para los contribuyentes.

De todos modos, si no se quiere profundizar la asimetría interpretativa actualmente reinante, es claro que todas estas expresiones tarde o temprano deberán asumir la necesidad de una interpretación uniforme. Al respecto, debemos recordar que la propuesta de instituir órganos jurisdiccionales internacionales cuyos pronunciamientos sean obligatorios para los Estados miembros (International Tax Court) ha sido sostenida desde hace tiempo por autorizados doctrinarios (Bühler, V. Tanzi, Victor Uckmar, R. Valdés Costa<sup>7</sup>, Fernando Serrano Antón<sup>8</sup>, entre otros<sup>9</sup>) y aunque todavía hoy aparece lejana su concreción, la implementación de un instrumento multilateral no puede eludir su abordaje.

Desde una perspectiva de política fiscal internacional, no debe perderse de vista el contexto histórico que permitió el avance de los objetivos propuestos por el G-20 y la OCDE.

En tal sentido, cabe destacar la necesidad de un profundo cuestionamiento y un atento monitoreo acerca de si el IML responde a objetivos de reestructuración del sistema tributario internacional o, en cambio, se limita a recoger ciertos remedios parciales a las

distorsiones creadas por los mismos actores del sistema.

No es esta la sede para profundizar tales tópicos, pero resulta necesario cuestionarse si el IML responde a un objetivo compartido que implique modificar la estructura del sistema para hacerlo “más equitativo y cooperativo”, ofreciendo así “soluciones reales a la gente real” (en la visión declarada de la ONU)<sup>10</sup>; o si en cambio pretende imponer acciones “de parche” para que los Estados -especialmente aquellos líderes miembros de la OCDE<sup>11</sup> no sigan resignando recaudación fiscal, especialmente debido al actuar de las multinacionales.

En el primer sentido parecen agruparse aquellas posturas que ven en el multilateralismo un “nuevo principio de derecho tributario internacional en las soluciones fiscales articuladas”<sup>12</sup> que se suma

<sup>10</sup> En su carácter de Sec. Gral. de la ONU, Ban Ki Moon se pronunció por esta visión del multilateralismo en su conocido discurso “Working together can take today's major challenge” (2009).

<sup>11</sup> La necesidad de recuperar recaudación fiscal ciertamente no es excluyente de los países desarrollados. En los Países importadores en vías de desarrollo, por su parte, los objetivos parecen centrarse en la necesidad de contar con mayor información a fines de fiscalización respecto de sus residentes con bienes en el exterior y una mayor fuente recaudatoria respecto de las multinacionales (en primis los gigantes informáticos) que operan en su territorio (presencia económica) sin necesidad de una presencia física u organizativa específica.

Para una interesante reflexión acerca de las supuestas “condiciones de igualdad” en materia de discusión y adopción de las Acciones BEPS entre países OCDE y extra OCDE, puede verse el conversatorio GIDIT del Prof. Duran Rojo y el Prof. Daniel Fuentes en [GIDIT - Grupo de Investigación en Derecho Internacional Tributario - DIÁLOGOS TRIBUTARIOS con el el profesor Luis Durán | Facebook](#)

<sup>12</sup> Ante la ausencia de una obligación normativa o derivada de la costumbre internacional que obligue a los Estados a colaborar en la acción de determinación o recaudación tributaria, se ha sostenido la imposición de hecho de medidas multilaterales. Así se ha señalado que “...el devenir diario en las medidas articuladas por la OCDE y la UE nos lleva a concluir la existencia de este principio de facto de derecho internacional

<sup>7</sup> VALDÉS COSTA, Ramón, *Instituciones de Derecho Tributario*. Ed. Depalma, Buenos Aires, 1992, pág. 20, 27, 35 y ss.

<sup>8</sup> SERRANO ANTÓN, Fernando, *La resolución de conflictos en el derecho internacional tributario: procedimiento amistoso y arbitraje*. Thompson Reuters - Civitas, 2010, punto 7.2.7 “El Tribunal Europeo de Derechos Humanos”, p. 453.

<sup>9</sup> Entre los más recientes, véase AZZI, J. “Tackling Tax treaty tensions: time to think about an international tax court” (1988) 52 Bulletin for IBFD 344-357.

a los clásicos principios de territorialidad y personalidad de la imposición.

En el segundo caso, en cambio, ciertamente no se trataría de un cambio de paradigma o un nuevo concierto multilateral, sino más bien de un instrumento precario para intentar limitar la erosión de las bases imponibles, sin alterar sustancialmente la estructura de distribución internacional vigente. En tal visión, el multilateralismo adopta el denunciado perfil de imposición de objetivos y soluciones relevantes a unos pocos como si fuesen comunes a todos los sujetos involucrados. En nuestro caso, léase, la pérdida de recaudación de los Países OCDE y la deslocalización de sus empresas.

De todas maneras, sea que se reconozca al multilateralismo como un “principio de facto de la tributación global”, como “el menos malo de los sistemas de *gobernanza* internacional” o, in fine, como un limitado instrumento funcional para adoptar los remedios parciales asumidos por el Plan BEPS, resulta necesario afrontar las criticidades de su implementación y cómo estas afectan a los fiscos y a los actores no gubernamentales.

## **II.B. El IML instrumental a la lucha contra la erosión ilegítima de las bases imponibles propuesta por BEPS**

Si un instrumento multilateral aparece en principio adecuado para afrontar fenómenos de magnitud global como la erosión ilegítima de las bases imponibles, cabe preguntarse si el IML propuesto por BEPS responde a tal pretensión.

Al respecto, los mismos Considerandos que justifican la implementación del IML propuesto por el Plan BEPs reconoce “...la cuantiosa pérdida de recaudación en el impuesto sobre sociedades que sufren las Administraciones, debido a la planificación fiscal agresiva que resulta en el traslado artificial de los beneficios hacia emplazamientos en los que están sujetos a una tributación reducida o nula...(1, par.)

---

tributario, más allá de que se concrete en el futuro en algún cuerpo normativo” Sanchez-Archidona Hidalgo; ob. cit. pág. 29, 33.

De consecuencia, mientras la Acción 12 se presenta como una herramienta adecuada para combatir las prácticas que derivan en la erosión de las bases imponibles y el ilegítimo traslado de beneficios, el IML previsto en la Acción 15 asume ser el instrumento idóneo para tal fin.

En esta óptica, el IML se presenta como una expresión del multilateralismo funcional, dirigido a eliminar las distorsiones provocadas por las asimetrías de tratamiento, que se derivan principalmente del aprovechamiento de las redes de acuerdos bilaterales vigentes (CDIs), por parte de las sociedades multinacionales y cuyo resultado erosivo es precisamente atacado por el Plan de Acción.

En otras palabras, el IML de BEPS se presenta como un instrumento (formal) que comprende las medidas (acciones) tendientes a combatir las estructuras de planificación fiscal agresiva (PFA), en cuanto provoca erosión de las bases imponibles y el traslado ilegítimo de beneficios.

En tal sentido, el IML contiene diversas medidas particulares anti-abuso: a) la ratificación de la lucha contra el abuso de tratados y la doble no imposición como objeto de los CDIs (preámbulo); b) la previsión de la regla de la principal purpose test (PPT<sup>13</sup>) que puede ser complementada a su vez con la cláusula de limitación de beneficios (LOB<sup>14</sup>); c) disposiciones que impiden la doble deducción; d) la cláusula de “salvamento” a fines de recuperar la imposición a los residentes eximidos en la otra jurisdicción; e) reglas específicas destinadas a dividendos (ej.

---

<sup>13</sup> Vg. “uno de los propósitos principales” como test ad-hoc desde la perspectiva UE y la práctica del “comité” canadiense que limita su utilización discrecional por parte del fisco. La cuestión es aún más compleja si se trata la interacción de las cláusulas antielusivas domésticas respecto de su compatibilidad, coexistencia y uso con la PPT convencional; cuestión esta que si bien se ha admitido -especialmente de adoptar la doble no imposición como objeto del CDI- lejos está de ser pacífica en tal sentido.

<sup>14</sup> Vg. Acción 6 de origen y perspectiva norteamericana (como cláusula de limitación de acceso al CDI)

periodo mínimo de tenencia); f) disposiciones acerca de los establecimientos permanentes situados en terceras jurisdicciones.

Como bien advierte Teijeiro<sup>15</sup>, tales medidas deberán ser coordinadas con las disposiciones antielusivas ya presentes en los sistemas domésticos y en los mismos CDI vigentes en cada uno de los Estados.

En otro orden de análisis, Carbajo Vasco<sup>16</sup> ha destacado como la lucha internacional contra el fraude fiscal “no puede ser vista exclusivamente como una cuestión de justicia, de equidad o un medio expeditivo para allegar ingresos, sino también, y primordialmente, como una herramienta necesaria para facilitar el funcionamiento de la economía”.

Desde esta perspectiva, la implementación del IML no puede prescindir del juicio acerca de su eficacia a nivel de mercado. In primis, deberá evaluar su impacto en los actores privados; las multinacionales y los actores domésticos. Desde un aspecto más general, será necesario verificar si la implementación del IML implica un mayor grado de seguridad y certeza en el comercio jurídico, aspecto este basilar tanto en la relación entre Estados como para la inversión y el mantenimiento de un nivel adecuado de recaudación y gasto público.

### **B.1. El rol de los actores internacionales:**

Cuando se afirma la globalidad de la planificación fiscal agresiva y la consecuente necesidad de un remedio “multilateral”, resulta inevitable aludir al rol que les compete a los actores internacionales en la misma proliferación de dicho fenómeno.

En tal sentido, desde hace tiempo la doctrina ha puesto de manifiesto la responsabilidad compartida que le cabe tanto a gobiernos como a las multinacionales al momento de denunciar el crecimiento de las estructuras elusivas y agresivas.

Es por todos conocido el reclamo -cuando no la “demonización”- que los gobiernos han levantado contra las multinacionales respecto de su actuar fiscal agresivo; reproches estos que-a menudo ha recurrido a argumentos de orden político/moral antes que sobre base jurídica (“es legal pero inmoral”). Por otra parte, cabe recordar que algunos de estos reclamos han tenido acogida por parte de las multinacionales en función de las pérdidas económicas que un reproche social podía comportarles, especialmente en momento de crisis donde sus efectos económicos parecen ser mayormente soportados por los ciudadanos que no pueden “escapar” a dichos efectos, ni trasladar sus pérdidas ni transferir sus beneficios.

En mi criterio, resulta clara la necesidad de superar cualquier simplificación maniqueísta si se pretende abordar seriamente la integralidad del problema.

En tal sentido, cabe reconocer no solo la responsabilidad atribuida a las multinacionales en la implementación de estructuras de PFA, sino también el rol activo de los asesores e incluso el de los mismos gobiernos en tal sentido. En este último orden se ha señalado cómo los gobiernos de manera deliberada no han dispuesto remedios oportunos, permitiendo -cuando no promoviendo- la utilización de las lagunas fiscales provocadas por las asimetrías internas o derivadas de la interacción con los otros sistemas nacionales. Se ha señalado así “una pasividad en su producción normativa que de facto ha favorecido a los entes infractores”<sup>17</sup>.

<sup>15</sup> Desde esta perspectiva, Teijeiro se refiere al IML como “a new GAAR treaty”. Véase, TEIJEIRO, G. “Domestic and Treaty-Based GAAR and SAAR: Potential conflicts and ordering principles MLI and Argentine treaty and domestic law”, en *A Multilateral Convention for Tax*. ob. cit. pág. 243 ss.

<sup>16</sup> CARBAJO VASCO, D. “La lucha contra la planificación fiscal agresiva y las obligaciones de información tributaria” en *Crónica Tributaria*, 2016, n.158, pág. 115. En mi opinión, puede verse también como un instrumento de defensa del mercado de parte de quien condiciona y lidera el mismo mercado.

<sup>17</sup>En tal sentido, véanse entre otros: SANCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO, G. ob.cit. SERRANO ANTON, F. “La era post BEPS o la ejecución de su plan de acción: convenio multilateral vs. implementación unilateral”; MARTÍN JIMENEZ Y CALDERÓN CARRERO, “El Plan de acción BEPS de la OCDE para eliminar la erosión de la base imponible y el traslado de los beneficios a otras jurisdicciones: ¿final, el principio

En tal sentido, mientras denuncian las prácticas ilegítimas de las multinacionales, suelen ser los mismos Estados quienes adoptan políticas fiscales “preferenciales” cuyo efectos facilitan la planificación fiscal agresiva, incrementando así la competencia fiscal dañina entre los mismos Estados que suelen justificar su actuar en la necesidad de “recuperar recaudación” y “atraer la inversión extranjera directa” para poder desarrollarse y pagar los intereses de la deuda externa<sup>18</sup>.

Por esta misma razón, por ejemplo, recientemente la Comisión Europea advirtió a seis de sus países miembros por permitir políticas de planificación fiscal agresiva<sup>19</sup>. En similar sentido pueden encuadrarse aquellos análisis críticos de los sistemas de financiamiento nacional basados principalmente en el otorgamiento de beneficios y facilidades fiscales.

El hecho de que algunos países hayan procedido a la denuncia y renegociación de sus CDIs -más allá de la crítica sobre su forma- es una prueba concreta que los gobiernos cuentan con las herramientas necesarias a tal fin, ya sea recurriendo al mecanismo de resolución previsto al interno del CDI (ej. procedimiento amistoso o arbitraje), o incluso procediendo a la denuncia misma del Tratado bilateral como ejemplo extremo de dicha reacción (ej. denuncias realizadas por Argentina respecto de los acuerdos suscriptos con Suiza, España y Chile).

---

del final o el final del principio?” en *Quincena Fiscal*; 2014; n.1-2-, pág. 112 y ss. En otras palabras, los mismos Gobiernos han solido alentar los esquemas de planificación agresiva allí cuando le eran beneficiosos para luego poner el grito en el cielo cuando sus consecuencias le son recaudatoriamente adversas.

<sup>18</sup> Podría sostenerse que de no cambiar los términos de intercambio a nivel económico-financiero mundial, cualquier modificación del sistema tributario será ineficaz cuando no instrumental a la profundización de las desigualdades existentes.

<sup>19</sup> Ver: [La Comisión Europea advierte a siete países por políticas fiscales agresivas que pueden llevar a eludir impuestos \(rtve.es\)](#).

In fine, cabe señalar la responsabilidad que le compete a los organismos técnicos supranacionales, cuya creciente influencia en el diseño de la política tributaria internacional aparece cada vez más incisiva en el actual contexto.

Basta repasar el actuar del Consejo Fiscal Europeo y del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE y el crecimiento de las normas de *soft-law* que de sus directivas se derivan (directrices, recomendaciones, o incluso modelos, etc.) y que llegan a incorporarse como fuente del derecho internacional e incluso receptadas, sin mayor tratamiento, al interno del ordenamiento jurídico de los Países, incluso de aquellos que no son miembros plenos de tales Organismos.

Por cuanto respecta particularmente a la OCDE, desde el ámbito de su competencia y representatividad, se ha señalado como materias susceptibles de afectar potestades de los Estados o derechos subjetivos de los contribuyentes, debieran ser adoptadas por organismos más pluralistas donde se encuentren mayormente representados todos los Estados y no solo aquellos más “pudientes”.

Respecto de la forma en virtud de la cual sus directivas son compartidas con el resto de los operadores y especialmente por los Estados, desde diversos ámbitos se ha señalado una manifiesta contradicción entre el proclamado consenso vs. las presiones o imposiciones que se revelan en la práctica. Ciertamente pretender una unanimidad internacional en materia de política fiscal es un eufemismo que puede llegar a traducirse incluso en una cómplice inactividad. Sin embargo, debe admitirse como a menudo detrás de “tecnicismos instrumentales” dirigidos a coordinar las relaciones entre administraciones, se esconden decisiones de fondo capaces de afectar no solo decisiones de potestad tributaria soberana de los Estados involucrados (y los demás niveles de gobierno cuya potestad ha sido reconocida o atribuida constitucionalmente), sino también derechos subjetivos de los ciudadanos-contribuyentes.

Respecto del específico contraste a la ATP, la Unión Europea o la OCDE a nivel global

pueden también influenciar directa o indirectamente<sup>20</sup> políticas de contraste en tal sentido o, en cambio, pueden asumir la misma cómplice pasividad que se les denuncia a ciertos Estados.

Ejemplos del primer tipo de conducta puede encontrarse en la acción de la Comisión Europea mediante sus señalizaciones a los países miembros respecto de sus políticas fiscales nocivas, discriminatorias o ayudas de Estado que distorsionan el mercado y los principios fundantes de dicha Unión. Ejemplos de inactividad, en cambio, pueden encontrarse en el heterogéneo actuar de la OCDE al momento de la denuncia de los “paraísos fiscales”, o “jurisdicciones no colaboradoras” que le caben a ciertos Estados o regímenes especiales, mientras que otros -sustancialmente en similar situación- no han merecido dicha tacha por parte del Organismo.

Desde el perfil estrictamente jurídico, una persistente corriente tiende a asignar a las empresas transnacionales un rol activo en la promoción de los derechos, principalmente por vía del impulso de las organizaciones internacionales tales como la OIT o la OCDE, a través de mecanismos de *soft law* y el movimiento de responsabilidad social empresarial (RSE - *stakeholder theories*)<sup>21</sup> que se propone incidir activamente sobre la

<sup>20</sup> Ciertamente las medidas de austeridad o de ayuda financiera condicionada impuestas o “sugeridas” por los organismos multilaterales de crédito cobran relevancia allí cuando comprenden disposiciones de naturaleza fiscal.

<sup>21</sup> La definición del Libro Verde de la UE sobre la responsabilidad social de la empresa (COM/2001(0366) se entiende como el concepto por el cual “las empresas deciden voluntariamente contribuir al logro de una sociedad mejor y un ambiente más limpio”. En este sentido a las empresas se les requiere no solo el respeto a ley y la maximización de beneficios de los accionistas sino también la de contener las externalidades negativas y de contribuir al desarrollo social de las comunidades donde están presentes. Por oposición al término *shareholders* (accionistas) el término *stakeholders* incluye no solo a los trabajadores, clientes, proveedores o *partners* de la empresa sino también al medioambiente y a la comunidad de referencia.

conducta de los actores económicos, de manera tal que estos resulten responsables no solo por el respeto, sino además por la protección y realización de todo el espectro de derechos humanos<sup>22</sup>.

Como bien afirma Pariotti<sup>23</sup>, aún se trata en todo caso de obligaciones de carácter moral de incorporación voluntaria mediante mecanismos armonizados de *soft law*, pero que tienden a asumir un valor jurídico.

Más allá de los límites que reconoce el derecho internacional al momento de responsabilizar directamente a las empresas u otros actores privados, debe advertirse como buena parte de la doctrina internacionalista propugna que las empresas vengán consideradas “sujetos” titulares de obligaciones, debido a su creciente poder e influencia en el marco internacional y en la evolución misma del derecho internacional<sup>24</sup>.

En el ámbito fiscal es claro cómo esta evolución ha provocado diversas manifestaciones, las cuales han ido desde la tacha jurídicamente irrelevante de la “inmoralidad” de no pagar impuestos, hasta la modificación de los mecanismos legislativos idóneos para contrarrestar los fenómenos elusivos (cláusulas especiales y cláusulas generales antielusivas) o de planificación fiscal agresiva (PFA) y la promulgación de la prohibición de la doble imposición como objetivo propio de las Convenciones para eliminar la doble imposición internacional.

Cabe advertir, no obstante, que reconocer “subjetividad internacional” a las empresas multinacionales implicaría atribuirles no solo responsabilidad sino también voz y voto, de manera autónoma a los Estados donde estos actúan o del cual se consideran residentes. Como se comprenderá, este cambio de paradigma no sólo modificaría el carácter de

<sup>22</sup> Véase BILLARDI, C. *Los derechos del hombre y su tutela jurídica en el derecho tributario y financiero*. Ed. Ad-Hoc. Buenos Aires, 2018.

<sup>23</sup> PARIOTTI, Elena. *I diritti umani: concetto, teoria, evoluzione*. Cedam 2013.

<sup>24</sup> Conf. resume PARIOTTI, *ob. cit.* pág. 148, propugnan esta solución Clapham, Dine, Donaldson, Higgins, Jägggers, entre otros.

contribuyentes<sup>25</sup>, sino la misma estructura del derecho tributario internacional.

### III. Eficacia de un IML no exclusivo de implementación asimétrica

En su documento *“Developing a multilateral Instrument to modify bilateral tax treaties”*<sup>26</sup>, la OCDE asume que el IML es “deseable y posible”. Al respecto, debemos recordar que el mismo Plan de Acción BEPS se establece que “...el objetivo de la Acción 15 radica en agilizar y simplificar la implementación de las medidas BEPS previstas en los Convenios”; mientras que el “Resumen BEPS” (2015) señalaba que “se trata de un planteamiento innovador sin ningún precedente igual en el ámbito tributario...”

No obstante estas premisas, cabe recordar que el IML previsto por la Acción 15 de BEPS (2013) y que viera la luz en junio de 2017<sup>27</sup> no es Convenio multilateral clásico de carácter uniforme y exclusivo que sustituya los más de 4200 Convenios bilaterales vigentes.

En efecto, como ya lo hemos advertido anteriormente, el IML propuesto por el Plan de Acción BEPS no entiende sustituir las Convenciones bilaterales, sino que coexiste con estas. A la fecha de la presente colaboración son 1700 los CDIs afectados por el IML<sup>28</sup>. Asimismo, tampoco aborda todas las materias propias de los CDIs, sino que se limita a intervenir parcialmente sobre un

reducido número de previsiones de los CDIs que interesan la implementación de un estándar mínimo de las Acciones del Plan BEPS.

Más allá de los cuestionamientos originarios acerca de su fundamentación y su incorporación normativa<sup>29</sup>, ya en otra sede he señalado las criticidades que genera la adopción del IML propuesto por la Acción 15 de BEPS<sup>30</sup>. En particular, me permito destacar, la conflictiva interacción con los CDIs vigentes; la asimétrica implementación de la cláusula de compatibilidad; la firma e implementación en fases diversas por parte de los Países

<sup>25</sup> Así se distinguiría, por ejemplo, entre contribuyentes domésticos y contribuyentes globales.

<sup>26</sup> Ver: [Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties | OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project](#)

<sup>27</sup> Véase, “Multilateral Convention to implement Tax treaty related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting” OECD, 2017. The IML was adopted on 24 November 2016 and signed on 7 June 2017 by 67 jurisdictions for the first signing ceremony.

<sup>28</sup> Con fecha 21/12/20 Barbados depositó el instrumento de ratificación del IML. Conforme el informe de la OCDE, a la fecha son 60 las jurisdicciones que han aprobado y ratificado dicho instrumento que entró en vigor el 1/1/2021 en más de 600 CDIs suscriptos por estas 60 jurisdicciones.

<sup>29</sup> Respecto de su fundamentación recuerdo cuestionamientos acerca de la imposición de la OCDE vs el predicado consenso por parte de las soberanías nacionales. No corresponde aquí afrontar su jerarquía jurídica ni el mecanismo de incorporación por los cuales los sistemas domésticos incorporan dichos instrumentos a su plexo normativo. La cuestión involucra necesariamente la “Conv. de Viena sobre derecho de los tratados” (en part. su art. 15). Respecto a su incorporación doméstica, como bien recuerda Bulit Goñi -respecto del sistema argentino “...Tales acuerdos o tratados, tanto los bilaterales como los plurilaterales, en palabras de la Corte nacional argentina, constituyen “un acto federal complejo que culmina con su aprobación y ratificación”, aludiendo seguramente a que los concierta el Poder Ejecutivo, los aprueba el Legislativo, y los perfecciona nuevamente el Ejecutivo mediante su registro y depósito. Además, se ha decidido tanto la directa operatividad de los tratados —internacionales o internos—, o sea que no es necesaria una ley —nacional o local según el caso— que los ponga en vigencia, cuanto que de ellos, además de las obligaciones entre los Estados firmantes, se derivan derechos subjetivos para los contribuyentes”. BULIT GOÑI, E. “Constitución Nacional Argentina y Derecho Internacional Tributario”; en *Tratado.. ob. cit.* pág. 287 y ss).

<sup>30</sup> BILLARDI, C. “Il Multilateralismo nel BEPS e la sua interazione con le convenzioni per evitare la doppia imposizione”; en *L'evasione e l'elusione fiscale in ambito nazionale e internazionale*. Dir. F. Amatucci. R. Cordeiro Guerra. Ed. Aracne, Italia 2017, págs. 339-356. Véase además, BOSMAN, Alexander “General aspects of de Multilateral instrument” en *Intertax*, vol. 45, l.10; pág. 642 y ss.

(implementación a diversas velocidades<sup>31</sup>); la dificultad de ampliar consensualmente el “mínimum standard”; la posibilidad de reservas por partes de los Países adherentes y la falta de acuerdo sobre un instrumento de resolución de controversias uniforme (MAP)<sup>32</sup>.

A estos condicionantes debieran sumarse aquellos otros que, como bien observa G. Teijeiro, derivan de la conflictiva interacción de sus disposiciones con las reglas anti-abuso bilaterales y domésticas.

En lo que respecta a nuestro objeto de reflexión, ya hemos destacado como el IML se presenta como un instrumento formal que contiene aquellas acciones concebidas para evitar o paliar los efectos de la erosión de las bases imponibles en los Estados. Sin embargo, es lícito cuestionarse si este objetivo no viene obstaculizado por las mismas particularidades que presenta el IML, que ha sido calificado de “flexible” y de un marcado carácter de “multilateralismo bilateral”. En otras palabras: este multilateralismo asimétrico de implementación conjunta con los CDIs vigentes, que permitió su masiva

<sup>31</sup> Ciertamente su vigencia efectiva depende de la fecha de ratificación y de implementación de cada País según su régimen doméstico de incorporación jurídica del IML. Asimismo, el Preámbulo y la Acción 6 tendrían una fecha de vigencia diversa. In fine, a los efectos de su aplicación concreta, se deberá verificar si el otro País con quien se encuentra vinculado a través de un específico CDI también ha ratificado el IML, si se encuentra vigente y si no ha realizado reservas respecto del tópico en cuestión.

<sup>32</sup> El mecanismo del arbitraje, por su parte, a menudo es rechazado por la mayoría de los Países Latinoamericanos que suelen considerarlo como una prórroga de jurisdicción generalmente incompatible con su ordenamiento jurisdiccional doméstico. Asimismo ha sido objetado por la doctrina (Figueroa) por cuanto pone en desventaja a la “empresa nacional” respecto del conglomerado de la multinacional. Evidencia Carlos Forcada que de los 182 CDI suscriptos por los Países Latinoamericanos, solo 20 prevén el Arbitraje, y de estos solamente en dos se refieren a Países no OCDE. En la práctica, aún los CDIs suscriptos con posterioridad al 2008 han incluido este mecanismo, siquiera como supletorio, dentro de sus previsiones (por ejemplo, los CDIs suscriptos por Argentina con Uruguay o España).

adhesión por parte de los Estados, hoy puede llegar a penalizar fuertemente su implementación<sup>33</sup> y corre el riesgo de crear un nuevo escenario de treaty shopping.

En efecto, si en abstracto un instrumento multilateral aparece más eficiente que cualquier acción unilateral o bilateral para implementar las políticas diseñadas<sup>34</sup>, en la práctica su implementación asimétrica no sólo implica un menor grado de certeza jurídica, sino que puede derivar además en nuevos escenarios de fórum shopping, allí cuando la implementación reglamentaria doméstica y la interpretación de sus cláusulas muestren un alto grado de divergencia o descoordinación.

Ciertamente, la ausencia de una instancia jurisdiccional supranacional y la imposibilidad actual de acordar un único mecanismo de resolución de controversias, no ayuda a limitar los efectos asimétricos aquí descritos ni colabora por una interpretación e implementación uniforme del IML propuesto.

Si bien puede sostenerse que estos obstáculos son propios de una fase intermedia de implementación del IML, esto no puede eximirnos de revisar críticamente la compatibilidad de sus efectos con los objetivos declarados al momento de su propuesta.

En tal óptica, si en los puntos anteriores hemos concluido que el objetivo del IML no se propone el cambio de paradigma de las bases de la imposición internacional, los efectos denunciados en esta fase de implementación ponen también en duda que pueda lograrse el objetivo específico de resolver puntuales

<sup>33</sup> Stefano Dorigo advierte como el multilateralismo resulta contradicho precisamente por efecto de la discrecionalidad atribuida a los ordenamientos particulares. DORIGO, S. [L'impatto della Convenzione multilaterale BEPS sul sistema dei trattati contro le doppie imposizioni \(rivistatrimestrale.dirittotributario.it\)](http://www.rivistatrimestrale.dirittotributario.it)

<sup>34</sup> Que ya se advertía en la incapacidad de las soluciones unilaterales; así como en el cambio de objetivos de los mismos CDIs que pasaron de combatir la doble imposición bilateral; a la lucha contra los paraísos fiscales; la elusión fiscal internacional, la doble no imposición y ahora la PFA a nivel transnacional. De allí la ineludible necesidad de soluciones consensuadas de alcance internacional.

cuestiones de asimetría de los CDIs. Más aún, hemos sostenido cómo una implementación asimétrica junto a la ausencia de una instancia jurisdiccional supranacional corre el riesgo de crear nuevos escenarios de erosión de las bases imponibles y de planificación fiscal agresiva.

En otras palabras, cabe el peligro de que el objetivo declarado pueda ser sustituido por otro más urgente, esto es, un aumento de las facultades de las administraciones fiscales en función del ejercicio de su potestad fiscalizadora y recaudatoria. Más allá de la legitimidad de tal objetivo, se corre el riesgo de que tal necesidad urgente se vuelva un fin en sí mismo y conspira con el alcance de los objetivos propuestos por el IML y los mismos CDIs. Así por ejemplo, la “recuperación a imposición” de una materia o base imponible determinada por parte de un particular Estado, podría descuidar el objetivo de coordinación perseguido por el IML e incluso derivar en una doble o múltiple imposición.

También para aquellos que entienden evaluar la justificación del IML en función del mercado, el alto grado de incertidumbre jurídica que presenta la actual fase de implementación conspira contra el objetivo de ser una herramienta útil para facilitar el funcionamiento de la economía, a la vez que puede generar nuevos espacios de “*harmful tax competition*”, tal como ya lo ha denunciado la Comisión Europea respecto de Países cuyos regímenes facilitan la ATP.

#### **IV. A modo de corolario**

Ciertamente en una fase de transición como la actual, resulta inadecuado pretender conclusiones definitivas. Sin embargo, creo que puede ser útil subrayar cómo el multilateralismo asimétrico de implementación conjunta con los CDIs vigentes, que permitió la flexible adhesión del IML por parte de los Estados, se revela hoy como una característica que puede llegar a penalizar fuertemente su eficiente implementación.

Desde tal perspectiva, tales asimetrías pueden comprometer no solo la funcionalidad y eficacia de las acciones del Plan BEPs, sino también la misma realización y eficacia de los objetivos que el mismo Plan de Acción se ha propuesto alcanzar.

Esta crítica se profundiza allí cuando no se ha logrado imponer un mecanismo compartido de resolución de controversias que dirima las asimetrías interpretativas y de implementación.

Como es fácil advertir, tal circunstancia acarrea efectos nocivos no solo para la relación entre los Estados o la distorsión de la inversión extranjera, sino que se refleja de lleno en el ámbito de los derechos de los contribuyentes.

Los efectos de la implementación asimétrica del IML y su interrelación con las disposiciones convencionales y domésticas vigentes en cada país, afectan la relación fisco-contribuyente; contribuyente-asesor y Estados entre sí; con el consecuente peligro que se incrementen los fenómenos de competencia fiscal dañosa y se agrave la incertidumbre jurídico-tributaria. Fenómenos éstos que, recuerdo, precisamente el Plan BEPS se proponía limitar.

## ASPECTOS DESTACADOS Y TENDENCIAS MUNDIALES EN LOS DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES EN 2020 \*

Carlos E. Weffe  
(Venezuela)

\* Originalmente publicado en inglés como “Highlights and Trends in Global Taxpayers’ Rights 2020” en *Bulletin for International Taxation*, Vol. 75 No. 7, IBFD, Ámsterdam, 2021. Traducido y reproducido con permiso

### 1. Introducción

Desde al menos 2015, el estudio sistemático de los derechos de los contribuyentes ha adquirido creciente importancia.<sup>1</sup> Las Conferencias Internacionales sobre Derechos del Contribuyente empezaron a celebrarse anualmente desde entonces;<sup>2</sup> uno de los temas de la conferencia anual de la *International Fiscal Association* (IFA) se dedicó a estudiar la protección práctica de los derechos de los contribuyentes, debate en el que Baker y Pistone<sup>3</sup> identificaron una serie de estándares mínimos y mejores prácticas que sirven de base para la documentación del desarrollo mundial de dicha protección ha venido llevando el Buró Internacional de Documentación Fiscal (IBFD), a través de su

Observatorio para la Protección de los Derechos de los Contribuyentes (OPTR).<sup>4</sup>

El impulso ha seguido desde entonces. En 2016, la Comisión Europea redactó unas orientaciones para un modelo de código del contribuyente europeo;<sup>5</sup> y la Confederación Fiscal Europea (CFE), la Asociación de Consultores Tributarios de Asia y Oceanía (AOTCA) y la Sociedad de Profesionales de Fideicomisos y Patrimonios (STEP) publicaron su modelo de carta de derechos del contribuyente.<sup>6</sup> En 2018 el OPTR publicó el primero de sus reportes sobre la situación práctica de los derechos de los contribuyentes en el mundo, con base en los estándares mínimos y mejores prácticas de Baker y Pistone;<sup>7</sup> el grupo de estudio de la *International Law Association* sobre el derecho tributario internacional inició sus trabajos,<sup>8</sup> con el objeto de investigar los retos en materia de derechos humanos en tiempos

<sup>1</sup> Esto es, por supuesto, sin negar los desarrollos ocurridos hasta esa fecha. Ver OECD, *Taxpayers’ rights and obligations, A survey of the legal situation in OECD countries* (OECD, 1990); OECD, *Taxpayers’ Rights and Obligations – Practice Note* (OECD 2003), [Centre for Tax Policy and Administration Taxpayers’ Rights and Obligations – Practice Note](#) (acceso 25 Mayo 2021); GREIT, *Human Rights and Taxation in Europe and the World* (G.W. Kofler, M. Poiars Maduro & P. Pistone eds., IBFD 2011), Books IBFD.

<sup>2</sup> Organizadas por el Centro para los Derechos de los Contribuyentes (*Center for Taxpayer Rights*). See [International Conference on Taxpayer Rights](#) (acceso 25 Mayo 2021).

<sup>3</sup> P. BAKER & P. PISTONE, [General Report](#), en *The Practical Protection of Taxpayers’ Fundamental Rights*, (IFA Cahiers vol. 100B, 2015), Online Books IBFD.

<sup>4</sup> IBFD *Observatory on the Protection on Taxpayers’ Rights* (OPTR). Ver la documentación del OPTR en <https://www.ibfd.org/Academic/National-Reports-Observatory-Protection-Taxpayers-Rights> (acceso 25 mayo 2021).

<sup>5</sup> Comisión Europea, *Orientaciones para un Modelo de Código del Contribuyente Europeo*, Ref. Ares(2016)6598744 (-24 Nov. 2016), [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/guidelines\\_for\\_a\\_model\\_for\\_a\\_european\\_tax\\_ayers\\_code\\_es.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/guidelines_for_a_model_for_a_european_tax_ayers_code_es.pdf) (acceso 25 Mayo 2021).

<sup>6</sup> M. CADESKY, I. HAYES & D. RUSSELL, *Towards greater fairness in taxation, a Model Taxpayer Charter* (IBFD, 2016), <http://www.taxpayercharter.com/> (acceso 25 Mayo 2021).

<sup>7</sup> OPTR, [2015-2017 IBFD General Report on the Protection of Taxpayers’ Rights](#) (IBFD 2018).

<sup>8</sup> ILA, *ILA Study Group on International Tax Law Mandate* (ILA 2018), [ILA Study Group on International Tax Law](#) (acceso 25 Mayo 2021).

de transparencia fiscal mundial;<sup>9</sup> y el Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT) aprobó su Carta de Derechos del Contribuyente.<sup>10</sup> En 2019 la Asociación Europea de Profesores de Derecho Tributario (EATLP) dedicó su congreso anual al estudio del tema,<sup>11</sup> y el OPTR publicó su segundo reporte anual.<sup>12</sup>

A pesar -o quizá, a causa de- los retos globales derivados del brote de la pandemia de COVID-19, el trabajo sobre los derechos de los contribuyentes no ha tenido descanso, ni en 2020 ni en 2021. En el último año, el grupo de estudio de la *International Law Association* sobre el derecho tributario internacional emitió el reporte final de la primera fase de su mandato,<sup>13</sup> y el OPTR emitió su tercer<sup>14</sup> y cuarto<sup>15</sup> reporte anual sobre el estado del arte en la protección práctica de los derechos de los contribuyentes en más de 40 países de todo el mundo. La quinta Conferencia Internacional sobre Derechos del Contribuyente, sobre auditorías fiscales de calidad y protección de los derechos de los contribuyentes, tuvo lugar en línea entre el 26 y el 28 de mayo de 2021, y la sexta

Conferencia, sobre derechos del contribuyente, derechos humanos y cuestiones para los países en desarrollo, se verificará en Pretoria, Sudáfrica, entre el 6 y el 7 de octubre de 2021.<sup>16</sup> Así las cosas, es válido afirmar, junto con Barmantlo y Kraan, que la discusión sobre el alcance práctico de los derechos de los contribuyentes está hoy en un momento álgido.<sup>17</sup>

Siguiendo esta corriente, y apoyado en su mayor parte en jurisprudencia, este artículo resume y analiza tres de las tendencias en la protección práctica de los derechos de los contribuyentes que resaltan del Anuario del OPTR para 2020.

Luego de una breve descripción del Observatorio, su objeto y metodología (sección 2), el artículo estudiará algunos de los desarrollos jurisprudenciales de 2020 en lo atinente a los límites de la confidencialidad de la información a la que tiene acceso la Administración Tributaria para fines fiscales (sección 3), en su interacción con el derecho a la libertad de información (sección 3.1.), los límites racionales del llamado “naming and shaming” (sección 3.2.), y el suministro de información a terceros con fines políticos, o donde estén involucrados intereses políticos (sección 3.3.).

Seguidamente, el artículo analizará algunos ejemplos de intervención judicial para reducir -o no- los excesos en la conducción de auditorías intensivas y en la aplicación de sanciones penales y administrativas (sección 4). Para ello, el artículo repasará los límites a las “expediciones de pesca” en registros domiciliarios (sección 4.1.), a la atribución de responsabilidad penal en el contexto del proceso judicial para la atribución de responsabilidad civil derivada de hecho ilícito (sección 4.2.) y la proporcionalidad y el *non bis in ídem* en la aplicación conjunta de sanciones penales y administrativas por la comisión de delito fiscal (sección 4.3.).

<sup>9</sup> ILA, *ILA Study Group on International Tax Law Working Session* (ILA 2018), [ila\\_study\\_group\\_on\\_international\\_tax\\_law\\_working\\_session](#) (acceso 25 Mayo 2021).

<sup>10</sup> ILADT, *Carta de Derechos del Contribuyente para los Países Miembros del ILADT*, [CARTA DE DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE PARA LOS PAISES MIEMBROS DEL INSTITUTO LATINOAMERICANO DE DERECHO TRIBUTARIO \(ILADT\)](#) (acceso 26 Mayo 2021).

<sup>11</sup> P. PISTONE, *Tax Procedures*, EATLP international tax series, vol. 18 (P. Pistone ed., IBFD 2020), Books IBFD.

<sup>12</sup> OPTR, [2018 General Report on the Protection of Taxpayers' Rights](#) (IBFD 2019).

<sup>13</sup> Ver J. KOKOTT, P. PISTONE, R. MILLER, *Public International Law and Tax Law: Taxpayers' Rights*, sec. II, in 50 *Georgetown Journal of International Law*, forthcoming, (published online, ILA 2020), [Public international law recognizes rights to non-state actors. In tax matters, these include taxpayers and other private person](#) (acceso 25 Mayo 2021).

<sup>14</sup> OPTR, [The IBFD Yearbook on Taxpayers' Rights 2019](#) (IBFD 2020).

<sup>15</sup> OPTR, [The IBFD Yearbook on Taxpayers' Rights 2020](#) (IBFD 2021).

<sup>16</sup> Ver supra, n. 2.

<sup>17</sup> D.G. BARMENTLO & P.R.C. KRAAN, [Safeguarding Taxpayer Rights](#) en CFE Tax Advisers Europe 60th Anniversary – Liber Amicorum (S. van Thiel, P. Valente & S. Raventós-Calvo eds., IBFD 2019), Books IBFD (acceso 11 Mayo 2021).

A continuación, el artículo examinará algunos ejemplos de la vacilante protección de los derechos de los contribuyentes en situaciones transfronterizas, con el foco primordialmente puesto en el intercambio de información entre administraciones tributarias (sección 5). La primera parte, enfocada en la Directiva (UE) 2011/16/UE del Consejo, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad (DAC) (sección 5.1.),<sup>18</sup> comprobará primero cuál es el rendimiento del sistema de intercambio automático de información previsto en con base en la auditoría del Tribunal de Cuentas Europeo (sección 5.1.1.), y luego la problematización de su interacción, por vía de la Directiva (UE) 2018/822 del Consejo (DAC-6),<sup>19</sup> con el derecho a la privacidad de las comunicaciones entre el contribuyente y sus asesores, en el contexto del reporte obligatorio de esquemas fiscales potencialmente agresivos (sección 5.1.2.). Después, el artículo comentará la tendencia jurisprudencial del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) en lo relativo al derecho del contribuyente a participar del intercambio transfronterizo entre administraciones tributarias de información en poder de terceros, y más específicamente de la (falta de) legitimación activa para impugnar las actuaciones fiscales en el estado requerido (sección 5.2.). La sección 6 presenta algunos comentarios finales.

## 2. Sobre el Observatorio

El Observatorio para la Protección de los Derechos de los Contribuyentes del IBFD

---

<sup>18</sup> Directiva del Consejo n. 2011/16/EU de 15 de febrero de 2011 sobre cooperación administrativa en materia de fiscalidad y derogando la Directiva 77/799/EEC, OJ L 64, pp. 1-12 (11 marzo 2011), Primary Sources IBFD.

<sup>19</sup> Directiva (UE) [2018/822](#) del Consejo, de 25 de mayo de 2018, que modifica la Directiva [2011/16/EU](#) por lo que se refiere al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información, OJ L 139, EU Law IBFD

(OPTR) es una plataforma neutral de investigación académica imparcial sobre la relación entre derechos humanos y tributación, a través de la determinación de estándares mínimos y mejores prácticas en la protección de los derechos de los contribuyentes, y el seguimiento sobre su implementación práctica a lo largo del mundo.

Para ello, el OPTR tiene a su cargo la creación y administración de una base de datos que documente las tendencias globales en la protección de los derechos de los contribuyentes, sobre la base del nivel de cumplimiento de los 87 criterios prácticos de referencia determinados por Baker y Pistone en la reunión de la IFA de 2015, divididos en 57 estándares mínimos y 44 mejores prácticas.<sup>20</sup> A través de una encuesta anual, respondida por equipos nacionales de expertos de más de 40 países del mundo, el OPTR busca dejar registro del comportamiento de las distintas jurisdicciones encuestadas para identificar y documentar los desarrollos y las tendencias globales en la protección práctica de los derechos de los contribuyentes desde una perspectiva dinámica.

Con esta acción se busca despertar conciencia sobre la relación entre los derechos humanos y la tributación, divulgar los resultados y contribuir con el conocimiento académico sobre el tema, promover una cultura colaborativa entre las administraciones tributarias y los contribuyentes para la protección efectiva de los derechos de los contribuyentes, y generar propuestas para contribuir con posibles soluciones a los problemas prácticos que enfrenta la salvaguarda de los derechos de los contribuyentes en el mundo.<sup>21</sup>

Para mantener la imparcialidad y alta calidad del trabajo, servir como mecanismo contralor de su actividad y generar recomendaciones para la optimización de su labor y resultados, el OPTR cuenta con un Consejo de Supervisión, constituido por cinco personalidades relevantes del mundo

---

<sup>20</sup> Baker & Pistone, *supra* n. 3, pp. 74-82.

<sup>21</sup> OPTR, *supra* n. 7, sec. 2.1.

académico, la práctica judicial y la asesoría profesional en materia de los derechos de los contribuyentes. El Consejo de Supervisión del OPTR está conformado por el Prof. Robert Attard, socio líder de la práctica de política tributaria global de *Ernst & Young*, el Prof. Dennis Davis, presidente de la corte de apelaciones en competencia y juez de la Alta Corte de África del Sur, por el presidente honorario, expresidente de IFA global y abogado senior de la Alta Corte de la India, Porus Kaka, por la Abogada General del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, Juliane Kokott, y por la Directora Ejecutiva del Centro para los Derechos de los Contribuyentes y exdefensora del contribuyente de los Estados Unidos de América, Nina E. Olson.

El OPTR obtiene información relevante al seguimiento de las tendencias seguidas en la protección de los derechos de los contribuyentes a través de grupos de expertos tributarios por cada país. Los grupos de expertos están conformados, en la mayor medida posible, por asesores fiscales, contribuyentes, administradores tributarios, miembros de la judicatura, académicos y miembros de la defensoría de derechos de los contribuyentes, lo que permite que todas las partes vinculadas al fenómeno tributario tengan cabida. De modo de mantener la naturaleza imparcial del trabajo, los miembros de los equipos nacionales que son jueces, académicos o parte de la defensoría de los derechos de los contribuyentes son considerados como fuentes neutrales de información, mientras que los asesores fiscales, contribuyentes y administradores tributarios son considerados como fuentes no neutrales. Esta pluralidad de partes supone la posibilidad de reportes múltiples por país, con valoración contradictoria del nivel de cumplimiento de estándares mínimos o mejores prácticas, los cuales se reportan debidamente y se registran estadísticamente como fracciones de la opinión de dicha jurisdicción, para mantener la paridad de representación estadística entre las

jurisdicciones y la neutralidad en el tratamiento de la información.<sup>22</sup>

Del mismo modo, se han conformado grupos regionales para hacer seguimiento de las tendencias de la jurisprudencia dictada por los tribunales supranacionales a nivel regional con competencia en materia de derechos de los contribuyentes. Al momento de redacción de estas líneas, se han establecido dos grupos regionales para monitorear los desarrollos jurisprudenciales de: (i) Europa, en concreto del TJUE y del Tribunal Europeo de los Derechos Humanos (TEDH), y (ii) América, respecto de la Corte Interamericana de los Derechos Humanos (CortelDH).<sup>23</sup>

Para el año 2020, el OPTR obtuvo información relevante para la protección práctica de los derechos de los contribuyentes a través de 50 reportes de 78 reporteros nacionales<sup>24</sup> de 42 países a lo largo del mundo, divididos geográficamente del siguiente modo: África (2),<sup>25</sup> Américas (13),<sup>26</sup> Asia-Pacífico (5),<sup>27</sup> y Europa (22).<sup>28</sup>

Toda la información recopilada por el OPTR está disponible en acceso libre en la página web del IBFD.<sup>29</sup>

### 3. Poniendo los límites a prueba: confidencialidad

En un contexto en el que la autodeterminación es el medio por defecto para el cumplimiento de la ley fiscal, es

<sup>22</sup> OPTR, *supra* n. 14, sec. I.3.

<sup>23</sup> Id.

<sup>24</sup> La lista completa (descargable) de reportes y reporteros nacionales en <https://www.ibfd.org/Academic/National-Reports-Observatory-Protection-Taxpayers-Rights> (acceso 25 Mayo 2021).

<sup>25</sup> Mauricio, Sudáfrica.

<sup>26</sup> Bolivia, Brasil, Canadá, Chile, Colombia, Estados Unidos, Guatemala, Honduras, México, Panamá, Perú, Uruguay, Venezuela.

<sup>27</sup> Australia, China, India, Japón, Nueva Zelanda.

<sup>28</sup> Alemania, Austria, Bélgica, Bosnia y Herzegovina, Bulgaria, Croacia, Chipre, Chequia, Dinamarca, España, Finlandia, Grecia, Italia, Luxemburgo, Países Bajos, Polonia, Portugal, Reino Unido, Rusia, Serbia, Suecia, Turquía.

<sup>29</sup> Ver OPTR, *supra* n. 4.

incuestionable la necesidad de la Administración Tributaria de disponer ampliamente de la información necesaria para conocer sobre base cierta la realización del hecho imponible y de los elementos para cuantificar la obligación tributaria así nacida.<sup>30</sup> En tanto sea ejercida dentro de los cauces legales y esté orientada a ese fin, la función de determinación tributaria supone una interferencia legítima en la privacidad del contribuyente, necesaria para el bienestar económico del país en una sociedad democrática<sup>31</sup>. En tanto una de las formas más sensibles de información personal,<sup>32</sup> que como tal está sometida a riesgos significativos<sup>33</sup>, es indispensable que la información del contribuyente se proteja adecuadamente.

Para ello, Baker y Pistone identificaron 14 estándares mínimos y 7 mejores prácticas que, en su conjunto, suponen la protección integral de la privacidad del contribuyente en su relación con la Administración Tributaria.<sup>34</sup> Una parte de estos estándares mínimos y mejores prácticas está vinculado con las prácticas para la protección de la confidencialidad: la encriptación, la limitación de acceso a la información a los funcionarios involucrados en la determinación de oficio y la auditoría a dicho acceso, así como la anonimización de documentos y el secreto profesional. Otra parte está relacionada con la reacción mínima deseable frente a las violaciones a la confidencialidad del contribuyente. Otra parte está relacionada con

las excepciones a la confidencialidad, potencialmente justificables en el interés público comprometido en el bienestar económico del país, la colaboración entre distintos órganos o entes del Estado, así como en la libertad de expresión y de información.

Durante 2020, se produjeron varias decisiones judiciales que pusieron a prueba los límites de la confidencialidad del contribuyente, que suponen desarrollos prácticos de interés en la garantía del derecho fundamental en comentarios. Esta sección comentará tres de esas decisiones, oportunamente reportadas en el Anuario 2020 de los Derechos de los Contribuyentes del IBFD.<sup>35</sup> La sección 3.1 tratará de los límites a la posibilidad de la Administración Tributaria de revelar información del contribuyente para fines distintos a los de la determinación del tributo, en condiciones que, a través de exponer potencialmente al escarnio público (en otras palabras, “naming and shaming”), buscan coaccionar indirectamente al contribuyente para el pago de la obligación tributaria pretendidamente insoluta. De la mano de una sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH), la sección 3.2 tratará de la proporcionalidad en el empleo del “naming and shaming”. Finalmente, la sección 3.3 presentará un caso en el que se puso en práctica el estándar mínimo de Baker y Pistone relativo a la prohibición de revelación de información entre agencias gubernamentales cuando, además de prohibido por la ley, existe el riesgo del uso de la información para fines políticos.

### 3.1. Y el Emmy es para...

El primero de los casos por comentar puso a prueba varios de los estándares mínimos de Baker y Pistone en materia de confidencialidad del contribuyente.<sup>36</sup>

El inicio de una fiscalización en materia de impuesto de sociedades (IS) e impuesto al valor agregado (IVA) en el domicilio de una

---

<sup>30</sup> D. Bentley, *Taxpayers' Rights: Theory, Origin and Implementation*, p. 317 (Kluwer, 2007).

<sup>31</sup> Artículo 8 (2), Convenio Europeo de Derechos Humanos (CEDH).

<sup>32</sup> A.J. Cockfield, *Big Data and Tax Haven Secrecy*, 18 Florida Tax Review 8, p. 503 (2016), citado por V. Wöhler, [Data Protection and Taxpayers' Rights: Challenges Created by Automatic Exchange of Information](#) (IBFD 2018), sec. 5.2, Books IBFD.

<sup>33</sup> En la enumeración de Wöhler, estos riesgos son los siguientes: la pérdida, el robo, la filtración y la inexactitud de los datos manejados por la administración tributaria, así como el uso de la información para fines distintos de la determinación y liquidación de los impuestos. Wöhler, *supra* n. 31, at secs. 5.2. to 5.5.

<sup>34</sup> Baker & Pistone, *supra* n. 3, p. 75.

---

<sup>35</sup> OPTR, *supra* n. 14, sec. II.3.

<sup>36</sup> BE: HvB/C.A. [Corte de Apelaciones] Gante, 25 Feb. 2020, [2018/AR/1037](#), NV A. Ver además OPTR, *supra* n. 14, sec. II.3.8.

sociedad mercantil dedicada al cultivo y comercialización de patatas fue grabado íntegramente por la Administración Tributaria. Los funcionarios actuantes portaron visiblemente cámaras corporales durante todo el procedimiento, supuestamente por motivos de seguridad personal. Las imágenes se utilizaron para la producción de un programa de la denominada “televisión real” (*real TV*) que mostraba el trabajo de la Administración Tributaria a través del seguimiento a diez funcionarios en su trabajo durante un año, llamado *De Fiscus*.<sup>37</sup> El procedimiento arrojó como resultado una diferencia de IS causado y no pagado que la contribuyente aceptó expresamente el 6 de diciembre de 2016. La contribuyente solicitó formalmente a la Administración Tributaria y a la televisión pública que las grabaciones no se divulgaran públicamente.

Así las cosas, y a pesar de la solicitud del contribuyente en el sentido contrario, la inspección en el domicilio de la contribuyente formó parte de la emisión de *De Fiscus* correspondiente al día siguiente, 7 de diciembre de 2016. El programa tuvo una audiencia de 982.421 espectadores. En esta misma fecha, la contribuyente recibió una carta de la televisión pública, en la que indicaba -entre otras cosas- que todas las imágenes habían sido anonimizadas para proteger la privacidad de los implicados.

Por respuesta, la contribuyente resolvió impugnar la determinación tributaria de oficio resultante de la fiscalización, con fundamento en la violación del secreto profesional por parte de la Administración Tributaria al divulgar las imágenes correspondientes a la visita fiscal previamente descrita (que, vale acotar, fueron anonimizadas de forma imperfecta). Además de la nulidad de la determinación, la contribuyente demandó la indemnización de daños y perjuicios, y la publicación en prensa de una disculpa pública, en la que la Administración Tributaria reconociese la violación en comentarios.

Los hechos narrados generan varias preguntas, a la vista de los estándares mínimos y mejores prácticas de Baker-Pistone:

1. La obtención de imágenes de la auditoría fiscal para su transmisión pública por televisión, en condiciones susceptibles de exponer al contribuyente al escarnio público, ¿está comprendida dentro del ámbito de la interferencia legítima de la Administración Tributaria en el derecho a la privacidad del contribuyente para salvaguardar el bienestar económico del país?
2. En caso afirmativo, ¿cuál es la justificación racional para ello?
  - 2.1. ¿La sospecha (posteriormente confirmada) de evasión fiscal?
  - 2.2. ¿La transparencia en el ejercicio de la función pública?
  - 2.3. ¿El derecho a la libertad de información?
3. ¿La conducta antes descrita afecta la validez de la determinación tributaria producto de la auditoría?

El Tribunal coincidió con el contribuyente en que la divulgación de la actuación fiscal, en las condiciones en las que fue hecha, violó la confidencialidad de la información del contribuyente. Según el Tribunal, el secreto fiscal aplica a toda información relativa a los contribuyentes a la que se tenga acceso con ocasión del cumplimiento de la ley tributaria, independientemente del medio por el que se obtenga.<sup>38</sup> Esta afirmación coincide, en lo sustancial, con la regla general que sirve de base a los estándares mínimos y mejores prácticas identificados por Baker y Pistone respecto de la confidencialidad, y en especial el estándar mínimo que limita el acceso a la información tributaria por terceros a salvaguardias estrictas (p. ej., autorización judicial), previa audiencia -o autorización- de los interesados (tanto el contribuyente como los terceros que mantengan relaciones

<sup>37</sup> *De Fiscus*, disponible en [De Fiscus](#) (acceso 11 Mayo 2021).

<sup>38</sup> [2018/AR/1037](#) (2020), *supra* n. 36, sec. 4.2.1.

económicas con él cuya información, por esta circunstancia, pueda ser revelada).

En efecto, el Tribunal consideró que la Administración Tributaria faltó al deber de confidencialidad durante la realización de la auditoría, al informar por anticipado a la empresa productora la identidad y dirección del contribuyente, así como las razones de la fiscalización: la sospecha de fraude fiscal. Los inspectores informaron a los responsables de la productora de televisión sobre el procedimiento, y llevaron al director y a algunos técnicos a los locales de la contribuyente, lo que supone la revelación a terceros de la identidad de un contribuyente sujeto a investigación por presunto fraude.<sup>39</sup>

De igual modo, la Administración Tributaria violó la confidencialidad de la contribuyente al poner a disposición de la empresa productora las grabaciones de audio y video hechas durante la inspección sin anonimizarlas previamente, sin informar a la contribuyente del verdadero objetivo de la grabación y sin que se le solicitara su consentimiento para la emisión.<sup>40</sup> En opinión del autor, esta declaración coincide con el estándar mínimo Baker-Pistone de acuerdo con el cual las actuaciones estatales en materia tributaria referidas a contribuyentes específicos no deben contener ningún dato que permita la identificación de éstos, así como el estándar mínimo que exige salvaguardias estrictas en caso de revelación de información tributaria a terceros.

La Corte también estimó violado el deber de confidencialidad luego de completada la fiscalización, al permitir que la información respecto de las razones para la fiscalización, los hallazgos sobre la supuesta comisión del delito de defraudación tributaria y el pago de multas fueron mostrados de forma reconocible para personas que estén de alguna forma familiarizadas con el negocio de la contribuyente, por haber visitado la sede de la contribuyente con regularidad.<sup>41</sup>

El autor concuerda con la visión del Tribunal en este punto. El derecho a la confidencialidad de la información del contribuyente a la que tiene acceso la Administración Tributaria para la realización de sus funciones -en especial, las de fiscalización- implica necesariamente la discreción respecto de la identidad del contribuyente y sus datos, sigilo que cubre también a la duda razonable que pueda tener la Administración Tributaria respecto de la sinceridad de la autodeterminación -que, como tal, fundamenta el inicio de una fiscalización- y del resultado de la investigación fiscal.

Ese es, en lo sustancial, el sentido de los estándares mínimos y mejores prácticas identificados por Baker y Pistone en la materia, en especial el estándar mínimo que limita el acceso a la información tributaria por terceros a salvaguardias estrictas (p. ej., autorización judicial), previa audiencia -o autorización- de los interesados (tanto el contribuyente como los terceros que mantengan relaciones económicas con él cuya información, por esta circunstancia, pueda ser revelada).<sup>42</sup> Igualmente, la decisión coincide con el estándar mínimo Baker-Pistone de acuerdo con el cual las actuaciones estatales en materia tributaria referidas a contribuyentes específicos que se hagan públicas no deben contener ningún dato que permita la identificación de éstos.

Sin embargo, para el Tribunal el hecho de que se asocie al gerente de la contribuyente con las constataciones realizadas y, en consecuencia, con el fraude, es mera consecuencia de la organización de los negocios de la contribuyente. Así, la grabación

---

<sup>39</sup> Id.  
<sup>40</sup> Id.  
<sup>41</sup> Id.  
<sup>42</sup> Sin embargo, A-M. Hambre sugiere lo contrario: en su opinión, la transparencia debería llevar a las autoridades fiscales a ponderar la confidencialidad y la transparencia caso por caso, lo que significa que toda la información solicitada puede ser objeto de posible divulgación, limitando la información decidida de antemano como confidencial, ampliando así el alcance de la transparencia y el derecho a la información. A-M. HAMBRE, [Tax Confidentiality: A Legislative Proposal at National Level](#), 9 World Tax J. (2017), Journal Articles & Opinion Pieces IBFD (acceso 17 Mayo 2021).

sólo tiene incidencia en la vida profesional, no personal, del gerente. No se grabó -dice el Tribunal- ni su vida personal ni su participación en la práctica fraudulenta,<sup>43</sup> lo que, considera el autor, restringe indebidamente el derecho a la confidencialidad del gerente, cuya vida profesional está también comprendida en el ámbito de protección del derecho a la privacidad.<sup>44</sup>

Además, el Tribunal consideró que el uso de cámaras corporales por la fiscalización para captar las imágenes, y su posterior emisión por televisión, no son razones suficientes para declarar la nulidad de la determinación de oficio, aun cuando el conocimiento de que la grabación sería publicada hubiera impulsado al contribuyente -como de hecho, lo hizo- a aceptar la objeción fiscal. La filmación, sostiene el Tribunal, no cambia los hechos de fondo: la fiscalización determinó diferencias de impuesto sobre la renta y de IVA causado y no pagado por la contribuyente, respecto de los cuales no se produjo prueba en contrario, y para cuya constatación no es esencial la prueba potencialmente contenida en el material audiovisual. En una frase, el resultado de la auditoría no se habría visto alterado por la filmación.

A este respecto, consta en el expediente la declaración de un funcionario de la Administración Tributaria, entrevistado por la prensa, que reconoce que el uso de cámaras para la fiscalización supone las siguientes ventajas, desde el punto de vista de los funcionarios que realizan la auditoría: (i) mayores niveles de cooperación y, correlativamente, menores niveles de agresividad, por parte de los contribuyentes auditados; (ii) las grabaciones evitan discusiones en tribunales respecto del contenido de las declaraciones de las partes durante la auditoría; (iii) la revisión del material audiovisual revela pruebas ulteriores.<sup>45</sup> Así, el autor considera

respetuosamente que la afirmación del Tribunal, de acuerdo con la cual la filmación no tuvo el propósito, aunque sea secundario, de obtener pruebas -e, incluso, de influir en la actitud del contribuyente frente a la fiscalización, haciéndolo más proclive a aceptar los resultados del procedimiento- es cuando menos cándida. Máxime cuando, como fundamento de la decisión al respecto, el Tribunal señala la declaración de los funcionarios actuantes de que las cámaras estaban destinadas exclusivamente a su seguridad, lo que resultó falso.<sup>46</sup>

Al autor le resulta igualmente llamativo que el Tribunal no hallase elementos que fundasen una razonada sospecha de coacción derivada del empleo de medios audiovisuales durante la fiscalización y, sobre todo, de la potencial emisión de estas grabaciones por televisión. Es curioso, cuando menos, que la admisión de los cargos contenidos en el reporte final de la auditoría se produjese el día anterior a la emisión por televisión de las imágenes, algo a lo que el Tribunal no atribuye efecto alguno, ni siquiera por máximas de experiencia. La propia decisión relata cómo el reportaje televisivo muestra que los funcionarios actuantes sugirieron a la contribuyente que se regularizara. No obstante, el Tribunal es enfático al afirmar que “no se ha demostrado con nada que se haya utilizado la coacción”.<sup>47</sup>

Por el contrario, las máximas de experiencia sirven al Tribunal para concluir que si, luego de las afirmaciones de los funcionarios actuantes en el sentido de atribuirle fraude, la contribuyente procuró cooperar en lugar de atacar el resultado de la auditoría, es porque estaba consciente de que no contaba con los medios de prueba que le permitiesen desvirtuar la determinación de oficio. De allí deduce el Tribunal que los alegatos de la contribuyente de que su consentimiento respecto de la auditoría estaba viciado son improcedentes.<sup>48</sup>

Como consecuencia de la violación a la confidencialidad del contribuyente, por el

<sup>43</sup> [2018/AR/1037](#) (2020), *supra* n. 36, sec. 4.2.2.

<sup>44</sup> Ver DE: TEDH, 16 dic. 1992, *Niemietz v. Alemania*, App. No. 13710/88, párr. 29, <https://www.refworld.org/cases/ECHR.3f32560b4.html> (acceso 20 Mayo 2021).

<sup>45</sup> [2018/AR/1037](#) (2020), *supra* n. 36, sec. 4.1.1.

<sup>46</sup> *Id.*, sec. 4.1.2.

<sup>47</sup> *Id.*, sec. 4.1.3.

<sup>48</sup> *Id.*, sec. 4.1.3.

perjuicio moral que le causó el tratamiento de sus datos, y por la falta de honestidad de la Administración Tributaria al ocultarle el motivo de la grabación, el Tribunal acordó indemnizar por la estimación originalmente demandada por la contribuyente, esto es, un Euro. Además, el Tribunal ordenó la publicación de un aviso por la Administración Tributaria en los principales medios de comunicación del país (prensa y televisión) en el que se reconociese la violación de la confidencialidad en la emisión de *De Fiscus* correspondiente a la fiscalización de la contribuyente, una vez la sentencia hubiera alcanzado carácter de cosa juzgada formal.<sup>49</sup> La Administración Tributaria decidió no llevar a Casación la decisión, y proceder con la publicación del aviso admitiendo su responsabilidad apenas venció el plazo para anunciar el recurso, si bien manifestó expresamente su desacuerdo.<sup>50</sup> En opinión del autor, en este punto la decisión contradice el estándar mínimo Baker-Pistone según el cual debe proveerse un remedio (efectivo) a los contribuyentes víctimas de divulgación no autorizada de información confidencial; la mejor práctica que exige autorización judicial antes de cualquier revelación por la Administración Tributaria (en defecto del consentimiento expreso del contribuyente); y al estándar mínimo que exige protecciones adecuadas al contribuyente contra actuaciones equivalentes al “naming and shaming”.<sup>51</sup>

### 3.2. Camino de vergüenza (tributaria)

La segunda de las decisiones objeto de este recuento se refiere, precisamente, a los límites del “naming and shaming”. En el caso *L.B. v. Hungría*,<sup>52</sup> el TEDH se pronunció respecto de la ponderación entre el interés público

comprometido en la protección del bienestar económico de un país y el derecho a la privacidad del contribuyente, en lo concerniente a su hogar doméstico.

Los hechos del caso son los siguientes: el contribuyente debía una suma mayor a diez millones de florines húngaros en tributos atrasados por más de 180 días. En consecuencia, la información personal del contribuyente, incluyendo su nombre completo, su dirección de residencia y su número de identificación fiscal, fue incluida en listas de “morosos” y “grandes evasores de impuestos”, y publicada en la página web de la Administración Tributaria en aplicación de la ley tributaria húngara. Con base en esta información, un medio de comunicación online incluyó al contribuyente en un mapa interactivo: “el mapa nacional de los morosos”, en el que el lugar de su residencia está marcado en rojo, y al hacer *click* se muestra la información del contribuyente, incluyendo su dirección. Estos datos estaban públicamente disponibles para cualquier persona con acceso a Internet.

Así definidos los hechos, el caso plantea el problema de los límites racionales al uso del “naming and shaming” como forma de coerción para lograr el cumplimiento de obligaciones tributarias morosas, o dicho de otro modo, los límites que ponderadamente deben imponerse a este tipo de actividades con base en el respeto al derecho a la privacidad del contribuyente.

Para decidir el caso, el Tribunal -en primer lugar- precisa negativamente el tema objeto de la controversia: la diseminación ulterior de la información por terceros, sea por su publicación o por resultados de motores de búsqueda, no forma parte de ésta, sino sólo la publicación original de los datos personales del contribuyente por parte de la Administración Tributaria.<sup>53</sup> Este aspecto es objeto de crítica por el voto disidente de los jueces Ravarani y Schukking, opinión con la que coincide el autor: la utilización de los datos personales del contribuyente por terceros en condiciones que favorecen su

---

<sup>49</sup> 2018/AR/1037 (2020), *supra* n. 36, sec. 4.2.3.

<sup>50</sup> D. DUJARDIN, *Fiscus door het stof met schuldbekentenis in 8 media*, *De Tijd*, 23 Apr. 2020, [Fiscus door het stof met schuldbekentenis in 8 media | De Tijd](#) (acceso 17 Mayo 2021).

<sup>51</sup> Baker & Pistone, *supra* n. 3, p. 75.

<sup>52</sup> HU: TEDH, 12 ene. 2021, *L.B. v. Hungría*, App. No. 36345/16, [HUDOC](#) (acceso 21 Mayo 2021). Ver además OPTR, *supra* n. 14, sec. II.3.10.

---

<sup>53</sup> *Id.*, párr. 16.

divulgación plena es una consecuencia de la publicación original, y una evidencia de la potencialidad del daño que puede producirse a causa del “naming and shaming” a la privacidad y al buen nombre y reputación del contribuyente que, como tal, debe formar parte del *thema decidendum*.<sup>54</sup>

Seguidamente, el Tribunal declara que la información objeto de revelación en este caso constituye datos personales, en el sentido expresado por el propio TEDH en el caso *Satakunnan Markkinapörssi Oy y Satamedia Oy v. Finland*,<sup>55</sup> que cubre información personal sobre la que sus titulares pueden tener expectativas legítimas de que no sea publicada sin su consentimiento y que requiere de protección adecuada frente a las interferencias estatales potencialmente excesivas, en tanto parte fundamental de la protección al derecho a la privacidad, tal como lo expresó el Tribunal en el caso *G.S.B. v. Suiza*.<sup>56</sup>

La discusión radica, tal como lo planteó el contribuyente, en la racionalidad axiológica (*Wertrationalität*)<sup>57</sup> y la proporcionalidad de la publicación de los datos personales del contribuyente (en especial, de su dirección de habitación) frente al interés de coaccionar al pago oportuno de tributos por la Administración Tributaria, así como al pretendido interés de terceros de conocer indirectamente la situación económica y la confiabilidad a la hora de hacer negocios del contribuyente.<sup>58</sup>

<sup>54</sup> Id., voto disidente, párr. 12.

<sup>55</sup> FI: TEDH, 27 Jun. 2017, *Satakunnan Markkinapörssi Oy and Satamedia Oy v. Finland*, App. No. 931/13, párr. 133, [HUDOC](#) (acceso 21 Mayo 2021). Ver además OPTR, *supra* n. 7, sec. 4.3.2.

<sup>56</sup> HU: TEDH, 12 ene. 2021, *L.B. v. Hungría*, App. No. 36345/16, párr. 22. See also CH: TEDH, 22 dic. 2015, *G.S.B. v. Suiza*, App. 28601/11, párr. 90, [HUDOC](#) (acceso 21 Mayo 2021); y OPTR, *supra* n. 7, sec. 4.3.4.

<sup>57</sup> M. Weber, *Economy and Society* pp. 24-25 (G Roth & C. Wittich, eds., University of California Press 1978), disponible en <https://archive.org/details/economysociety00weber/page/n5/mode/2up?q=value+rationality> (acceso 21 Mayo 2021).

<sup>58</sup> *L.B. v. Hungría*, *supra* n. 52, párr. 34-35.

A este respecto, el Tribunal entiende que el uso de “naming and shaming” es legítimo, racional y proporcionado en el marco de una sociedad democrática para mejorar la disciplina fiscal y, por esa vía, para la protección del bienestar económico de un país, así como para proteger el interés de terceros respecto de la situación fiscal de potenciales socios de negocios, en tanto se halla dentro del margen de apreciación del que goza el Estado para el ejercicio de sus competencias de recaudación tributaria y en ponderación con los límites que, a ese margen, le impone el derecho a la privacidad del contribuyente.<sup>59</sup> En las circunstancias del caso concreto, ese balance está determinado por la magnitud de la deuda insoluble, que el Tribunal estima significativa, y por el tiempo transcurrido sin que el contribuyente satisfaga la obligación, más de 180 días.<sup>60</sup> El voto disidente, en términos que el autor comparte, es categórico al rechazar esta posibilidad: la cree una forma moderna de picota.<sup>61</sup>

Por su parte, el Tribunal estima que la publicación de la dirección de habitación del contribuyente es un indicador necesario para garantizar la eficacia del sistema, en tanto reduce las posibilidades de error en la identificación del contribuyente moroso, sobre todo cuando se trata de nombres comunes en el lugar donde se hace la publicación.<sup>62</sup> El voto disidente, con el que el autor coincide en este punto, considera excesiva esta medida, en tanto otras menos invasivas permiten la identificación plena del contribuyente (p. ej., el número de identificación fiscal). Así, la publicación del domicilio particular no se lleva bien con el principio de minimización de datos.<sup>63</sup>

La proporcionalidad de la medida tampoco se ve afectada, a juicio del Tribunal, por la publicación de la información personal del contribuyente en Internet, ambiente en el que la diseminación de esta información es exponencial,<sup>64</sup> y donde -estima el autor- el

<sup>59</sup> Id., párr. 46, 52, 54.

<sup>60</sup> Id., párr. 56.

<sup>61</sup> Id., voto disidente, párr. 2.

<sup>62</sup> Id., párr. 59-60.

<sup>63</sup> Id., voto disidente, párr. 9.

<sup>64</sup> Id., voto disidente, párr. 10.

derecho al olvido es prácticamente inexistente.<sup>65</sup> De acuerdo con el Tribunal, en esta situación priva el derecho del público a la información fácilmente accesible, independientemente de su lugar de residencia, en una condición -la página web de la Administración Tributaria- donde solo los interesados procurarían dicha información, salvaguardándose así -según el Tribunal- la proporcionalidad de la medida.<sup>66</sup> El voto disidente manifiesta la indeterminación del concepto de “partes interesadas” que utiliza el Tribunal como fundamento de la medida, y cuestiona -correctamente, en criterio del autor- la necesidad de una publicación con una extensión tal, absolutamente indeterminada.<sup>67</sup>

Más allá de las serias objeciones que puede hacerse al uso de “naming and shaming” como sanción accesoria a las aplicables por la falta de pago oportuno de tributos, en tanto -considera el autor- constituye una pena infamante que atenta contra la dignidad de la persona,<sup>68</sup> nada en este caso se alinea con los estándares mínimos y mejores prácticas de Baker y Pistone respecto de esta medida, en tanto el Tribunal acepta la aplicación de “naming and shaming” sin intervención judicial alguna. Ello, considera respetuosamente el autor, es reprochable.<sup>69</sup>

### 3.3. No para usted, señora

Como se adelantó en las secciones 3 y 3.1., los estándares mínimos y mejores prácticas identificados por Baker y Pistone parten de la discreción como regla a seguir en el tratamiento de la información relativa al contribuyente en manos de la Administración Tributaria. La revelación de esta información es sólo posible excepcionalmente, con base en instrucciones precisas de la ley sujetas a interpretación restrictiva y autorización judicial, sólo por razones de interés general

que, en la ponderación, resulten preponderantes y razonables dentro de los límites impuestos a la actividad del Estado en una sociedad democrática. Por ello, la revelación de información del contribuyente con fines políticos, manifiestos o potenciales, debe estar prohibida.

Un ejemplo notable de la aplicación práctica de estos estándares mínimos y mejores prácticas lo constituye la decisión del caso *Commissioner v. Public Protector*, en Sudáfrica.<sup>70</sup>

Los hechos del caso son bastante claros. En 2018, a raíz de una denuncia, la oficina del *Public Protector* (Ministerio Público) de Sudáfrica citó al Comisionado del Servicio de Rentas de Sudáfrica para que suministrase información respecto de si el expresidente Jacob Zuma había declarado y pagado el impuesto sobre la renta respecto de los salarios supuestamente devengados como empleado de una empresa durante el primer mes de su presidencia (2009). Ante la negativa de éste, con fundamento en el deber de confidencialidad de los funcionarios adscritos a la Administración Tributaria, la Fiscal General requirió del Comisionado la entrega de toda documentación correspondiente a los asuntos fiscales del Sr. Zuma sin autorización judicial previa y de inmediato, bajo pena de desacato.

En respuesta, el Comisionado accionó para determinar judicialmente si el deber de confidencialidad de la información a cargo de la Administración Tributaria es una “justa causa” para dispensar válidamente al SARS de proporcionar la información requerida por el Ministerio Público, en el curso de la fase preliminar de un proceso penal por fraude fiscal que, como se nota de la relación de los

---

<sup>65</sup> Id., párr. 62. El Tribunal concuerda en esto último.

<sup>66</sup> Id., párr. 64, 67-68.

<sup>67</sup> Id., voto disidente, párr. 12.

<sup>68</sup> Id., párr. 34, tal como lo alegó el contribuyente en este caso.

<sup>69</sup> Baker & Pistone, supra n. 3, p. 75.

---

<sup>70</sup> Ver la decisión de la HC GP [Alta Corte, División de Gauteng – Pretoria], 23 mar. 2020, *Commissioner for the South African Revenue Service v. Public Protector and others*, caso 84074/19 [2020], ZAGPPHC 33; [2020] 2 All SA 427 (GP); 2020 (4) SA 133 (GP), [Commissioner of the South African Revenue Service v Public Protector and Others \(84074/19\) \[2020\] ZAGPPHC 33](#) (acceso 21 Mayo 2021).

hechos en la decisión, aparenta tener tinte político.

El Tribunal, en línea con el estándar mínimo Baker-Pistone de acuerdo con el cual no se debe revelar información confidencial de los contribuyentes a los políticos, o cuando pueda ser utilizada con fines políticos, fue categórico al negar acceso al Ministerio Público a la información tributaria del Sr. Zuma a través de una citación bajo pena de desacato, al máximo jerarca de la Administración Tributaria (y, en realidad, a cualquier funcionario) en el marco de una investigación penal sin autorización judicial previa.

En la opinión del Tribunal, que el autor comparte, los poderes del Ministerio Público para requerir información a terceros relevante para la investigación penal no pueden usarse para obligar a esos terceros a violar la ley que les impone el deber de confidencialidad,<sup>71</sup> una línea de razonamiento equiparable a la aplicable al secreto profesional en materia tributaria.<sup>72</sup> La oportunidad procesal para hacer valer esta excepción no puede vincularse al deber de comparecencia del tercero frente al Ministerio Público, en tanto ello supone un exceso (coacción) en el ejercicio de las facultades de investigación penal.<sup>73</sup> Máxime en condiciones de riesgo de (mala) utilización de la información con fines políticos, que son -en todo caso- distintos a los que legitiman la intervención del Estado en la privacidad del contribuyente.

A todo evento, la mejor práctica para la obtención de esta información con fines legítimos (entre ellos, la investigación penal) es la autorización judicial previa como garantía

mínima de protección del privilegio,<sup>74</sup> o en su lugar el consentimiento expreso del contribuyente de permitir la revelación, lo que no puede inferirse de una publicación en redes sociales como Twitter, según el Tribunal.<sup>75</sup> Sin estas condiciones mínimas, como bien dice el Tribunal, el deber de confidencialidad de la Administración Tributaria supera al deber de suministrar información al Ministerio Público en el curso de una investigación penal.<sup>76</sup>

Esta situación contrasta significativamente con el tratamiento dado a la publicidad de la información del contribuyente si se considera de interés periodístico, como en los casos del “naming and shaming”, tratado en la sección 3.2., y de las sociedades en las que esta información es parte del tráfico periodístico ordinario, tal como lo analizó el TEDH en el caso *Satakunnan Markkinapörssi Oy y Satamedia Oy v. Finland*.<sup>77</sup>

Un ejemplo muy reciente lo dan los siete casos decididos por la Corte Administrativa del Distrito de Helsinki el 20 de abril de 2021, en los que el Tribunal decidió que la Administración Tributaria no puede rehusarse a proporcionar a los medios de comunicación información sobre los contribuyentes que han requerido que su información tributaria se mantenga en secreto,<sup>78</sup> de acuerdo con el Reglamento (UE) 2016/679 del Parlamento Europeo y del Consejo de 27 de abril de 2016 relativo a la protección, tratamiento y libre circulación de datos personales (RGPD).<sup>79</sup> En

<sup>74</sup> Baker & Pistone, supra n. 3, p. 75.

<sup>75</sup> *Commissioner for the South African Revenue Service v. Public Protector and others* (2020), supra n. 70, párr. 25.

<sup>76</sup> Id., párr. 43.

<sup>77</sup> *Satakunnan Markkinapörssi Oy and Satamedia Oy v. Finlandia* (2017), supra n. 55, párr. 138. Ver además OPTR, supra n. 7, sec. 4.3.2.

<sup>78</sup> L. Ambagtsheer-Pakarinen, Helsinki District Administrative Court: Tax Administration Mayo Not Refuse to Give Media Names of Taxpayers Using Right to Object Under GDPR (22 Apr. 2021), News IBFD (acceso 10 mayo 2021).

<sup>79</sup> Reglamento (UE) 2016/679 del Parlamento Europeo y del Consejo de 27 de abril de 2016 relativo a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales y a la libre circulación de estos datos y por el que se deroga la Directiva 95/46/CE (Reglamento general

<sup>71</sup> Id., párr. 13.

<sup>72</sup> Según Baker y Pistone, el secreto profesional debe extenderse a todas las formas de asesoramiento fiscal, protegiendo la información obtenida en estas circunstancias de la divulgación obligatoria. Para ello, en el caso de inspecciones judiciales en lugares donde se almacena información potencialmente protegida, Baker y Pistone recomiendan tomar medidas para garantizar dicha protección. Ver Baker & Pistone, supra n. 3, p. 75.

<sup>73</sup> *Commissioner for the South African Revenue Service v. Public Protector and others* (2020), supra n. 70, párr. 24.

un contexto en el que la información de los contribuyentes es accesible al público, de acuerdo con determinadas reglas, la información respecto de la identidad de los contribuyentes que ejercieron su derecho a oponerse al tratamiento de sus datos personales no es confidencial, y debe por tanto revelarse. La Administración Tributaria finlandesa ya anunció, el 7 de mayo, que no ejercerá apelación contra estas decisiones.<sup>80</sup>

#### 4. Reduciendo excesos: auditorías intensivas y sanciones penales y administrativas

Parece obvio afirmar que el ejercicio conjunto de las facultades de investigación tributaria y punitiva, tanto penal en sentido estricto como administrativo, comporta riesgos importantes para los derechos de los contribuyentes. El mayor grado de invasión en la esfera jurídica de los contribuyentes que se da en este contexto implica límites estrictos para los mayores poderes conferidos a la Administración Tributaria para la investigación y castigo de infracciones y delitos tributarios. La proporcionalidad juega un rol primordial: las facultades de la Administración Tributaria en auditorías en las que aparecen indicios de la posible comisión de estos hechos deben estar limitadas a lo estrictamente necesario para asegurar una reacción efectiva ante el incumplimiento,<sup>81</sup> con base en el criterio de necesidad (mínima intervención) que es consustancial al poder punitivo del Estado.<sup>82</sup> Del mismo modo, el derecho del contribuyente

---

de protección de datos), OJ L119 (2016), <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/HTML/?uri=CELEX:32016R0679&from=EN> (acceso 10 mayo 2021).

<sup>80</sup> L. Ambagtsheer-Pakarinen, Tax Administration Not Appealing over Court Decision Obliging It to Give Media Names of Taxpayers Using Right to Object under GDPR (07 mayo 2021), News IBFD (acceso 10 mayo 2021).

<sup>81</sup> Baker & Pistone, supra n. 3, p. 77.

<sup>82</sup> C.E. Weffe H., [Taxpayers' Rights in the Expanding Universe of Criminal and Administrative Sanctions: A Fundamental Rights Approach to Punitive Tax Law Following the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project](#), sec. 1.1.2., 74 Bull. Intl. Taxn. 2 (2020), Journal Articles & Opinion Pieces IBFD.

a ser informado de que el Estado pretende ejercer su poder punitivo sobre él<sup>83</sup> demanda el respeto irrestricto de la garantía de no autoinculpación (*nemo tenetur se ipsum accusare*),<sup>84</sup> y un mayor control judicial sobre la actividad investigativa de la Administración Tributaria, a través de autorizaciones.<sup>85</sup> Obvio es que la proporcionalidad en la sanción es también un límite infranqueable para las sanciones penales y administrativas en materia tributaria.<sup>86</sup>

Al igual que ocurrió en 2019,<sup>87</sup> la interacción entre el derecho tributario y el derecho sancionador produjo significativos desarrollos en 2020. Esta sección comentará tres decisiones judiciales relevantes a este respecto, también reportadas en el Anuario 2020 de los Derechos de los Contribuyentes del IBFD.<sup>88</sup> La sección 4.1 revisará el tratamiento de las autorizaciones judiciales para el registro domiciliario, en lo relativo a las condiciones procedimentales y los requisitos mínimos para su práctica. La sección 4.2 estudiará la interacción procesal entre la responsabilidad penal y la responsabilidad civil derivada de delito tributario, en el

---

<sup>83</sup> C.E. WEFTE H., The Right to Be Informed: The Parallel between Criminal Law and Tax Law, with Special Emphasis on Cross-Border Situations, sec. 2.1.2., 9 World Tax J. (2017), Journal Articles & Opinion Pieces IBFD.

<sup>84</sup> Baker & Pistone, supra n. 3, p. 78. Ver también C. E. Weffe H., Overview of Global Trends in the Protection of Taxpayers' Rights by 2019, according to the IBFD Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights (Part 2), 131 Técnica Tributaria (2020), sec. 4.2; y Weffe H., supra n. 82, sec. 1.1.3.

<sup>85</sup> Seis de los estándares mínimos y dos de las mejores prácticas de Baker y Pistone sobre auditorías intensivas y sanciones penales y administrativas se refieren a autorizaciones judiciales. Baker & Pistone, supra n. 3, p. 78.

<sup>86</sup> Todos los estándares mínimos y mejores prácticas de Baker y Pistone sobre sanciones penales y administrativas están referidas a alguna forma de proporcionalidad. Baker & Pistone, supra n. 3, p. 79. Ver también Weffe H., supra n. 82, sec. 1.1.3.

<sup>87</sup> Ver OPTR, supra n. 13, sec. II.5.2; y Weffe H., supra n. 83, sec. 4.

<sup>88</sup> OPTR, supra n. 14, secs. II.5 and II.7.

supuesto de su imputación a gerentes o administradores de sociedades. A través de una decisión de la Comisión Interamericana de Derechos Humanos (CIDH), la sección 4.3 analizará la presunción de inocencia y la proporcionalidad de las sanciones tributarias, en el supuesto de su vinculación con sanciones consistentes en la pérdida de beneficios derivados de relaciones de sujeción administrativa especial, como las concesiones de servicios públicos.

#### 4.1. No a las expediciones de pesca

La decisión del Tribunal Supremo español del 1 de octubre de 2020 abordó varias de las cuestiones más importantes en torno a los requisitos para el registro administrativo del domicilio: la proporcionalidad y la especificidad de la descripción del objeto de las solicitudes administrativas de registro domiciliario, la necesidad o no de la existencia de un procedimiento de determinación en marcha, debidamente notificado al contribuyente, dentro del cual se practique el registro, y el fundamento de las sospechas fiscales sobre la posible comisión de delito tributario como criterio para determinar la pertinencia del registro.<sup>89</sup>

En efecto, la decisión se enfrentó a cuatro cuestiones esenciales para delimitar el objeto y alcance de los poderes especiales de investigación de la Administración Tributaria en el marco de auditorías intensivas, así como de los extremos que ésta debe cumplir para obtener la autorización judicial necesaria para su ejercicio, en condiciones que permitan ponderar adecuadamente el interés de la investigación con los derechos fundamentales -hogar doméstico, privacidad- afectados por una medida de este tipo. Según la enumeración del Tribunal,<sup>90</sup> estas cuestiones son las siguientes:

- ¿Es suficiente una presunción de fraude fiscal para conceder un registro domiciliario *inaudita parte*, sin abrir formalmente una investigación fiscal?
- ¿Qué grado de concreción deben tener las solicitudes administrativas de registro domiciliario, y hasta dónde alcanza el control judicial de estas peticiones?
- ¿Qué requisitos deben exigirse a las solicitudes administrativas de registro domiciliario para que sean proporcionadas?
- ¿Puede autorizarse un registro domiciliario por el único motivo de que el contribuyente no paga el impuesto medio de su sector empresarial?

A este respecto, el Tribunal estableció, primero, que la Administración Tributaria requiere previamente de un procedimiento, de cuyo inicio haya sido notificado el contribuyente, dirigido expresamente a determinar la situación fiscal del contribuyente para el recto ejercicio de sus competencias de fiscalización y, especialmente, para que el registro domiciliario tenga lugar válidamente.<sup>91</sup> En presencia de posibles indicios de defraudación tributaria, y presuntivamente conocido el autor, es absolutamente necesario un procedimiento que encauce formalmente ese propósito, debidamente notificado al contribuyente en salvaguarda de su derecho a ser informado -y, por esa vía, de su derecho a defenderse- y dentro del cual se verifique una incidencia a través de la cual se produzca el registro domiciliario, con una finalidad concreta y claramente delimitada para que la Administración Tributaria pueda válidamente ejercer su pretensión punitiva fiscal contra el contribuyente.<sup>92</sup> Esto responde al estándar mínimo de actuación del Estado en materia tributaria y punitiva que exige la previa notificación al contribuyente de las acciones dirigidas directamente a limitar sus derechos, de una forma equivalente a la aplicable dentro

<sup>89</sup> ES: Tribunal Supremo, 1 oct. 2020, Taberna La Montillana, S.L. v. Agencia Estatal de Administración Tributaria, Rec. Cas. no. 2966/2019, [STS 3023/2020 - ECLI:ES:TS:2020:3023 - Poder Judicial](#) (acceso 21 Mayo 2021). Ver también OPTR, supra n. 14, secs. II.5.3.

<sup>90</sup> Taberna La Montillana, S.L. v. Agencia Estatal de Administración Tributaria (2020), supra n. 89, Antecedente de Hecho 3ro.

<sup>91</sup> Id., Fundamento Jurídico 1ro.

<sup>92</sup> Id., Fundamento Jurídico 3ro.

del procedimiento penal, en tanto la investigación fiscal se orienta, por defecto, del autor a los hechos.<sup>93</sup>

En tanto necesitada del sigilo que garantice sus resultados, la incidencia procedimental abierta para la autorización judicial del registro -no el procedimiento principal- podrá ser resuelto *inaudita parte*.<sup>94</sup>

Para garantizar la adecuada protección de los derechos del contribuyente, el juez de garantías deberá analizar críticamente los elementos de convicción puestos a su disposición por la Administración Tributaria en su solicitud para determinar si, en efecto, el registro domiciliario es una medida idónea, necesaria y, en una palabra, proporcionada al fin probatorio perseguido. Para ponderar adecuadamente los derechos en juego, el juez no puede confiar ciegamente en las afirmaciones genéricas de la Administración Tributaria, ni reducir la autorización judicial a una mera formalidad, sino que debe constatar la existencia de indicios precisos, suficientemente concordados y razonablemente verosímiles que justifiquen la práctica de la medida,<sup>95</sup> que evidencien el riesgo cierto de destrucción o desaparición de las pruebas.<sup>96</sup>

En otras palabras, la presunción de fraude fiscal es sólo susceptible de fundamentar un registro domiciliario a través de un procedimiento administrativo con todas las formalidades, instrumentado para servir de cauce formal a la actividad administrativa y salvaguardar los derechos fundamentales del contribuyente. Esta declaración coincide con la exigencia del estándar mínimo de Baker y Pistone en la materia, de acuerdo con el cual el registro domiciliario solo debe autorizarse en circunstancias excepcionales.<sup>97</sup>

De ello se deduce la prohibición de entrada al domicilio constitucionalmente protegido por fines prospectivos, estadísticos o indefinidos,

sin identificar con precisión qué información concreta se va a obtener, ni la imposibilidad de obtenerla por otros medios menos invasivos.<sup>98</sup>

Es requisito esencial de una solicitud de registro domiciliario la indicación expresa de la finalidad de la entrada, la justificación y prueba de su necesidad, la enumeración razonada de los indicios concretos, precisos y objetivos de la posible comisión de defraudación tributaria, con indicación de los elementos que permiten conocer su gravedad, seriedad y entidad, avanzando la cuantía del fraude o la deuda tributaria eludida y explicando por qué ese registro domiciliario es instrumento único y eficaz para su constatación, y que han sido o podrían ser infructuosos otros posibles medios o medidas alternativas menos gravosas.<sup>99</sup>

Esta declaración judicial contradice, como corresponde, la posibilidad del uso de registros domiciliarios para “expediciones de pesca”, búsquedas especulativas de información sin nexo aparente con un procedimiento abierto y sin una mínima individualización ni del sujeto ni del objeto de la investigación, a través de referencias vagas y poco sustanciadas: en resumen, una *inquisitio generalis*. Es claro, a juicio del autor, el divorcio entre las “expediciones de pesca”, prohibidas con razón por la decisión comentada, y el conjunto de posiciones jurídicas fundamentales que es esencial del derecho de defensa.<sup>100</sup>

Así las cosas, la solicitud de registro domiciliario no puede fundarse -dice el Tribunal, y el autor concuerda- en la sospecha de comisión de fraude fiscal fundamentada en la comparación con una hipotética rentabilidad media del mercado relevante en el que participa la contribuyente, sin que la Administración evidencie la fuente de la información estadística ni los parámetros que le sirven de base para la identificación del mercado relevante, información que -como se dijo previamente- no puede ser aceptada

---

<sup>93</sup> Weffe H, supra n. 82, sec. 4.2.

<sup>94</sup> Taberna La Montillana, S.L. v. Agencia Estatal de Administración Tributaria (2020), supra n. 89, Fundamento Jurídico 3ro.

<sup>95</sup> Id., Fundamento Jurídico 2do.

<sup>96</sup> Baker & Pistone, supra n. 3, p. 78.

<sup>97</sup> Baker & Pistone, supra n. 3, p. 78.

---

<sup>98</sup> Taberna La Montillana, S.L. v. Agencia Estatal de Administración Tributaria (2020), supra n. 89, Fundamento Jurídico 3ro.

<sup>99</sup> Id., Fundamento Jurídico 3ro.

<sup>100</sup> Weffe H, supra n. 82, sec. 4.3.2.2.

acríticamente ni dejar de ponderarse en razón de su proporcionalidad con los fines perseguidos con la medida.<sup>101</sup> Lo contrario es, como lo señala el Tribunal, presumir que todo contribuyente es un defraudador en potencia,<sup>102</sup> cuestión que contradice, además de a la presunción de inocencia, la buena fe que debe regir toda actuación de la Administración Tributaria, y pone en evidencia la estigmatización de los contribuyentes que, a juicio del autor, ha servido de fundamento a la expansión del poder punitivo de la Administración Tributaria.<sup>103</sup>

#### 4.2. Por poco, pero imposible

El caso *Agapov v. Rusia* del TEDH<sup>104</sup> pone a prueba a la presunción de inocencia como estándar mínimo de actuación del Estado en la persecución y castigo de infracciones y delitos tributarios, y la interacción de la referida presunción con las reglas de distribución de la carga de la prueba para la determinación de la responsabilidad civil derivada de la presunta comisión de defraudación tributaria.<sup>105</sup> Esta determinación permite acreditar la proporcionalidad -bajo la forma de necesidad- en la aplicación de sanciones penales y administrativas, en el sentido de los estándares mínimos y mejores prácticas de Baker y Pistone en la materia.<sup>106</sup>

Una sociedad de responsabilidad limitada (SRL) gerenciada por el Sr. Agapov fue

hallada culpable de fraude fiscal relativo al IVA. Debido a su situación financiera como consecuencia del proceso, la SRL se declaró en quiebra y fue desincorporada del registro mercantil antes de pagar su deuda. Paralelamente, el Ministerio Público inició una investigación penal contra el Sr. Agapov, en su carácter de gerente, por el fraude fiscal cometido por la SRL. Ese procedimiento terminó con un informe del fiscal a cargo del caso, en el que determinó que, si bien existían suficientes elementos de convicción para atribuir presuntivamente la autoría de defraudación fiscal al Sr. Agapov (posiblemente por su función de garante como administrador de la sociedad),<sup>107</sup> no era posible llevarlo a juicio por cuanto la acción penal se hallaba ya prescrita.<sup>108</sup>

En este escenario, la Administración Tributaria decidió demandar la responsabilidad civil del Sr. Agapov derivada del delito fiscal imputado a la SRL. El tribunal civil a cargo de la causa decidió a favor de la Administración Tributaria, con base en que -a juicio de ese Tribunal- el Sr. Agapov era penalmente responsable por la comisión de la defraudación fiscal, con fundamento en el informe de sobreseimiento dictado por el fiscal a cargo de la investigación penal. En otras palabras, el tribunal civil declaró la responsabilidad civil del Sr. Agapov sobre la base de su culpabilidad penal, con único fundamento en el informe fiscal por el que se sobreseyó la causa.<sup>109</sup>

Sobre esta base, el *thema decidendum* se limita a determinar si un tribunal civil puede declarar al Sr. Agapov penalmente culpable de evasión fiscal sin una decisión condenatoria definitiva previa de un tribunal penal, a la luz de la presunción de inocencia que integra la cláusula convencional del debido proceso, con base en el levantamiento del velo corporativo.<sup>110</sup>

Ante estos hechos, el Tribunal decidió -en criterio que el autor comparte- que no es

<sup>101</sup> Taberna La Montillana, S.L. v. Agencia Estatal de Administración Tributaria (2020), supra n. 89, Fundamento Jurídico 4to.

<sup>102</sup> Id., Fundamento Jurídico 3ro.

<sup>103</sup> Ver Weffe H., supra n. 81, sec. 2.4.1. Ver también C. E. Weffe H., La codificación del Derecho Penal Tributario en Venezuela, pp. , 30 años de la codificación del Derecho Tributario venezolano (J. Sol Gil, ed., AVDT 2012), [Carlos E. Weffe - La Codificación del Derecho Penal Tributario en Venezuela](#) (acceso 22 mayo 2021).

<sup>104</sup> RU: ECHR, 6 oct. 2020, *Agapov v. Rusia*, App. no. 52464/15, [HUDOC](#), (acceso 21 Mayo 2021). Ver también OPTR, supra n. 14, secs. II.7.1.

<sup>105</sup> C. E. Weffe H., Culpabilidad, delitos tributarios e infracciones fiscales, pp. 177-180 (Thomson Reuters, 2018), [Carlos E. Weffe - Culpabilidad, infracciones tributarias y delitos fiscales](#) (acceso 21 Mayo 2021).

<sup>106</sup> Baker y Pistone, supra n. 3, p. 78.

<sup>107</sup> Weffe H., supra n. 104, p. 283.

<sup>108</sup> *Agapov v. Rusia* (2020), supra n. 104, párr. 6-12.

<sup>109</sup> Id., párr. 13-14.

<sup>110</sup> Artículo 6 (2), Convenio Europeo de Derechos Humanos.

posible declarar la culpabilidad penal del contribuyente en sede civil, con el propósito de determinar la responsabilidad civil, sin vulnerar la presunción de inocencia.<sup>111</sup> No existe una declaración judicial definitiva de culpabilidad del Sr. Agapov, en tanto el proceso penal instruido contra él fue sobreseído: en los términos del Tribunal, “el demandante nunca fue juzgado ni condenado por dicho delito por un tribunal competente para determinar las cuestiones de culpabilidad según el derecho penal”.<sup>112</sup> No es admisible que se utilice la falta de absolución en el proceso penal -terminado por sobreseimiento- como fundamento automático y suficiente de la responsabilidad por el daño derivado de la falta de pago del IVA por la SRL.<sup>113</sup> Esta circunstancia tampoco es suficiente para acreditar los extremos de la responsabilidad civil, sin que la evidencia de la conducta constitutiva del daño y la relación de causalidad entre éstos y el Sr. Agapov haya sido debatida en un proceso con todas las garantías.<sup>114</sup>

Los estándares de determinación y prueba de la responsabilidad civil derivada de hecho ilícito difieren sustancialmente de los aplicables a la constatación de la responsabilidad penal. Para la primera, es esencial la determinación del nexo de causalidad entre la conducta -la falta de pago de la obligación tributaria- y el daño patrimonial sufrido por el Estado. Para la segunda es necesario, además de estos requisitos, acreditar la culpabilidad (*mens rea*), entendida como la reprochabilidad del ilícito cometido por una persona capaz de entender y de querer, consciente del carácter antijurídico del hecho, en condiciones de normalidad volitiva.<sup>115</sup>

En todo caso, el tribunal civil tiene vedado pronunciarse sobre la culpabilidad penal del contribuyente: al hacerlo,<sup>116</sup> violó la presunción de inocencia, máxime cuando el

contribuyente, por causa del sobreseimiento, no tuvo oportunidad de defenderse de esa imputación en sede penal.<sup>117</sup> No existe tampoco una práctica administrativa que permita el levantamiento del velo corporativo para atribuir la falta de pago de IVA imputable a la SRL al Sr. Agapov, como administrador de esa sociedad.<sup>118</sup>

En consecuencia, el Tribunal estimó que la indebida extensión de la responsabilidad por deuda tributaria al Sr. Agapov por esta vía constituye una interferencia indebida en el pacífico disfrute de su propiedad, en el sentido del artículo 1 del Protocolo no. 1 del CEDH, en tanto carente de base legal.<sup>119</sup> El autor coincide plenamente con la visión del Tribunal a este respecto, que está alineada con los estándares mínimos y mejores prácticas de Baker y Pistone sobre la materia.<sup>120</sup>

#### 4.3. Manténgalos a raya

La proporcionalidad de las sanciones penales y administrativas y la parte sustantiva del *non bis in ídem*, los dos primeros estándares mínimos de Baker y Pistone en la materia,<sup>121</sup> fue objeto de un interesante pronunciamiento de la Comisión Interamericana de Derechos Humanos (CIDH), aunque indirectamente.<sup>122</sup>

Los contribuyentes eran concesionarios de cuatro frecuencias de radio, que operaban en Montevideo y otras ciudades del país. Luego de una auditoría fiscal, la Administración Tributaria determinó que los contribuyentes habían manipulado el saldo de créditos fiscales de IVA atribuibles al ejercicio de sus actividades, trasladando fraudulentamente créditos imputables a la emisora de Montevideo hacia las restantes estaciones del

<sup>117</sup> Id., párr. 44-45.

<sup>118</sup> Id., párr. 61.

<sup>119</sup> Id., párr. 58.

<sup>120</sup> Baker & Pistone, supra n. 3, p. 78. Ver también OPTR, supra n. 14, sec. II.7.1.

<sup>121</sup> Baker & Pistone, supra n. 3, p. 78. Ver también OPTR, supra n. 14, sec. II.7.1.

<sup>122</sup> UY: CIDH, 6 oct. 2020, María Meyber Bichakdjian Altounian y otros v. Uruguay, caso no. 1498/10, <https://www.oas.org/es/cidh/decisiones/2019/URIN1498-10ES.pdf> (acceso 22 Mayo 2021)

<sup>111</sup> Agapov v. Rusia (2020), supra n. 104, párr. 41.

<sup>112</sup> Id., párr. 38.

<sup>113</sup> Id., párr. 43.

<sup>114</sup> Id., párr. 60.

<sup>115</sup> Weffe H., supra n. 104, pp. 180-182, 249-250.

<sup>116</sup> Agapov v. Rusia (2020), supra n. 104, párr. 41.

circuito radial, lo que -además- les permitió obtener exenciones fiscales indebidas en materia de impuestos al giro negocial. Por esta razón, la Administración Tributaria impuso multas a los contribuyentes, y remitió las actuaciones al Ministerio Público para la instrucción del proceso penal por el delito de defraudación tributaria. La actuación fiscal fue confirmada por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo.<sup>123</sup>

Durante el proceso penal se habrían verificado dos tipos de acciones. Por una parte, el máximo jerarca de la Administración Tributaria supuestamente inició una campaña de medios nombrando y avergonzando a los contribuyentes, expresando públicamente que éstos serían penalmente procesados y condenados. Paralelamente, el Presidente de la República revocó las concesiones de frecuencias de radio concedidas a los contribuyentes, con fundamento en las multas tributarias y en el inicio de un proceso penal por esta causa, lo que habría supuesto la pérdida de determinados requisitos de solvencia moral para la operación de frecuencias de radiodifusión. Luego de un proceso judicial que buscaba la nulidad de estos actos, las estaciones de radio a cargo de los contribuyentes cesaron transmisiones antes de que se dictase sentencia en el proceso penal. Finalmente, dos de los tres contribuyentes fueron condenados por fraude fiscal. Las cuatro licencias de radiodifusión quedaron anuladas. Aunque la sentencia penal quedó firme, un tiempo después el tribunal de primera instancia revocó por *contrario imperio* la sentencia, ordenando que se tuviese por extinguido el delito. A pesar de ello, los contribuyentes condenados cumplieron una cuarta parte de la condena, unos seis meses de prisión.<sup>124</sup>

Con base en estos hechos, los contribuyentes denunciaron la violación de los derechos a la integridad y a la libertad personal, de pensamiento y expresión, igualdad ante la ley, protección a la honra, la reputación personal y la vida privada y familiar, trabajo y justa retribución, propiedad,

protección contra la detención arbitraria y el debido proceso.<sup>125</sup>

Como se evidencia de los hechos descritos, a las sanciones penales y administrativas aplicables en sentido estricto a la defraudación tributaria, multa y prisión, se sumó la revocación de las habilitaciones administrativas para la operación de frecuencias de radiodifusión, aparentemente por la misma causa.

Sin embargo, sorpresivamente para el autor, la CIDH declaró inadmisibile la denuncia de los contribuyentes. La Comisión no encontró evidencia de agotamiento de los recursos internos contra el “naming and shaming”, conducta que -deduce el autor de la lectura de la decisión- constituyó una vía de hecho antes que el resultado de un procedimiento administrativo formal, lo que reduce la posibilidad de accionar remedios procesales efectivos. La CIDH tampoco encontró evidencia de que el procedimiento penal fuese decisivo para la revocatoria de las licencias de radiodifusión, ni en consecuencia halló violación alguna a los derechos denunciados.

A juicio del autor, la revocatoria de la licencia configura una “pena indirecta”<sup>126</sup> por el fraude fiscal que, acumulada a las otras sanciones aplicadas, castiga múltiples veces el mismo hecho (*non bis in idem*) sin que múltiples intereses jurídicos requieran de tutela punitiva.<sup>127</sup> Ello lesiona la proporcionalidad de la respuesta estatal frente al hecho ilícito, dada la íntima conexión en espacio y tiempo entre los distintos procedimientos, sin que ninguno de ellos haya sido tomado en cuenta para medir la sanción aplicable en cualquiera de los otros, tal como lo sugiere la jurisprudencia del TEDH.<sup>128</sup> A ello se suma, en criterio del autor, el hecho de que se decidiese

<sup>125</sup> Id., p. 1.

<sup>126</sup> Ver Weffe H., supra n. 81, sec. 2.3.

<sup>127</sup> Id., sec. 1.1.2.

<sup>128</sup> Ver B. BAHÇECI & S. OVALIOĞLU, [The Controversial Application of the ne bis in idem Rule by the European Court of Human Rights in Respect of Tax Penalties](#), 58 Eur. Taxn. 9, sec. 3.3. (2018), Journal Articles & Papers IBFD, y R. Seer & A.L. Wilms, General Report, en *Surcharges and Penalties in Tax Law* sec. 1.3., pp. 21-22 (R. Seer & A.L. Wilms eds., IBFD 2016), Books IBFD.

<sup>123</sup> Id., párr. 2-4.

<sup>124</sup> Id., párr. 3, 5-6, 10.

la revocatoria de las licencias de radiodifusión sin que hubiese sentencia condenatoria firme en sede penal, lo que parece contradecir a la presunción de inocencia (y por esa vía a la proporcionalidad) en el sentido expuesto en la sección 4.2 y al *non bis in idem*, en contra de lo sugerido por los estándares mínimos de Baker y Pistone en la materia.<sup>129</sup>

## 5. Los tribunales toman la palabra: situaciones transfronterizas

Desde antiguo, las situaciones transfronterizas han representado un problema especial para la protección efectiva de los derechos de los contribuyentes. El sistema de tributación internacional, estructurado sobre la base de las recíprocas concesiones estatales en materia de límites al poder tributario, no ha tomado -todavía- conciencia integral del derecho de los contribuyentes a participar integralmente de los procesos interjurisdiccionales de determinación del régimen tributario aplicable a las operaciones con elementos de extranjería fiscalmente relevantes, aún y cuando ellos son los afectados directamente por las medidas de los tratados tributarios (o por la falta de ellas). En una frase, los contribuyentes siguen siendo tratados como meros objetos del ejercicio de la soberanía estatal en materia tributaria.<sup>130</sup>

El carácter no estatal de los contribuyentes no es óbice para reconocerles derechos. Como señalan con acierto Kokott, Pistone y Miller, el reconocimiento de derechos a los actores no estatales en el derecho internacional público incluye forzosamente a los derechos fundamentales de los contribuyentes, que son derechos humanos que deben ser efectivamente protegidos, incluso ante el interés general de la comunidad en la recaudación de impuestos.<sup>131</sup>

La necesidad acuciante de protección efectiva de los derechos de los contribuyentes

en situaciones transfronterizas se maximiza en el contexto de la búsqueda de la transparencia documental, procedimental y decisoria necesaria para la correcta determinación del tributo con elementos de prueba extranjeros, sobre todo en el intercambio de información entre administraciones tributarias. En éste rige, también, los extremos de proporcionalidad que son exigibles de cualquier medida estatal. De este modo, el intercambio de información -sobre todo el automático- tienen justificación racional en la medida en la que la información así obtenida sirva efectivamente de prueba a los efectos de la determinación tributaria, sirviendo así para incrementar los índices de cumplimiento. Si, por el contrario, la información objeto de intercambio (automático) no es efectivamente utilizada, cabe cuestionarse la juridicidad de la medida y la razonabilidad del empleo de ingentes recursos de las Administraciones Tributarias -sobre todo extranjeras- para recopilar e intercambiar todos estos datos, sin agregar los riesgos de pérdida, robo, fuga e inexactitud de los datos, así como el uso de esta información para fines distintos a la determinación tributaria<sup>132</sup> a los que ya se hizo mención en la sección 3, así como a otros derechos de los contribuyentes como el secreto profesional. De estas cuestiones tratará la sección 5.1.

Por su parte, a pesar del carácter fundamental de los derechos de los contribuyentes, la práctica ha evidenciado la reticencia de los Estados a garantizar la participación plena de los contribuyentes en el intercambio de información,<sup>133</sup> lo que ha forzado a los tribunales, aunque tímidamente, a intervenir. De eso tratará la sección 5.2.

### 5.1. DAC en revisión

El año 2020 fue prolijo en desarrollos respecto de la cooperación administrativa en materia tributaria a nivel europeo, específicamente en lo relativo al intercambio de información entre administraciones tributarias. Esta sección se dedicará al

---

<sup>129</sup> Baker & Pistone, supra n. 3, p. 78.

<sup>130</sup> Ver Kokott, Pistone, and Miller, supra n. 12, sec. II.

<sup>131</sup> Id.

<sup>132</sup> Wöhler, supra n. 32, secs. 5.2. to 5.5.

<sup>133</sup> OPTR, supra n. 14, sec. II.9.

intercambio de información, tanto en lo relativo al análisis de su efectividad en la práctica (sección 5.1.1), como a los riesgos que suponen las reglas de reporte obligatorio de esquemas fiscales para el secreto profesional (sección 5.1.2).

### 5.1.1. DAC agrietado

En 2020, el Tribunal de Cuentas Europeo emitió su informe especial n. 3, para evaluar el sistema de intercambio de información fiscal en la UE. El reporte abarcó el período comprendido entre 2014 y 2019. Además del marco legislativo que sirve de base al intercambio, el Tribunal de Cuentas auditó el rendimiento del sistema de intercambio de información, para lo cual visitó cinco Estados Miembros (Chipre, Italia, Países Bajos, Polonia y España) con el objeto de valorar su utilización de la información intercambiada y el modo en el que se mide la eficacia del sistema.<sup>134</sup>

A los fines de este artículo, el punto del informe que -para el autor- reviste mayor interés en el contexto de la protección práctica de los derechos de los contribuyentes, en el sentido de los estándares mínimos y mejores prácticas de Baker y Pistone,<sup>135</sup> es el del uso efectivo de la información sujeta a intercambio automático a través de los mecanismos de la Directiva Europea de Cooperación Administrativa en el ámbito de la fiscalidad (DAC).

A este respecto, el informe es categórico: los Estados hacen un uso limitado de la información obtenida a través de esta figura. De acuerdo con el Tribunal de cuentas, el intercambio automático presenta insuficiencias en lo que respecta a la actualidad, la precisión y la exhaustividad de la información, con casos en los que la información recibida es incompleta (pues no se obtienen datos sobre todas las categorías de ingresos) y, a veces,

tardía.<sup>136</sup> Solo uno de los Estados Miembros llevó a cabo verificaciones manuales y limitadas de la calidad de la información recibida, que no se aplicaban como un proceso sistemático.<sup>137</sup>

Adicionalmente, la identificación de contribuyentes para el cruce de los datos objeto de intercambio automático se reveló problemático. Los Estados miembros rara vez vinculan la información que envían a un número de identificación fiscal (NIF) expedido por el país de residencia del contribuyente. En el trienio comprendido entre 2015 y 2017, solo el 2 % de los contribuyentes afectados por el intercambio automático de información estaba asociado a un NIF emitido por el país receptor,<sup>138</sup> cifra que sube a 70 % para el caso de la Directiva 2014/107/UE (DAC-2).<sup>139</sup> Respecto de esta última Directiva, el informe concluyó que los Estados Miembros realizan pocos controles de la calidad de los datos comunicados por las instituciones financieras, y las sanciones por estos hechos no son -según el Tribunal- lo suficientemente disuasorias para garantizar el cumplimiento. La información de retorno sobre la calidad, integridad y actualidad de los datos es muy escasa, y es nula con respecto a otros aspectos.<sup>140</sup>

A partir de las (bajas) tasas de coincidencia entre la información doméstica y la recibida a través del intercambio, el Tribunal de Cuentas determinó que los Estados Miembros infrutilizan normalmente la enorme cantidad de información que reciben a través de los mecanismos de cooperación administrativa. La información que sí se utiliza no lo es de

<sup>134</sup> Tribunal de Cuentas Europeo, Intercambio de información fiscal en la UE: bases sólidas con deficiencias en la ejecución, Informe Especial n. 3, p. 4 [https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/S/R21\\_03/SR\\_Exchange\\_tax\\_inform\\_ES.pdf](https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/S/R21_03/SR_Exchange_tax_inform_ES.pdf) (acceso 23 mayo 2021).

<sup>135</sup> Baker & Pistone, supra n. 7, pp. 80-81.

<sup>136</sup> Tribunal de Cuentas Europeo, Informe Especial n. 3, supra n. 134, párr. 45.

<sup>137</sup> Id., párr. 46.

<sup>138</sup> Id., párr. 46.

<sup>139</sup> Directiva 2014/107/UE del Consejo, de 9 de diciembre de 2014, que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere a la obligatoriedad del intercambio automático de información en el ámbito de la fiscalidad, OJ L 359, pp. 1-29 (16 dic. 2014), <http://data.europa.eu/eli/dir/2014/107/oj>, (acceso 23 mayo 2021).

<sup>140</sup> Tribunal de Cuentas Europeo, Informe Especial n. 3, supra n. 134, párr. 51-56.

manera “rigurosa”. Por ejemplo: un Estado Miembro señala ciertos campos de datos en las declaraciones de impuestos, pero sin introducir previamente los importes, mientras que otro notifica a los contribuyentes que la información está disponible y que ellos deben rellenar los campos correspondientes, engeguenciando a los contribuyentes respecto del tipo, veracidad y calidad de los datos que posee la Administración Tributaria para cumplimentar previamente sus declaraciones tributarias, únicamente por el efecto disuasorio que -según las Administraciones Tributarias involucradas- tienen estas conductas en los contribuyentes.<sup>141</sup>

En un sentido opuesto, los estándares mínimos y mejores prácticas de Baker y Pistone señalan, respecto de las declaraciones fiscales cumplimentadas previamente, que éstas deben permitir la posibilidad de que el contribuyente corrija errores, a partir -obviamente- de garantizar el derecho del contribuyente a acceder y corregir de antemano la información personal que sobre ellos tiene la Administración Tributaria (*habeas data*).<sup>142</sup> Sobre esta base, sorprende al autor una conducta como la descrita previamente, en un entorno donde se pretende favorecer al cumplimiento voluntario a través de la cooperación entre Administración y contribuyente,<sup>143</sup> y la transparencia se ha vuelto la palabra de moda para justificar la tendencia expansiva de las facultades de las Administraciones Tributarias, antes que al proceso de doble vía que debería ser.<sup>144</sup>

El Tribunal de Cuentas Europeo termina, en este punto, por constatar la infrautilización importante de la información obtenida a

través del intercambio automático para fines fiscales. Menos de un tercio de las informaciones recibidas en el marco de DAC-1 y de DAC-2, solo un 4% de la información recibida en el marco de la Directiva 2015/2376 (DAC-3)<sup>145</sup> y de la Directiva 2016/881 (DAC-4),<sup>146</sup> dieron lugar a nuevas acciones relacionadas con la fiscalidad,<sup>147</sup> mientras que el intercambio de información por requerimiento -esto es, orientado en el marco de una auditoría fiscal concreta y referida a hechos específicos- funciona bien, según el Tribunal.<sup>148</sup>

En opinión del autor, esta situación permite cuestionar la racionalidad del nuevo paradigma de intercambio automático de información. Al partir de que la actividad administrativa de interferencia con los derechos de los contribuyentes debe estar sometida a límites estrictos, derivados de la necesidad y pertinencia, un esquema de intercambio automático donde se recopile cantidades enormes de datos de los contribuyentes, no orientados a un proceso de determinación de obligaciones fiscales sino a alimentar de manera vaga e indiscriminada las bases de datos de la Administración, a la espera de que aparezca algún dato que motive una actuación concreta, es innecesaria respecto del interés público que se dice salvaguardar, excesiva respecto de la esfera de derechos de los contribuyentes afectados, y peligrosamente similar en sus efectos a las expediciones de pesca tratadas en la sección

<sup>141</sup> Id., párr. 57, 63-64.

<sup>142</sup> Baker & Pistone, supra n. 7, p. 74.

<sup>143</sup> J. A. ROZAS VALDÉS, *Comment Report: Tax Penalties in a Cooperative Compliance Framework, en Surcharges and Penalties in Tax Law*, pp. 45-52 (R. Seer & A.L. Wilms eds., IBFD 2016), Books IBFD.

<sup>144</sup> J. HEY, “General Report – The Notion and Concept of Tax Transparency”, en *Tax Transparency*, secs. 1.1-1.2.1. (F. Başaran Yavaşlar & J. Hey eds., IBFD 2020), Books IBFD.

<sup>145</sup> Directiva (UE) 2015/2376 del Consejo, de 8 de diciembre de 2015, que modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad, OJ L 332, pp. 1-10 (18 Dec. 2015), [32015L2376 - EN - EUR-Lex](https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2015/2376/oj) (acceso 23 mayo 2021).

<sup>146</sup> Directiva (UE) 2016/881 del Consejo, de 25 de mayo de 2016, que modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad, OJ L 146, pp. 8-21 (3 junio 2016), <http://data.europa.eu/eli/dir/2016/881/oj> (acceso 23 mayo 2021).

<sup>147</sup> Tribunal de Cuentas Europeo, Informe Especial n. 3, supra n. 133, párr. 68, 70, 78, 83.

<sup>148</sup> Id., párr. 84-91.

4.1. Ello sin contar, como se mencionó en la sección 5, los riesgos de pérdida, robo, fuga e inexactitud de los datos, así como el uso de esta información para fines distintos a la determinación tributaria.<sup>149</sup>

### 5.1.2. Alerta temprana sobre DAC-6

El reporte obligatorio de esquemas fiscales potencialmente “agresivos”, sistema que pretende la alerta temprana de los riesgos de la planificación fiscal “agresiva” a través de la recopilación e intercambio transfronterizo de la información relativa a los planes tributarios a comercializarse por los profesionales dedicados a la asesoría fiscal, o a implementarse por los contribuyentes, plantea significativos desafíos a las actividades profesionales de los intermediarios fiscales, y a la adecuada protección de los derechos de los contribuyentes.

En efecto, en razón del medio indirecto (señas distintivas) a través del cual determina su ámbito material de aplicación, el reporte obligatorio de esquemas fiscales tiene un efecto disuasivo indiscriminado sobre el mercado de planificación fiscal, “agresiva” o no, que afecta negativamente a la libertad económica de los intermediarios. Esta situación se radicaliza en el caso de los rasgos distintivos “genéricos”, estructurados en su mayoría alrededor del riesgo objetivo de las operaciones de los intermediarios fiscales. Además, la falta de participación del asesor en la precalificación administrativa del esquema como “agresivo” (y en consecuencia, su publicación en “listas negras”, o su uso para una forma indirecta de “naming and shaming” implica, desde el punto de vista del asesor, riesgos para la protección de la confidencialidad de la información del contribuyente. En marcos institucionales debilitados, el sistema puede llegar al extremo de convertirse en una suerte de “autorización indirecta” para las planificaciones fiscales. Así, el reporte obligatorio de esquemas fiscales puede llegar a constituirse en una barrera estatal de entrada al mercado de oferta de la asesoría fiscal, “agresiva” o no, que dependiendo de su

alcance puede tender al extremo de la eliminación de ese mercado.<sup>150</sup>

Por su parte, el reporte obligatorio de esquemas fiscales representa una posible reducción del ámbito de protección de los derechos de los contribuyentes. El efecto disuasivo sobre el mercado de asesoría fiscal afecta también a la demanda de estos servicios, interfiriendo significativamente en el ejercicio de los derechos de los contribuyentes a la asistencia letrada: el consejo profesional para participar en su mercado relevante en condiciones competitivas a través de la optimización del costo fiscal de sus negocios, con lo que resultan afectados, también, los derechos de los contribuyentes a la libertad económica y a la economía de opción. En tanto declaración con valor equivalente a la de una autoliquidación tributaria -al informar potenciales hechos imposables-, el reporte de esquemas fiscales supone -en opinión del autor- riesgos al *nemo tenetur* y al debido proceso, en tanto la participación y control de la actividad administrativa de precalificación de esquemas como “agresivos” para la implementación de medidas de política fiscal o la práctica de auditorías es limitada.<sup>151</sup>

Otro derecho que, en principio, parece afectado seriamente por el reporte obligatorio de esquemas fiscales es el secreto profesional.<sup>152</sup> De acuerdo con los estándares mínimos y mejores prácticas de Baker y Pistone, el secreto profesional debe extenderse a todas las formas de auditoría fiscal, y cualquier información conocida por el asesor en condiciones de confidencialidad debe ser privilegiada.<sup>153</sup> Cabe cuestionarse entonces qué ocurre cuando, con base en la

<sup>150</sup> C.E. WEFFE H., Mandatory Disclosure Rules and Taxpayers' Rights: Where Do We Stand?, secs. 3.3-3.5, Intl. Tax Stud. 1 (2021), Journal Articles & Opinion Pieces IBFD

<sup>151</sup> Ver WEFFE H., supra n. 150, sec. 4.3. Ver también N. Čičin-Šain, New Mandatory Disclosure Rules for Tax Intermediaries and Taxpayers in the European Union – Another “Bite” into the Rights of the Taxpayer?, sec. 3.2, 11 World Tax J. (2019), Journal Articles & Opinion Pieces IBFD

<sup>152</sup> Ver WEFFE H., supra n. 150, sec. 4.2. Ver también Čičin-Šain, supra n. 151, sec. 3.1.

<sup>153</sup> Baker & Pistone, supra n. 7, p. 75.

<sup>149</sup> Wöhler, supra n. 31, secs. 5.2. to 5.5.

Directiva 2018/822 del Consejo (DAC-6), se obliga al profesional que ha invocado el secreto profesional a compartir información con terceros asesores que deberán cumplir la obligación en su lugar, en el caso de que varios profesionales hayan colaborado en el diseño, puesta a punto e implementación de un determinado esquema fiscal, y si esta situación es compatible con el derecho a la confidencialidad del contribuyente, y si -bajo todas estas condiciones- los contribuyentes recibirían asesoría fiscal adecuada sin que se proteja debidamente el secreto profesional.<sup>154</sup>

Estas son las cuestiones que ha planteado el Tribunal Constitucional (*Grondwettelijk Hof*) de Bélgica, a propósito del proceso seguido por la Orden de los Colegios de Abogados de Flandes, IG, Asociación Belga de Gestores Fiscales, CD, JU v. el Gobierno de Flandes.<sup>155</sup> En concreto, se cuestiona si la situación descrita en el párrafo anterior, regulada por el artículo 8 bis ter, apartado 5, de la DAC-6, es compatible con los derechos al debido proceso<sup>156</sup> y el respeto a la vida privada de los contribuyentes.<sup>157</sup>

En efecto, según los demandantes, el intermediario que pretende invocar el secreto profesional en Bélgica debe, según la ley de transposición de DAC-6 en el derecho interno, a notificar motivadamente a los demás intermediarios interesados que no puede cumplir con la obligación de comunicación de información con base en el secreto profesional. Ese deber de motivación hace imposible cumplir con el requerimiento legal sin violar el secreto profesional respecto de

aquellos aspectos de los servicios prestados al contribuyente que no hayan sido compartidos por éste con los restantes asesores. Esta situación no representa problema, según el gobierno flamenco, en tanto sea el contribuyente el único obligado a reportar, en defecto del asesor bajo el deber de secreto, o bien cuando el contribuyente ha consentido expresa o tácitamente a la revelación de la información a los demás asesores, o bien cuando el asesor no tiene conocimiento de la participación de otros asesores fiscales en el diseño o implementación del esquema.<sup>158</sup>

En este orden de ideas, el Tribunal Constitucional belga reconoce el carácter del secreto profesional del abogado como elemento esencial del derecho al respeto de la vida privada y del derecho a un proceso equitativo. La información que los abogados deben transmitir sobre sus clientes a la autoridad competente está protegida por el secreto profesional si la información versa sobre actividades incluidas en su mandato específico de defensa o representación ante los tribunales y de prestación de asesoramiento jurídico, incluyendo el simple hecho de acudir a un abogado, según la jurisprudencia del Tribunal. El secreto impide revelar información a cualquier tercero, incluyendo la identidad del cliente. Las excepciones deben fundarse en razones de interés general y el levantamiento del secreto sea estrictamente proporcionado.<sup>159</sup>

Así las cosas, la cuestión sobre la cual debe pronunciarse el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) ataca buena parte de las cuestiones que permiten poner en duda la compatibilidad del reporte obligatorio de esquemas fiscales, si bien limitada a un supuesto específico. Es esta una oportunidad estupenda para que el TJUE fije una posición clara que balancee el interés público comprometido en la transparencia necesaria

---

<sup>154</sup> Ver Weffe H., supra n. 149, sec. 3.3, 3.5 and 4.3.3.

<sup>155</sup> BE: TJUE, resumen de la petición de decisión prejudicial, 21 dic. 2020, caso C-694/20, Orde van Vlaamse Balies, IG, Belgian Association of Tax Lawyers, CD, JU v Vlaamse Regering (gobierno flamenco), <https://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=237708&pageIndex=0&doclang=ES&mode=req&dir=&occ=first&part=1&cid=5819919> (acceso 24 mayo 2021). See also OPTR, supra n. 14, sec. II.9.

<sup>156</sup> Artículo 47, Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea.

<sup>157</sup> Id., artículo 7.

---

<sup>158</sup> BE: TJUE, resumen de la petición de decisión prejudicial, 21 dic. 2020, caso C-694/20, Orde van Vlaamse Balies, IG, Belgian Association of Tax Lawyers, CD, JU v Vlaamse Regering (gobierno flamenco), párr. 2-3.

<sup>159</sup> Id., párr. 6.

para la operación del sistema tributario (una transparencia que, como se desarrolló en la sección 5.1.1., se pone en duda en tanto la información recopilada no sea efectivamente utilizada en el esfuerzo recaudatorio) con la efectiva protección de los derechos de los contribuyentes, que antes que todo son ciudadanos y, como tales, son titulares de derechos fundamentales que demandan protección reforzada.<sup>160</sup>

## 5.2. ¿Tienes experiencia?

Uno de los aspectos más delicados en la protección de los derechos del contribuyente en situaciones transfronterizas es, sin duda, el de la participación del contribuyente en el intercambio de información. Como no podía ser de otro modo, el tema ha generado un debate judicial intenso, a la luz de la aplicación de los mecanismos europeos de cooperación administrativa en materia de fiscalidad.

El intercambio de información puede ser tenido como un procedimiento exclusivamente entre estados, que como tal excluiría la participación de actores no estatales y, en consecuencia, no les reconocería derechos en este marco. Así lo entendió el TJUE en una primera aproximación al tema, en el conocido caso *Sabou*.<sup>161</sup>

Sin embargo, en la medida en la que se trata la ejecución de obligaciones de los Estados miembros derivadas del ordenamiento de la Unión, las garantías que emanan de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea deben resultar aplicables al intercambio de información producido bajo el marco de la DAC. Así lo entendió el TJUE en el caso *Berlioz*, de singular importancia, en la que se reconoció el derecho de los terceros obligados a suministrar información el derecho a un remedio efectivo contra el requerimiento de información y sus consecuencias sancionatorias, y a la revisión por el estado requerido de la validez jurídica del requerimiento de información, en especial

en lo relativo a su “relevancia previsible”.<sup>162</sup> A partir de allí se ha verificado una tendencia a la implementación de los denominados “derechos de participación”, que incluyen los derechos a ser informado del requerimiento de información,<sup>163</sup> a ser oído antes de la transmisión de la información al estado requirente, y a impugnar la decisión del estado requerido respecto de dicha transmisión.<sup>164</sup>

Así las cosas, pareciera registrarse una tendencia favorable hacia la integración de contribuyentes y terceros interesados en el intercambio de información, reconociéndose los derechos de los actores no estatales<sup>165</sup> en este procedimiento, que alinearía la práctica con los principios fundamentales, estándares mínimos y mejores prácticas para la protección de los derechos de los contribuyentes en el intercambio de información.<sup>166</sup>

Durante 2020, el TJUE tuvo una excelente oportunidad de dar un paso adicional en esta dirección. En dos causas acumuladas, el Tribunal tuvo frente a sí un conjunto de hechos sustancialmente idénticos a los discutidos en el caso *Berlioz*.<sup>167</sup>

España requirió de Luxemburgo información relativa a un contribuyente en poder de terceros, una sociedad mercantil y una institución financiera. En cumplimiento del requerimiento, las autoridades tributarias de Luxemburgo solicitaron de estos terceros el suministro de la información requerida,

<sup>162</sup> LU: TJUE, 16 mayo 2017, Caso C-682/15, *Berlioz Investment Fund SA v. Directeur de l'administration des Contributions directes*, ECJ Case Law IBFD. Ver también B. Michel, *Exchange of Information on Request: Whenever, Wherever? Shakira's (and Berlioz's) Right to Judicial Review of the Foreseeable Relevance Standard*, 73 Bull. Intl. Taxn. 2 (2019), Journal Articles & Opinion Pieces IBFD; y OPTR, supra n. 7, sec. 4.1.3.

<sup>163</sup> Weffe H., supra n. 82, sec. 4.2.

<sup>164</sup> J.M. CALDERÓN CARRERO & A. QUINTAS SEARA, [The Taxpayer's Right of Defence in Cross-Border Exchange-of-Information Procedures](#), sec. 3.4., 68 Bull. Intl. Taxn. 9 (2014), Journal Articles & Opinion Pieces IBFD.

<sup>165</sup> Ver Kokott, Pistone, y Miller, supra n. 12.

<sup>166</sup> Baker & Pistone, supra n. 3, pp. 80-81.

<sup>167</sup> Luxemburgo (asuntos acumulados C-245/19 y C-246/19), supra n. 162. Ver también OPTR, supra n. 14, sec. II.9.1.2.

<sup>160</sup> Kokott, Pistone y Miller, supra n. 12, sec. V. Ver también Weffe H., supra n. 82, sec. 2.1.

<sup>161</sup> CZ: TJUE, 22 oct. 2013, Caso C-276/12, *Jiří Sabou v. Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu*, párr. 48, Case Law IBFD.

consistente en los contratos celebrados y que surtan efectos entre el contribuyente y esos terceros en relación con los derechos de aquél en el período auditado, todas las facturas emitidas o recibidas en relación con dichos contratos, así como su forma de cobro y su pago, y el detalle de las cuentas bancarias y de las instituciones financieras en las que se mantiene el efectivo registrado en el balance.<sup>168</sup> También fue objeto de requerimiento la información sobre los nombres del titular, de las personas autorizadas a efectuar operaciones y que abrieron una cuenta bancaria determinada, los estados de cuenta, el beneficiario efectivo, e información sobre la existencia de otras cuentas o activos financieros de las que el contribuyente investigado fuese titular.<sup>169</sup> De acuerdo con la ley luxemburguesa, todos los requerimientos indicaban que no cabía recurso alguno contra ellos.<sup>170</sup>

En este contexto, los terceros cuestionaron la pertinencia previsible del requerimiento, por lo cual impugnaron la solicitud de información ante el Tribunal de lo Contencioso Administrativo de Luxemburgo, el cual decidió a favor de los terceros en el sentido de *Berlioz*.<sup>171</sup>

El estado apeló, lo que llevó al Tribunal Supremo de lo Contencioso Administrativo a solicitar un pronunciamiento del TJUE respecto del derecho a impugnar directamente el requerimiento de información en el estado requerido, tanto de los terceros como del contribuyente respecto del cual se requiere la información. En caso de que la respuesta fuese afirmativa, se requirió también la opinión del Tribunal de Justicia respecto del alcance de los poderes del juez del estado requerido para el control de la legalidad del requerimiento de información recibido del estado requirente, especialmente respecto de la “pertinencia previsible” de la información requerida.<sup>172</sup>

<sup>168</sup> Luxemburgo (asuntos acumulados C-245/19 y C-246/19), supra n. 167, párr. 26.

<sup>169</sup> Id., párr. 36.

<sup>170</sup> Id., párr. 27, 37.

<sup>171</sup> Id., párr. 29.

<sup>172</sup> Id., párr. 34.

Como primer punto, la Gran Sala del TJUE ratificó la doctrina sentada en el caso *Berlioz* respecto de la aplicabilidad de la Carta a los requerimientos de información hechos con fundamento en la DAC.<sup>173</sup> Declarada la aplicabilidad de la Carta, y por esta vía de su artículo 47, el Tribunal ratificó que esta norma es base suficiente para que el tercero impugne directamente el requerimiento de información,<sup>174</sup> sin necesidad de desarrollo específico por otras disposiciones del Derecho de la Unión o por disposiciones del Derecho interno de los Estados miembros.<sup>175</sup>

Sin embargo, sorpresivamente para el autor (sobre todo, luego del pronunciamiento de la Abogada General J. Kokott, en el sentido aquí defendido),<sup>176</sup> el Tribunal consideró que la posición del contribuyente cuyos datos son el objeto material del procedimiento, y cuyas obligaciones tributarias serán determinadas con base en la información que suministre el tercero (y que, en consecuencia, tiene un interés personal, legítimo y directo en la validez y resultados de la solicitud), no legitiman al contribuyente para la impugnación del requerimiento en el Estado requerido. Si bien éste tiene derecho a la tutela judicial efectiva contra el requerimiento, en tanto éste puede constituir una interferencia en sus derechos a la privacidad y a la protección de sus datos, el recurso no debe necesariamente ser directo, bastando su impugnabilidad como incidencia en el procedimiento de determinación pendiente en

<sup>173</sup> Id., párr. 46; y *Berlioz* (Caso C-682/15), supra n. 162, párr. 34-37.

<sup>174</sup> Luxemburgo (asuntos acumulados C-245/19 y C-246/19), supra n. 162, párr. 69.

<sup>175</sup> Luxemburgo (asuntos acumulados C-245/19 y C-246/19), supra n. 162, párr. 54.

<sup>176</sup> Opinión de la Abogada General Kokott, 2 de julio de 2020, asuntos acumulados C-245/19 y C-246/19, Luxemburgo v B & Luxemburgo v B, C, D, F.C. v. Luxemburgo, Opinión AG Kokott, párr. 65, 74,

<https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=228047&pageIndex=0&doclang=ES&mode=req&dir=&occ=first&part=1&cid=6660182> (acceso 26 Mayo 2021).

el Estado requirente.<sup>177</sup> Estas conclusiones se extienden también a los terceros con las que el contribuyente sometido a la investigación que ha originado las decisiones de requerimiento de información mantiene o puede mantener relaciones jurídicas, bancarias, financieras o, en un sentido más amplio, económicas.<sup>178</sup>

Como fundamento, el Tribunal divide su motivación en dos partes. Primero, el contribuyente no es el destinatario directo de la solicitud de intercambio, ni del acto administrativo del estado requerido que busca su ejecución, con lo que éste no está legalmente vinculado por ellos, ni expuesto a sanciones en caso de incumplimiento.<sup>179</sup> Segundo, cualquier derecho que sea deducible del contenido de estos actos o su ejecución sería, en principio, impugnabile ante el estado requirente, en tanto el material probatorio así obtenido se integre a la auditoría fiscal, y resulte en una diferencia de impuesto a pagar.<sup>180</sup>

A ello se suma, en opinión del Tribunal, la circunstancia de que el requerimiento de información tiene lugar en la fase preliminar de la investigación fiscal, grado del procedimiento en el que la participación del contribuyente no sería necesaria, en el sentido expuesto en el caso *Sabou*.<sup>181</sup> Respetuosamente, el autor se manifiesta con energía contra ese razonamiento. Al contrario de lo que ocurre, por ejemplo, en la investigación penal, la investigación tributaria va *del autor a los hechos*: parte del conocimiento del contribuyente para llevar a cabo una indagación sobre los hechos imposables que puedan serle imputables. Ese conocimiento previo del contribuyente exige de la Administración Tributaria una actividad informativa concreta, la notificación previa de los actos dirigidos potencialmente a afectar la

esfera de derechos del contribuyente, para permitirle el ejercicio pleno de su derecho a la defensa y a la igualdad de armas en todo el procedimiento, en línea con las exigencias mínimas del estado de derecho en una sociedad democrática.<sup>182</sup>

Finalmente, el Tribunal se pronunció respecto del alcance de los poderes del juez del estado requerido para el control de la “pertinencia previsible” del requerimiento de información objeto del procedimiento. En este sentido, el Tribunal ratificó el criterio, sentado en *Berlioz*,<sup>183</sup> de acuerdo con el cual el margen de apreciación del estado requirente para evaluar la pertinencia previsible de la información requerida, no por ello puede solicitar información que carezca absolutamente de pertinencia para la investigación.<sup>184</sup>

Ello supone, también en línea con *Berlioz*,<sup>185</sup> la posibilidad del estado requerido de controlar la pertinencia previsible de la información solicitada, sobre la base de la motivación que debe acompañar a la solicitud, y como medio de control de la proporcionalidad y la razonabilidad de la intervención administrativa en escenarios en que, como en el caso de autos, la solicitud sirve de fundamento para requerir acciones concretas de terceros en el estado requerido, bajo pena de sanción.<sup>186</sup>

Finalmente, el Tribunal precisó parcialmente el contenido material del concepto de “pertinencia previsible”, la que se presume cumplida -o mejor, no es manifiesta su falta- en el caso de que el requerimiento señale la identidad del contribuyente investigado, el período cubierto por la investigación y la identidad de la persona que posee información referida a contratos, facturas y pagos relativos al período y conectados con el

<sup>177</sup> Luxemburgo (asuntos acumulados C-245/19 y C-246/19), supra n. 162, párr. 74, 79.

<sup>178</sup> Id., párr. 96, 99, 102, 105.

<sup>179</sup> Id., párr. 80.

<sup>180</sup> Id., párr. 80, 83. Ver también OPTR, supra n. 7, sec. 4.3.4.

<sup>181</sup> Luxemburgo (asuntos acumulados C-245/19 y C-246/19), supra n. 162, párr. 81; y *Sabou*, (Caso C-276/12), supra n. 161, párr. 40, 44.

<sup>182</sup> Weffe H., supra n. 82, sec. 4.2.

<sup>183</sup> *Sabou*, (Caso C-276/12), supra n. 161, párr. 70-71.

<sup>184</sup> Luxemburgo (asuntos acumulados C-245/19 y C-246/19), supra n. 162, párr. 112.

<sup>185</sup> *Berlioz* (Caso C-682/15), supra n. 162, párr. 76, 78, 80, 82.

<sup>186</sup> Luxemburgo (asuntos acumulados C-245/19 y C-246/19), supra n. 162, párr. 115.

contribuyente investigado.<sup>187</sup> El Tribunal Supremo de lo Contencioso Administrativo de Luxemburgo, que refirió la cuestión prejudicial aquí comentada, adoptó el criterio del TJEU en sus decisiones finales.<sup>188</sup>

## 6. Comentarios finales

Luego de este recuento, el autor estima confirmada la tendencia al alza del interés académico y práctico en el estudio sistemático de los derechos de los contribuyentes. Iniciativas como el grupo de estudio de la *International Law Association* sobre el derecho tributario internacional, la frecuencia anual de las Conferencias Internacionales sobre Derechos del Contribuyente, cada vez con mayor número de participantes y un notable cuerpo de doctrina derivado de sus debates, y el trabajo de campo, de levantamiento y procesamiento de datos que lleva a cabo el IBFD a través del OPTR, todo disponible en línea en acceso abierto, evidencia cada vez mayor atracción académica y profesional sobre el tema.

Sin embargo, es mucho el trabajo que queda pendiente, como lo evidencia el carácter vacilante de varias de las tendencias expuestas a lo largo de este artículo.

Respecto de la confidencialidad (sección 3), el autor considera válido afirmar que los límites de la confidencialidad del contribuyente siguen siendo difusos. Mientras la práctica de 2020 parece haber puesto límites claros en lo que se refiere a la posibilidad de obtener información relevante para fines fiscales en contextos de riesgo de uso con fines políticos (sección 3.3.), el límite entre la libertad de información y el derecho del contribuyente a mantener sus asuntos fiscales en privado sigue siendo borroso. A juicio del autor, esta afirmación se evidencia

de la permisividad con la que la jurisprudencia ha admitido en el año el uso del *namings and shaming* (sección 3.2.), y de la posibilidad, implícita en la jurisprudencia analizada, de filmar auditorías fiscales y transmitir las por televisión siempre que el contenido sea anonimizado, pero sin que esa actividad esté vinculada necesariamente con una autorización judicial ni con un resultado lesivo al bienestar económico de la nación (sección 3.1.). La labor judicial, aunque vacilante, sigue siendo muy importante para limitar los excesos, tal como todos estos casos lo comprueban.

Respecto de las auditorías intensivas y de las sanciones penales y administrativas (sección 4), es posible vislumbrar señales alentadoras provenientes de la judicatura para limitar la expansión del poder de las administraciones tributarias en materia sancionadora tributaria.<sup>189</sup> En esta área, la práctica jurisprudencial puso un límite claro al registro del domicilio del contribuyente como fórmula para “expediciones de pesca” que conduzcan a evidencia potencialmente incriminatoria sin las garantías procedimentales mínimas (sección 4.1.), y trazó, correctamente en opinión del autor, los límites de la determinación judicial de la responsabilidad penal, en línea con el principio de culpabilidad y la presunción de inocencia que aplican, también, a todas las sanciones tributarias (sección 4.2.). Comparativamente, el avance es menor en lo que se refiere al uso de sanciones indirectas (sección 4.3.).

Finalmente, en las situaciones transfronterizas (sección 5), para el autor el año 2020 permitió poner en tela de juicio la racionalidad del intercambio automático de información como paradigma de la actividad probatoria de la Administración Tributaria en este tipo de escenarios. La evidencia empírica pareció comprobar cómo la recopilación indiscriminada de datos a través del intercambio automático no se traduce necesariamente en mayor recaudación ni menores índices de evasión fiscal. Solo a

---

<sup>187</sup> Id., párr. 124.

<sup>188</sup> LU: Cour Administrative, 12 ene. 2021, Luxembourg v B, caso 41486Ca, [41486Ca.pdf](https://ja.public.lu/40001-45000/41486Ca.pdf) (acceso 26 Mayo 2021); and LU: Cour Administrative, 12 ene. 2021, Luxembourg v B, C, D, F.C., caso 41487Ca, <https://ja.public.lu/40001-45000/41487Ca.pdf> (acceso 26 Mayo 2021)

---

<sup>189</sup> Ver Weffe H., supra n. 81, sec. 2.3.

través de una labor integrada de uso de esta herramienta que racionalice la carga de administraciones y contribuyentes, y permita un uso efectivo de la información, es que se podrá eliminar el riesgo -a juicio del autor- de que el intercambio automático de información termine asimilándose en sus efectos a las expediciones de pesca (sección 5.1.1.), y que su implementación no disminuya efectivamente derechos fundamentales del contribuyente, como los conectados con el secreto profesional (sección 5.1.2.).

Por su parte, ante la ausencia de acciones concretas de los estados para garantizar el derecho a la participación de los actores no estatales en el intercambio transfronterizo de información, los tribunales no han dudado en intervenir, para beneficio de los contribuyentes. Sin embargo, esa acción es aún tímida (sección 5.2.). Este enfoque supone un riesgo importante de aumento en la conflictividad ante los tribunales, con un efecto colateral negativo para la seguridad jurídica y el correcto funcionamiento del comercio internacional.

## APOSTILLAS Y PROPUESTAS SOBRE LA RESOLUCIÓN DE CONFLICTOS INTERNACIONALES TRIBUTARIOS EN LA ERA DIGITAL\*

Adolfo A. Iriarte Yanicelli y Fernanda Fernández  
(Argentina)

\* Resultados parciales de investigación de los Proyectos PIUNT Tipo B, L613-PIUNT 2018/2022: “La tributación en la cuarta revolución industrial: estudio sobre los retos del Derecho tributario en la era de la robotización y de la economía digital” y Proyecto de Investigación de la Universidad Nacional de Rosario 2022 - 2025: “Inteligencia Artificial, Big Data y la tokenización de la economía: su impacto en el Derecho Tributario”, Código: 8002021030011UR.

### I. A modo de introducción

El acelerado incremento del comercio digital ha tenido importantes impactos en materia tributaria internacional y local. En especial, refiriéndonos a la transformación de los principios del derecho internacional tributario como veremos seguidamente. Pero las transformaciones aludidas nos traen el interrogante de si se consolidarán o no algunas propuestas y prácticas realizadas hace años sobre viejas formas de resolver conflictos, tan antiguas que precedieron a la propia concepción dogmática del Derecho Tributario como una rama autónoma del Derecho<sup>1</sup>, que poco a poco fueron tomando

relevancia dentro de los deseos adorados de una mayor seguridad jurídica.

En la actualidad la preocupación –y la idea central de este artículo– está vinculada con resolver los problemas tributarios que trae consigo la economía digital o digitalizada, los nuevos puntos de conexión o nexos y la distribución de la base imponible de los impuestos a la renta entre las diferentes jurisdicciones.

Dentro de este contexto cambiante, los mecanismos de resolución deben dar una rápida respuesta a los nuevos conflictos que tendremos en el mundo que se avecina, derivados del Plan de acción BEPS, del Instrumento Multilateral y los acuerdos vinculados con el entorno digital y robotizado.

---

litigios surgidos entre miembros de las distintas comunidades, que se producirían en el marco de las relaciones comerciales y de los conflictos entre los ciudadanos romanos con extranjeros. Allí se hace referencia al nombramiento de árbitros. Es pues probable, como bien lo manifiesta Antonio Fernández de Buján, que el arbitraje, conocido y practicado en el ámbito del comercio internacional, se habría introducido en los mercados de Roma de los primeros tiempos, en los que los árbitros, serían a la vez garantes, peritos y actuarían dirimiendo conflictos que se planteaban en el tráfico mercantil. Tanto es así, que el término *arbitrator* que deriva de la lengua fenicia, haría referencia a garantía y se habría introducido mediante el comercio en la lengua latina. FERNÁNDEZ DE BUJÁN, Antonio *Jurisdicción y Arbitraje en el Derecho Romano*, Iustel, Madrid, 2006, pp. 199 y ss.; DE VICENTE y CARAVANTES J., *Tratado histórico, crítico y filosófico de los procedimientos judiciales en materia civil según la Ley de Enjuiciamiento*, Gaspar y Roig, Madrid, 1856, T.I, p. 11. Nos dice el autor que “... el arbitraje ha debido de ser una de las primeras necesidades y de las primeras prácticas de la humanidad...”. Como veremos, en los tiempos que corren, se presenta dentro de la nómina de procedimientos de resolución de los conflictos que podrían surgir de la economía digitalizada.

---

<sup>1</sup> Nos enseña Eduardo J. Couture que el Arbitraje es una forma de solución pacífica de los conflictos internacionales, consistente en someter a un órgano no judicial, elegido para el caso, por las partes o por terceros, la decisión de un diferendo entre Estados. Refiriéndose a su etimología, nos dice: “Adaptación moderna (Siglo XVII) del francés *arbitrage*. COUTURE, E. J.: *Vocabulario Jurídico*, BdeF, Montevideo, 2004, 3ª edic., p. 112; Desde los comienzos del Derecho, más precisamente desde la más antigua organización conocida de las relaciones de Roma con ciudades vecinas y pertenecientes a su mismo ámbito cultural y lingüístico, habría sido la federación denominada “*Liga Latina*”, que se remonta a la época monárquica, renovada por el *Spurio Casio* en la República, año 493 a. C., mediante el llamado Tratado o *Foedus Cassianum*, donde se regulan los

Nuevos negocios, muchos de intermediación, la denominada planificación fiscal internacional agresiva, normas de transparencia, escenarios no previstos en las normas, sacuden los tradicionales principios tributarios de legalidad e intangibilidad del tributo, cuestionando la propia soberanía en materia tributaria. Cada vez más, los Estados (en sus diferentes niveles) pretenden una extensión de su “brazo recaudador”, desde luego legítimo en algunos casos, al igual que los contribuyentes se posicionan como el “hombre elástico”: a la hora de vender sus productos están en todos lados con ventas o prestación de servicios, en todas las jurisdicciones. Pero a la hora de pagar impuestos que les corresponden o corresponden, no se encuentran en ningún sitio. El hombre elástico se retrae totalmente hasta desaparecer y no dejar rastros. Estas posiciones, sin duda alguna, generan y generarán una mayor cantidad de disputas y malentendidos donde las tensiones y las fuerzas se reanudan de manera constante.

Los retos y las transformaciones del Derecho tributario en la era que vivimos están relacionados con las nuevas tecnologías aplicadas a viejos problemas. Desde el punto de vista de la Administración tributaria contamos con una revolución en la información. Pero no se trata de la cantidad de datos que los fiscos poseen sino de la capacidad de procesarlos. Frente a la adaptación y los cambios vinculados con las nuevas tecnologías, se incentiva la tensión estructural de la relación jurídica tributaria en sus dos grandes protagonistas: el fisco y la masa de contribuyentes. Surgen nuevos desafíos para solucionar viejos problemas. Se busca mediar los conflictos de interés entre los fiscos y los ciudadanos contribuyentes frente a diferentes bienes jurídicos protegidos. Surgen nuevos derechos y garantías de los contribuyentes por medio de la adaptación de los Estatutos del Contribuyente, a nivel mundial y latinoamericano.

La mejora de los mecanismos de resolución de disputas, con la adopción del arbitraje internacional desde un punto de vista institucional, vino de la mano del Plan de

Acción BEPS en el marco de la acción 14, que no generó aún un concreto avance y un logro significativo en la modificación de los Convenios para Evitar la Doble Imposición, visto por lo menos desde Latinoamérica. Al igual que las propuestas realizadas desde el año 2002 por la OCDE, que impactaron en el cambio de paradigmas consolidados el año 2008 y reafirmado en el año 2017 y en el arbitraje propuesto de la mano del Instrumento o Convenio Multilateral de la OCDE – dentro de los informes BEPS – Acción 15. En el marco de la economía digital, tampoco nos hemos quedado atrás, en tanto dentro de las propuestas de la misma, encontramos a la institución arbitral y el afinamiento de la seguridad jurídica.

Así, en enero de 2019, el Marco Inclusivo sobre BEPS publicó una declaración política concisa que organizaba las propuestas en torno a dos pilares<sup>2</sup>. El Primer Pilar, se centra en la atribución de derechos de imposición con el fin de acometer una revisión de forma simultánea y coherente de las normas sobre atribución de beneficios y de las normas del denominado “nexo” o criterio de sujeción o vinculación. Las propuestas objeto de estudio en el marco del Primer Pilar (Pilar I) fueron sobre la participación del usuario, los intangibles de comercialización y la presencia económica significativa. En esta declaración política se afirma que dichas propuestas podrían conllevar soluciones que trasciendan el principio de plena competencia. El Segundo Pilar (Pilar II) se centra en cuestiones pendientes relativas a la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios.

Con fecha 8 de octubre de 2021 se concretó finalmente en el Marco de la OCDE y del G20, después de una intensa negociación de más de tres años, la firma de 136 jurisdicciones fiscales (de los 140 miembros que

---

<sup>2</sup> Abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía – Declaración política, aprobada por el Marco Inclusivo sobre BEPS el 23 de enero de 2019, OCDE 2019, accesible en [www.oecd.org/tax/beps/policy-note-beps-inclusive-framework-addressing-tax-challengesdigitalisation.pdf](http://www.oecd.org/tax/beps/policy-note-beps-inclusive-framework-addressing-tax-challengesdigitalisation.pdf)

compusieron el marco inclusivo de las negociaciones) –*siendo la Argentina una de las partes comprometidas*– de una profunda pero esperada reforma normativa del Derecho Internacional Tributario.

Los países esperan además concluir el proceso de elaboración al firmar la convención multilateral en 2022, cuya aplicación sería efectiva en 2023 vinculadas a todas estas cuestiones. La Convención ya se encuentra en fase de elaboración y constituirá el vehículo para implementar los nuevos derechos de imposición pactados en el marco del Pilar Uno, así como para suspender y suprimir disposiciones relativas a todos los impuestos sobre los servicios digitales y otras medidas unilaterales existentes. Esto aportará más seguridad jurídica y ayudará a atenuar las tensiones comerciales. La OCDE desarrollará normas modelo para introducir el Pilar Dos en la legislación interna en 2022, de forma que estén en vigor en 2023<sup>3</sup>.

Como punto destacado de la declaración arribada en octubre del año pasado, es la inclusión de un procedimiento de resolución de disputas obligatorio y vinculante para el Primero de los Pilares, pero con la salvedad de que los países en vías de desarrollo podrán beneficiarse de un mecanismo optativo en determinados casos, lo que garantiza que las normas no sean demasiado onerosas en cuanto a su implementación para los países con menor capacidad. El mecanismo propuesto de resolución de controversias optativo y vinculante estará disponible sólo respecto a las cuestiones relacionadas con el Importe A para las economías en desarrollo que, de conformidad con lo previsto en el marco de la Acción 14 de BEPS, puedan obtener un aplazamiento del mecanismo de revisión entre pares y que no tengan —o tengan muy pocos— casos de procedimientos amistosos de resolución de controversias (MAP)<sup>4</sup>, como veremos. Por ello es que el

<sup>3</sup> OCDE (8/10/2021), “*La comunidad internacional alcanza un acuerdo pionero en materia fiscal para la era digital*”. Disponible en: [La comunidad internacional alcanza un acuerdo pionero en materia fiscal para la era digital - OECD](#)

<sup>4</sup> OCDE, “*Proyecto sobre Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios (BEPS) de la*

Primer Pilar se caracteriza por garantizar la prevención y resolución de controversias para evitar cualquier riesgo de doble imposición, previendo además un mecanismo optativo para algunos países con poca capacidad operativa.

La pandemia vino a acelerar estas complejissimas discusiones y a profundizar la distancia entre lo que ocurre en la realidad de los negocios globales y la posibilidad concreta de aumentar la presión fiscal sobre actividades determinadas (ganadores), a los fines de aumentar los recursos por parte de los Estados, con la excusa, cierta o no, de los gastos públicos extraordinarios a los que se ha visto sometido frente a la Pandemia. La tendencia hacia uniformidad global en la aplicación de estos dos Pilares, resulta un requisito esencial de la profunda transformación que requiere la interrelación tributaria internacional, mucha cooperación, diplomacia e interacción activa por parte de las Haciendas Públicas.

Como mencionamos, la soberanía fiscal está en jaque. Las Administraciones Tributarias necesitan cooperar a partir de estándares mínimos, aún las más aislacionistas. Si bien los Estados tradicionalmente han admitido concesiones de soberanía en el derecho público, en acuerdos comerciales, de inversión y diplomáticos, esa concesión nunca involucró, por lo menos de manera directa, el tema tributario, pensada dicha premisa desde el Derecho Argentino..

En la actualidad la latente conflictividad, impulsa a los “ganadores” globales de esta pandemia, a reclamar por participación y voz en discusiones que los afectan. Podemos aseverar que las nuevas tendencias evolutivas del Derecho Tributario Internacional involucran la necesidad de una mayor flexibilidad y concesiones sobre los principios clásicos constitucionalmente previstos en las legislaciones internas, incluso como potenciadores de la recaudación tributaria.

OCDE y el G20. *Enfoque de dos pilares para abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía*, OCTUBRE 2021”. Disponible en: [Puntos destacados: Enfoque de dos pilares para abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía. O](#)

Por su parte, las Administraciones Tributarias enfrentan problemas de doble tributación, o de doble no tributación, unido a la dificultad del contribuyente para interpretar y aplicar las normas, y a la carencia de recursos humanos (o la falta de formación suficiente de éstos). Todo ello conspira en contra de la seguridad jurídica de las Administraciones y de los propios contribuyentes. A lo que hay que sumarle la lentitud, extrema en algunos casos, de la justicia en su tarea de resolver los conflictos tributarios internacionales.

América Latina no es ajena a estas temáticas, donde cooperar significa establecer otros estándares más flexibles que viabilicen soluciones concretas y eviten la pérdida de materia imponible. Sin embargo, los altos costos de adaptarse a un esquema tributario internacional no deben dejarse de lado, dado lo intrincado que (cultural y burocráticamente) resultan nuestros sistemas tributarios en su conjunto.

El propósito de este trabajo se orienta a analizar la posibilidad de adopción de los denominados mecanismos cooperativos y negociales, complementarios a la justicia: mecanismos arbitrales en materia tributaria, haciendo hincapié especialmente en el impacto de los negocios internacionales, es decir, cuando la actividad de la empresa o sociedad está plurilocalizada en más de una jurisdicción tributaria y el estudio sobre otro tipo de procedimientos cooperativos, como lo es el procedimiento amistoso o de acuerdo mutuo recientemente admitido, su naturaleza y el análisis desde la legislación Argentina dentro de la reforma tributaria del año 2017, en el marco del Derecho internacional tributario y tributario internacional, en definitiva, dentro de la fiscalidad internacional como comprensivo de ambos objetos del saber<sup>5</sup>.

---

<sup>5</sup> Alberto XAVIER, sostuvo que «el Derecho tributario internacional tiene por objeto situaciones internacionales (cross-border situations), o sea, situaciones de la vida que tienen contacto, por cualquiera de sus elementos, con más de un orden jurídico dotado del poder tributario». XAVIER, Alberto, *Derecho Tributario Internacional*, Abaco de

La posición dogmática, a la que nos sumamos, reclama analizar el fenómeno de la “resolución de los conflictos internacionales tributarios” desde diversas fuentes formales –los tratados ya enunciados– y especialmente desde la necesidad de existencia de diferentes foros internacionales resolutivos con procedimientos acordes a la materia tratada.

Por otra parte, cabe además analizar este fenómeno desde el Derecho internacional público, compatible con los principios del derecho público incorporados a nuestras Constituciones, que surgen en principio como límites al arbitraje tributario, salvo campos excepcionales que analizaremos. Pero el gran desafío, frente al innegable proceso de integración del arbitraje como mecanismo complementario de resolución de los conflictos tributarios en el marco de los Pilares I y II de la economía digitalizada, es el diseño de un proceso que no altere la igualdad soberana de las partes, principio básico que debe ser respetado a los fines de la admisión desde Latinoamérica.

Los sujetos intervinientes en inversiones, ahora de naturaleza digital, afectadas por los distintos tratados ya mencionados buscan indudablemente, la tutela efectiva de sus derechos (directa o indirectamente) admitiéndose, en este sentido, en la mayoría de los tratados mencionados la utilización de la figura del arbitraje internacional como un medio idóneo, válido y confiable para la resolución de disputas.

Se impone la necesidad de intervenir en diálogos que incluyan a América Latina desde un punto de vista global. Comprender el fenómeno desde el respeto jurídico, institucional y cultural, y buscar soluciones a

---

Rodolfo Depalma, Bs. As., 2005, pp. 29 y s.s. En palabras de Roy ROHATGI «Los impuestos no son internacionales. No existen leyes globales de impuestos separadas que regulen las transacciones entre países. Tampoco hay una corte internacional de impuestos o un cuerpo administrativo para los asuntos relacionados con la tributación internacional». ROHATGI, Roy, *Principios Básicos de Tributación Internacional*, 1ª Edición Española, Trad. Juan Manuel Idrovo, Legis, Colombia, 2008, pp. 1 y ss.

los efectos de que la soberanía tributaria no quede afectada. Pero también hay que ser conscientes de que las empresas multinacionales tecnológicas buscan la inmunidad fiscal. Con lo cual el desafío es generar instrumentos que garanticen la igualdad soberana de los Estados y una justa resolución de conflictos, que responda a los nuevos desafíos de la economía digital, en efecto, a la prontitud de la resolución del conflicto, de manera neutral, independiente, definitiva y en un tiempo razonable.

De manera ineludible el desarrollo del arbitraje debe ser trasladado a la materia que nos ocupa, el Derecho internacional tributario o Fiscalidad internacional, debido a que tradicionalmente se ha aceptado como única vía resolutoria internacional de las disputas, conflictos, controversias, al denominado «Procedimiento Amistoso» o «Procedimiento de Acuerdo Mutuo», como un mecanismo relacionado con el máximo estándar que los Estados podían asumir dentro del marco de un respectivo Convenio Tributario (Tratados tributarios).

## II. Aspectos claves del procedimiento amistoso / procedimiento de acuerdo mutuo

El procedimiento amistoso, o también llamado procedimiento de acuerdo mutuo por su traducción literal del idioma inglés (*Mutual Agreement Procedure*), se encuentra regulado en el Artículo 25 del Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (en adelante, MC OCDE), en el Artículo 25 de los Modelos de Convenio de Naciones Unidas (en adelante, MC ONU) y de los Estados Unidos de Norteamérica, así como en el Artículo 20 del Modelo de Convenio de la Comunidad Andina<sup>6</sup>.

El Procedimiento de Acuerdo Mutuo es un procedimiento contenido en una cláusula de los Tratados Bilaterales firmados por

Argentina, por el cual se busca evitar o corregir la doble imposición internacional (CDIs), al igual que la “discriminación” que puede resultar en la aplicación de tributos a ciudadanos o empresas extranjeras, incluyendo a las inversiones extranjeras.

Esta cláusula la encontramos en la mayoría de este tipo de Convenios Internacionales para Evitar la Doble Imposición Internacional, y en múltiples formas. A ello se refiere la literatura cuando menciona que «los Convenios para evitar la Doble Imposición Internacional (en adelante, CDIs) tradicionalmente han incorporado en su clausulado una disposición dedicada a resolver los conflictos derivados de su interpretación y aplicación». Pues bien, en los conflictos relacionados con una imposición que no esté conforme con las disposiciones del convenio el “procedimiento amistoso” permite aplicar un vehículo dirigido a alcanzar una solución unificada al caso concreto<sup>7</sup>.

El procedimiento consiste en definitiva en la negociación entre las “autoridades competentes” de los Estados contratantes de un CDIs con el efecto de lograr una interpretación uniforme para la aplicación del Tratado entre ambos países. Las Autoridades Competentes del tratado Argentina - España son el Ministerio de Economía o de Hacienda de los Estados o a quien se delegue dichas competencias de los Estados Contratantes, para asegurar una uniforme aplicación e

<sup>6</sup> SERRANO ANTÓN, F., “La Cláusula de Procedimiento Amistosos de los Convenios para Evitar la Doble Imposición Internacional. La Experiencia Española y el Derecho Comparado”, *Crónica Tributaria*, Núm. 114, 2005, pp. 141 y ss.

<sup>7</sup> SERRANO ANTÓN, F., “La cláusula de procedimiento amistoso de los convenios para evitar la doble imposición internacional. La experiencia española y el Derecho Comparado”, IEF, 2004, Doc.26/04, pp. 5 y ss. SERRANO ANTÓN, F., “Settlement of Disputes in Spanish Tax Treaty Law”, *Settlement of Disputes in Tax Treaty Law*, AA. V.V. al cuidado de LANG M. and ZÜGUER M., Kluwer Law, Eucotax, 2002, p. 429 y ss.

interpretación<sup>8</sup> de las cláusulas del Convenio (Tratado) entre los dos Estados<sup>9</sup>.

El procedimiento tiene dos fases: una primera fase local o nacional, donde se presenta el pedido de procedimiento amistoso, ante la Autoridad Competente designada por el tratado o por la ley doméstica. Luego, si la autoridad competente no puede resolver por sí misma el conflicto tributario internacional, el procedimiento se internacionaliza comunicándose el funcionario público a cargo, con la autoridad competente del otro Estado con quien se ha suscripto el CDI.

La segunda fase tiene total trascendencia para la resolución de la controversia, debido a su naturaleza internacional.

El procedimiento amistoso, es un mecanismo de resolución de “conflictos internacionales tributarios”, que es “específico”, “especial”, y “extraordinario”, a la jurisdicción interna de los

Estados<sup>10</sup>. Convive con los procedimientos tributarios domésticos, aunque no es recomendable mantener dicho esquema por diversos problemas que en la práctica ocurren.

La doctrina italiana, principalmente LA COMMARA y NUZZOLO<sup>11</sup>, califican al procedimiento de acuerdo mutuo como un instrumento de *cooperación internacional* entre Administraciones tributarias, donde su finalidad principal es encauzar un acuerdo internacional para resolver determinados conflictos que pueden sucederse dentro del devenir de la interpretación y aplicación de los CDIs que componen la Fiscalidad Internacional. En igual sentido, FILIPPI menciona que el procedimiento amistoso requiere una forma especial de *cooperación internacional* entre las Autoridades Fiscales de ambos estados contratantes con el fin de resolver los problemas específicos de la aplicación, interpretación e integración de los

---

<sup>8</sup> En estos términos nos dice Mario ZÜGER: “To resolve these possible conflicts the DTC modelled after Art. 25 OECD MC (or Art. 11 OECD MC inheritances/gifts) provides for a «mutual agreement procedure». This procedure consists of negotiations between the «competent authorities» of the Contracting States with a view to secure the uniform application of the Tax Convention in both countries”. Cfr. ZÜGER, M.: “Settlement of Disputes in Tax Treaty Law - General Report”, en *Settlement of Disputes in Tax Treaty Law, Coproduction of Linde Verlag Wien and Kluwer Law International Ltd. London*, Eucotax Series on European Taxation, London, 2002, p. 18. Por su parte, GARCÍA MULLIN, afirma que el “procedimiento de mutuo acuerdo” (mutual agreement procedure), “tiende a prever un sistema de contactos posteriores a la entrada en vigor del acuerdo, con la finalidad de disipar dudas y resolver por medios amistosos las discrepancias que puedan presentarse”. Cfr. GARCÍA MULLIN, R., *La Doble Imposición Internacional, Manuales de Capacitación y adiestramiento*, 2da. Edición, Instituto de Capacitación Tributaria de la Secretaría de Estado de Finanzas, Santo Domingo, 1983, pp. 132 y ss.; PISTONE, P.: *The Impact of Community Law on Tax Treaties*, The Hague - London - Kluwer Law International, Ecotax series on European Taxation, vol. 30, 2002, pp. 301 y ss.

<sup>9</sup> ZÜGER, M., “Conflict Resolution in Tax Treaty Law”, *INTERTAX*, Volume 30, Issue 10, Kluwer International, 2002, pp. 342 y ss.

---

<sup>10</sup> Reflexiona XAVIER, A., al referirse al “procedimiento amigável” o “verständigungsverfahren” como un procedimiento autónomo, bilateral e informal. Es autónomo, en la medida que se basa o deriva directamente de convenios internacionales, y no depende ni tiene que ser confundido con los medios de defensa de los contribuyentes previstos en la legislación interna, de modo que un recurso de procedimiento amistoso o amigable no depende de agotar los mecanismos administrativos o judiciales, ofrecidos por la ley interna de los Estados. Véase en: XAVIER, A., *“Direito Tributário Internacional do Brasil”*, ed. Forence, Río de Janeiro, 2002, pp. 198 y ss.

<sup>11</sup> Los autores se refieren a ello diciéndonos que el instituto ve la luz con la configuración de la cooperación internacional entre las autoridades fiscales destinadas a evitar la doble imposición. En efecto, tal cual fuera considerada, por ejemplo, en el CDI entre Prusia, Austria y Hungría en 1899, tiene expresamente previsto la posibilidad de acuerdo para resolver determinados casos de doble imposición. De esta manera, nos dicen, la cooperación internacional es el instrumento precursor del actual procedimiento amistoso. LA COMMARA, U. y NUZZOLO, A., “L’istituto della procedura amichevole como strumento di cooperazione internazionale di cooperazione internazionale tra le Amministrazioni fiscali”, *Il fisco*, Anno XXII, n 21 – 25 de maggio 1998 (22/98), pp. 7281 y ss.

convenios internacionales para evitar la doble imposición<sup>12</sup>. Para XAVIER, el procedimiento es autónomo, preventivo, bilateral e informal<sup>13</sup>. Se lo presenta como un procedimiento de resolución de controversias, al cual se deben aplicar las reglas del *Derecho internacional público*<sup>14</sup>.

Lo que diferencia al procedimiento de acuerdo mutuo con un procedimiento administrativo tributario típico, es su segunda fase cuando adquiere naturaleza internacional, en tanto los Estados firmantes del Tratado internacional que busca ser aplicado e interpretado por medio de las autoridades competentes autorizadas legalmente, se relacionan entre sí, canalizados dentro de dicho procedimiento administrativo especial y de naturaleza internacional.

En este punto, cabe resaltar que, la resolución de controversias, evolucionó de manera diferente en los “*Tratados de libre comercio*”, de “*inversiones*” y “*comunitarios*”, si los comparamos con el Procedimiento Amistoso incluido en los Convenios de Doble Imposición. En el primer grupo de Tratados mencionados los procedimientos de resolución de conflictos, están caracterizados por ser obligatorios, compulsivos, vinculantes, relacionados con Tribunales Arbitrales o Tribunales Internacionales de Justicia.

Con referencia a los *Tratados fiscales o de doble imposición*, en general, se asientan en un procedimiento de arreglo de diferencias

entre dos o más Estados, de naturaleza consensual con bases en la negociación bilateral similar a la diplomática (negociación internacional), de carácter no obligatorio y no vinculantes, basado en la “negociación voluntaria” de las Autoridades Competentes, donde no están obligadas a llegar a ninguna solución sobre la controversia producida, sino solo a “tratar” de ponerse de acuerdo, en la mayoría de los casos. Sólo en el caso de doble residencia de personas físicas, las autoridades competentes, están obligadas a dar una solución concreta a la situación internacional generada. Incluso no sería descabellado, si es que no logran llegar a un acuerdo, pensar en un arbitraje diseñado al efecto con carácter obligatorio o dentro de comisiones mixtas, en tanto los tratados en su gran mayoría “obligan” a los Estados a llegar a un arreglo cooperativo para que no se produzca doble residencia de las personas físicas, a los fines (objeto y fin de los tratados) que no se produzca una doble imposición internacional.

La falta de obligatoriedad de llegar a un acuerdo define la naturaleza del procedimiento amistoso, lo caracteriza y es su principal debilidad. Desde el derecho internacional general se recuerda como *pactum in negotiando* o *pactum de contrahendum*. Este aspecto es sostenido por ALTMAN quien manifiesta sin tapujos que el “procedimiento amistoso” no garantiza el acuerdo para solucionar el conflicto, solo es un

<sup>12</sup> FILIPPI, P.: “Dalla Procedura Amichevole Alla Procedura Arbitrale: Osservazioni”, *Diritto e Pratica Tributaria*, Vol. LXIV – Anno 1996 – Parte I – 2, p. 1171.

<sup>13</sup> XAVIER, A., *Direito Tributário Internacional do Brasil, Tributação Das Operações Internacionais*, ABPDEA, Editora Forence, 5º edición, 2002, p. 197 y ss.

<sup>14</sup> WURZEL, H., “Foreign Investments and Extraterritorial Taxation”, *Columbia Law Review*, Nro. 38, 1938, p. 209; SAINZ DE BUJANDA, F., “*Hacienda y Derecho*”, Vol. I, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1975, p. 470; SAMPAY, A. E. *Estudio de Derecho Público – Constitucional, de Gentes y Eclesiástico*, Buenos Aires, Editorial TTOAITÉIA, 1951, p. 177; BÜHLER, O., “El Derecho Internacional Tributario en el sistema del Derecho internacional”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, Nº 38, 1960, p. 361.

“*pactum de negotiando*”<sup>15</sup>. Es decir, obliga tan solo a las partes a mirarse la cara en una reunión o por medio de sus cámaras web (desde una visión postmoderna), sin siquiera intentar resolver la disputa generada y gastando recursos de la Hacienda Pública.

La doctrina, en este aspecto, ha manifestado que el Procedimiento Amistoso ha tenido su desarrollo en el Siglo XX dentro del llamado *Sistema Fiscal Internacional*, y desde su nacimiento no hemos tenido un gran avance. Todo ello cambió en el año 2008, incluso más aún en el año 2017. Con la modificación del MC OCDE 2008 (en adelante, MC OCDE), los trabajos realizados por la *International Fiscal Association*, al igual que las declaraciones de la Cámara de Comercio Internacional (en adelante, ICC), como en el mismo seno de la Organización de Naciones Unidas (ONU), perfilan la existencia de grandes desafíos, avances y cambios sobre el Procedimiento Amistoso.

Los avances están relacionados con la institución del “arbitraje internacional” como

---

<sup>15</sup> ALTMAN, Z. D., *Dispute Resolution under Tax Treaties*, IBFD, The Netherlands, 2005, p p .ll y ss.; El Comentario al Modelo de Tratado OCDE del Committee on Fiscal Affairs, versión 2000, en su punto 26, nos decía que “El apartado 2 comporta, sin duda, la obligación de negociar; pero las autoridades competentes tienen pura y simplemente una obligación de «diligencia» pero no de resultado al tratarse de un procedimiento amistoso. Sin embargo, los Estados contratantes podrían comprometerse más ampliamente acordando que el procedimiento amistoso, y sobre todo las discusiones en la comisión mixta, deberían conducir a la solución del litigio. Esta regla podría resultar de una modificación del apartado 2 o de una interpretación precisada en un protocolo o en un intercambio de cartas anexo al Convenio. Esta posición ha sido modificada por el MC OCDE de julio de 2008, en tanto se ha incorporado el parágrafo 5° al artículo 25, una especie de mecanismo arbitral que facilitará y permitirá en la práctica llegar a un acuerdo amistoso o compulsivo. En estos términos, el nuevo comentario en su punto 37° sostiene que: “[...] el Parágrafo 5° sin embargo, proporciona un mecanismo que permitirá llegar a un acuerdo, incluso si hay cuestiones en las que las autoridades competentes no han podido llegar a un acuerdo mediante negociaciones”.

mecanismo idóneo para resolver las disputas de interpretación y aplicación dentro de los Convenios Internacionales para Evitar la Doble Imposición (en adelante, CDIs), así como también con mecanismos preventivos de conflictos específicos, dentro de la fiscalidad internacional: como son los “Acuerdos de Valoración sobre Precios de Transferencia”<sup>16</sup> (APAs, por sus siglas en inglés), los avances dentro del plan de acción BEPS, al igual que la propuesta arbitral del MLI (Instrumento Multilateral), son sin duda alguna los efectos del cambio de paradigmas ocurrido en el año 2008 y consolidados en nuestros a la fecha.

En este sentido, es importante recordar, quizás como punto de partida, como hito de nuestro estudio, el complejo e interesante caso denominado “GLAXO CASE”<sup>17</sup>, producido entre Estados Unidos de Norte América (en adelante, EEUU) y el Reino Unido (en adelante, UK), dentro de un no alcanzado Acuerdo sobre Precios de Transferencia (APAs) que fue rechazado por el Fisco EEUU (IRS) y un frustrado Procedimiento Amistoso, que derivó en el pago de 3,1 mil millones de dólares Norteamericanos del gigante farmacéutico “*GlaxoSmithKline*” a la Hacienda Pública de los EEUU, admitiéndose que los rendimientos generados por Glaxo, habían pagado ya impuestos equivalentes a la Hacienda Pública de UK, produciéndose una “doble imposición” no querida por el Tratado internacional firmado por ambos Estados.

El punto de partida es interesante, en tanto frente a la pandemia que vivimos y sobre todo al desarrollo y comercialización de la vacuna

---

<sup>16</sup> Se puede ver: AA. V.V., *Manual de Precios de Transferencia en Argentina*, La Ley, Bs. As., 2007, pp. 675.

<sup>17</sup> Para un amplio desarrollo del caso propuesto a estudio, véase: GREEN, G., “*The U.K. reaction to the Glaxo Case*”, *Tax Planning International - Transfer Pricing*, BNA International, n° 11, Nov., 2006; YEMMA, J.C. y M. G. DISKENSTEIN: “Procedimiento Amistoso según el art. 25 del Convenio Modelo de OCDE”, *Revista Derecho Fiscal*, Abeledo Perrot, n° 3, Mayo/Junio, 2008, pp. 183 y ss.; YEMMA, J. C., ¿Irremediable camino a la doble imposición internacional?, *Revista Derecho Fiscal*, Abeledo Perrot, n° 1, Enero/Febrero, 2008, pp. 199 y ss.

contra el COVID 19, podría repetirse dicho resultado por parte de los Fiscos y las ganancias extraordinarias que tendrán los laboratorios desarrolladores y comercializadores.

Si no adaptamos a la fiscalidad internacional frente a la irrupción acelerada de la economía digitalizada, en un futuro cercano veremos aumentar los costos de los servicios digitales producto de las múltiples imposiciones generadas, el aumento de la presión fiscal de los Estados por la crisis post-pandemia, perjudicando esencialmente a los consumidores y usuarios, incluso problemas de precios de transferencia frente a los intangibles. Presión tributaria que recaerá sobre los *consumidores*, en tanto el traslado de los tributos. El mundo que se avecina es un mundo con un incremento significativo de impuestos y nuevos hechos imposables que serán gravados, discusión sobre los nexos, distribución de la base imponible y sobre las alícuotas aplicables a la economía digital. Donde los Derechos de los contribuyentes y los consumidores-usuarios digitales no pueden quedar postergados.

Incluso frente a la economía digital surgirán conflictos inéditos derivados del propio Plan de Acción BEPS y Post BEPS, siendo el arbitraje internacional necesario a los efectos de aminorar los conflictos fiscales internacionales que se produzcan al efecto. Un ejemplo quizás nos sirva para comprender más acabadamente dicha cuestión:

Juan es médico y tecnólogo, reside en la jurisdicción del o la lectora del presente. Diseñó una Inteligencia Artificial (IAA) dentro del ámbito de la medicina, totalmente autónoma e inteligente. Es un sistema artificialmente inteligente que (1) es *capaz de realizar tareas comúnmente asociadas con la inteligencia humana y más allá*, (2) *no está directa o indirectamente controlada por seres humanos*, y (3) *tiene pleno poder de gestión sobre sus propias acciones y recursos*, que pueden ser contenidos, pero no controlados por seres humanos o por entidades que representan los intereses de los seres humanos, de manera directa o indirecta. Como el 80% de su diseño fue realizado incluso por la misma IAA (software y hardware), fue

patentada a nombre de Juan en un 20% y al nombre de IAA en un 80%. Está montada en la nube cómo servicios digitales. Analiza datos médicos y diagnósticos por imagen, proponiendo un tratamiento, el que ha sido corroborado en un 98% por los centros más importantes del mundo entero en la materia. Por la importancia que representa para la salud pública, el Gobierno Irlandés, siguiendo los pasos de Sophia<sup>18</sup>, otorgó la nacionalidad, con su respectivo pasaporte, cuenta bancaria y número de identificación fiscal.

En el mes de noviembre 2020 Juan cedió el porcentaje de la patente a una Fundación de Interés Privado (FIP) del principado de Liechtenstein, desapoderándose de manera efectiva de esta (sin ningún control sobre la entidad actual o futura, incluso irrevocable). Los beneficiarios futuros de la fundación serán los hijos de Juan cuando obtengan la mayoría de edad: Catalina de 8 años, Juan (h) de 3 años y Rosario de 6 meses. La finalidad de la FIP es pagar los estudios y manutención de los hijos de Juan al cumplir éstos la mayoría de edad en las mejores Universidades del mundo. Catalina, Juan (h) y Rosario residen con su padre.

Durante la pandemia la IAA ha sido de gran utilidad, analizando datos de pacientes, registros de voz e imágenes, para detectar y proponer tratamientos para múltiples enfermedades, según el caso. Los informes de IAA son remitidos a médicos, sanatorios y hospitales del mundo entero. El pago de los mismos se realiza a cuentas bancarias de Irlanda a nombre de IAA, bajo su número de pasaporte. También se utilizan monedas digitales y tokens. Dicho Estado no las grava en tanto varios dictámenes (del Fisco Irlandés) indican que IAA no es sujeto de Derecho tributario en tanto la legislación interna no los considera personas ideales. Las rentas derivadas de la actividad de IAA, son transferidas a la cuenta a nombre de la FIP en el Principado. El Principado tampoco las grava, atento a que la renta se genera fuera de dicha jurisdicción. Poco le importa si es o no sujeto

<sup>18</sup>Wikipedia, Sophia (Robot), ver: [Sophia \(robot\) - Wikipedia](#)

de Derecho tributario o incluso persona jurídica.

La IAA (Inteligencia Artificial autónoma) tiene actuaciones derivadas de su actuación en la jurisdicción donde los lectores y lectoras residen. Los informes realizados por la inteligencia artificial no son corroborados por personas humanas, directamente son remitidos a los médicos, sanatorios y hospitales, o los adquieren como servicio digital desde la nube<sup>19</sup>.

Luego de analizar el caso, podríamos preguntarnos si están alcanzados o no por el impuesto a la renta en sus respectivos países, los pagos realizados a la IAA.

Del caso en análisis producido en el marco del Curso Intensivo de Derecho Tributario Internacional de la Universidad Austral en noviembre del 2020, dentro de la mesa redonda sobre economía digital, destacamos que las presentaciones fueron por demás variadas. En la mayoría de los casos, producirían una múltiple imposición advertida por aquellos alumnos y alumnas que formaban parte de las Administraciones fiscales Latinoamericanas, y una ausencia de tributación cuando el caso era analizado desde la parte privada.

Sin duda alguna, este tipo de casos y en especial, cuando tratemos de casos complejos, cuando existan intangibles, tendremos diversos tipos de conflictos tributarios, entre pretensiones de ausencia de tributación y excesos en la configuración de hechos imponibles y dobles imposiciones distribuidas por el mundo entero. Pensamos que el único mecanismo capaz de resolver definitivamente el conflicto estará representado por la institución arbitral, como lo analizaremos en el presente trabajo. La cuestión a resolver estará representada: a cuál arbitraje nos referimos.

El caso *Glaxo*, que podría tener sus réplicas en los tiempos que corren, y el caso teórico señalado, con respecto a gravar las

actividades desarrolladas por Inteligencias Artificiales de naturaleza autónoma, es paradigmático y marcará un antes y un después en el análisis del Procedimiento Amistoso o de Acuerdo Mutuo, frente a la huida hacia el arbitraje internacional en materia tributaria. Arbitraje que lo concebimos desde el Derecho público y no desde el Derecho internacional privado o desde el arbitraje de inversiones.

Frente a ello podemos reflexionar sobre la eficiencia o no del procedimiento amistoso o de acuerdo mutuo, tal cual está regulado en la mayoría de los Tratados internacionales firmados y sobre las posibles vías de avance y desarrollo de los mecanismos de resolución de los conflictos internacionales tributarios a instituciones complementarias más comprometidas con la resolución de las disputas, que tienen como principales interesados a los “Contribuyentes” que interactúan en diversas jurisdicciones fiscales y que son en definitiva, quienes cargan con la doble imposición internacional, llegado el caso.

### III. Críticas al procedimiento de acuerdo mutuo

Los actuales sistemas de resolución de controversias, en materia fiscal, devienen insuficientes y las discusiones se perciben retrasadas. En realidad, el MAP ha cumplido su ciclo a nivel internacional y se requiere un procedimiento totalmente renovado que prevea, justamente, mecanismos definitivos y obligatorios, que doten de certeza a las distintas relaciones y a las pretensiones de las partes en conflicto.

En este punto la doctrina sostiene que el procedimiento puede y debe ser perfeccionado y reformulado<sup>20</sup>.

---

<sup>19</sup> Puede verse ejemplos por demás de interesantes en: DE LIMA CARVALHO, L., “Spiritus Ex Machina: Addressing the Unique BEPS Issues of Autonomous Artificial Intelligence by Using ‘Personality’ and ‘Residence’”, *Intertax – KLI, Netherlands*, Vol. 47, 5, 2019, pág. 425.

---

<sup>20</sup> SERRANO ANTÓN, F., *La Resolución de Conflictos en el Derecho internacional Tributario: Procedimiento amistoso y Arbitraje*, Ed. Aranzadi S.A., Navarra, 2010, p. 33. Siguiendo la línea referida, SERRANO formula que es inaceptable la ausencia del contribuyente dentro del procedimiento amistoso, en su comunicación

Desde la posición del contribuyente en el procedimiento amistoso, en la estructura del proceso y de la efectividad del mismo, la doctrina internacional<sup>21</sup>, desde hace ya un tiempo y de manera prácticamente unánime, reclama los avances, indicándose las siguientes dificultades:

a) El contribuyente no es parte del procedimiento.

b) No existe entre los Estados la obligación de llegar a solucionar el problema de doble imposición presentado por el contribuyente. No existe una obligación, salvo un sólo caso, de alcanzar una solución en la controversia fiscal internacional producida, cuando se trata de la doble residencia fiscal de personas físicas.

c) Al procedimiento se lo aborda desde la técnica de negociación internacional, única obligación que tienen las autoridades competentes: la de negociar un acuerdo. Lo que se traduce en una de sus principales críticas y en una absoluta inseguridad jurídica de los contribuyentes, ante la ausencia de toda garantía de alcanzar una solución del caso presentado.

d) No queda garantizada la eliminación de la doble imposición internacional ni la discriminación al contribuyente no residente o extranjero.

e) La lentitud y excesiva duración del procedimiento, a los que se suma la inexistencia de reglas procesales claras y uniformes en la mayoría de los Estados, en especial en Latinoamérica, lo que en realidad es, sin duda alguna, su consecuencia.

f) Existen determinados límites en algunas legislaciones internas a la hora de interponer el procedimiento y cuando el acuerdo pretende ser ejecutado. No hay

mecanismos para la ejecución del acuerdo alcanzado.

g) No existen reglas uniformes sobre la publicación de los acuerdos amistosos, ni sobre los criterios administrativos de las autoridades competentes. Tampoco acerca de las reglas de procedimiento utilizadas cuando no existe un reglamento que las establezca, entre otras cuestiones, que en puridad conspiran en contra de la efectividad del mismo.

h) El procedimiento ha estado siempre caracterizado por la falta de información sobre su funcionamiento y la ausencia de reglas procedimentales, el desinterés por parte de los Estados, y el desconocimiento por parte de los contribuyentes y asesores fiscales.

Somos conscientes de que estamos dentro de un proceso de reflexión, reformulación y cambios sobre el procedimiento amistoso y sobre la “integración” de otro tipo de herramientas preventivas y resolutivas.

Se necesitan procedimientos tributarios, consagrados al margen del régimen tradicional de solución de controversias, que tengan como objetivo resolver, con la intervención de terceros neutrales, una disputa surgida entre los integrantes de la relación jurídica-tributaria y hacerla operativa, efectiva y resolutiva para ambas partes.

No cabe duda que los terceros deben cumplir con la exigencia de contar con una reconocida trayectoria como especialistas en materia tributaria, y más aún, *estar integrados por magistrados o jueces tributarios de otra jurisdicción y competencia*, especializados en fiscalidad internacional, *jueces jubilados*, o, *jueces de los Tribunales Fiscales de Apelaciones, Académicos* que no ejerzan libremente la profesión de asesor fiscal, *funcionarios de alto nivel* de la Administración tributaria jubilados o que no tengan actuaciones directas o indirectas con las causas. Además debe trazarse un procedimiento de derecho internacional público, donde la relevancia no esté en el laudo sino en la elección de la posición de las partes. Es lo que se denomina arbitraje de última oferta, donde en el caso particular exalta la posición de cada Estado en estricto respeto a su soberanía tributaria, sin poder

---

técnica para el Congreso de IFA – Madrid del año 2016.

<sup>21</sup> RIBES RIBES, A., “New Spanish Draft Regulation on the Mutual Agreement Procedures Concerning Direct Taxation”, *Intertax*, Kluwer Law International, Volume 36, Issue 4, 2008, p. 172; “Técnicas Arbitrales en los Convenios de Doble Imposición: El Borrador de la *International Fiscal Association* de 27 de septiembre de 2002”, *Crónica Tributaria*, Núm. 109, 2003, p. 137 y 138.

salir el tribunal de las posiciones en estricta aplicación del principio procesal de “congruencia”<sup>22</sup>.

#### **IV. Huida hacia los *agreement dispute resolution* (ADR) con la variante de procedimientos de derecho público**

Al admitirse, tradicionalmente, al Procedimiento de Acuerdo Mutuo, como el

---

<sup>22</sup> Entendemos el principio de congruencia de una decisión arbitral como la conexidad entre lo pedido por las partes en el documento de posición y lo decidido en el laudo arbitral. Es necesario identificar que el principio de congruencia resulta operativo y la nulidad del laudo arbitral se produce cuando se resuelven cuestiones de manera *extra petita* o *ex officio* que no se corresponden al *thema decidendum* del proceso arbitral, siendo un requisito esencial y básico del laudo arbitral su estricta adecuación a las cuestiones incluidas en el compromiso (CSJN, *José Cartellone Construcciones Civiles S.A. c/ Hidroeléctrica Norpatagónica S.A. o Hidronor S.A. s/ proceso de conocimiento*, causa n° J. 87. XXXVII. ROR, sentencia del 1 de junio de 2004). En nuestro caso, hay que tener presente este principio al momento de decidir sobre el tratado internacional y las posiciones de las partes. Cualquier decisión que exceda dicho marco podrá ser reputada de nula de nulidad absoluta. Recordemos que en este tipo de conflictos y casos está en juego la renta pública que en definitiva es un derecho fundamental, donde las partes son esencialmente los Estados Partes del Tratado. Como lo tiene dicho nuestra CSJN (2004), en la causa señalada, “es nulo el laudo que transforma las pretensiones de una de las partes introduciéndolas como integrantes de la litis y variando así el compromiso” (CSJN, *Yacimientos Petrolíferos Fiscales c/ Sargo Argentina S.A.*, Fallos: 290:458, 1974). En la jurisprudencia de LATAM se vieron algunos precedentes que flexibilizan el principio de congruencia frente al arbitraje comercial internacional. Por ejemplo, en el caso de Colombia (CSJ, SC5207-2017 de abril 16 de 2017, sala Civil) donde se indicó con claridad que el árbitro internacional está facultado para fallar *extra* y *ultra petita*, siempre que no exceda el acuerdo de arbitraje. La Corte en este caso indicó que las causales de nulidad en el arbitraje internacional son menos rigurosas que las existentes en el Derecho doméstico. Agregamos, incluso, que en el Derecho internacional público.

único procedimiento resolutivo internacional para Evitar la Doble Imposición derivado de la negociación entre las partes involucradas en el conflicto, el Derecho internacional tributario clásico ha negado la admisibilidad de las figuras arbitrales, ha desconocido la virtualidad del arbitraje para resolver los conflictos tributarios de naturaleza internacional.

Diremos que desde antaño no fueron aceptados los mecanismos convencionales, transaccionales y arbitrales dentro del Derecho Público para mediar o resolver los conflictos suscitados entre la Administración y los administrados, entre el Fisco y los ciudadanos –contribuyentes–, y entre los Estados cuando la materia a resolver era la tributaria, so pretexto de preservar el principio de “soberanía tributaria o impositiva”<sup>23</sup>.

La cuestión de la necesidad de existencia de Tribunales Arbitrales fue analizada en las XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario (ILADT) celebradas en Quito, Ecuador, en el año 2004, cuyo Tema 2 fue precisamente “El arbitraje en materia tributaria”. Expertos en tributación designados por entidades científicas de once países<sup>24</sup>

---

<sup>23</sup> Antiguamente, la doctrina latinoamericana de la mano de Carlos María GIULIANI FONROUGE señaló que la transacción carece de aplicación en el derecho tributario ya que estaba prohibida en virtud del art. 841, inc. 2° y 3° del Código Civil de Vélez. Nos dice el autor: “Señalamos anteriormente que ciertos modos de extinción válidos en derecho privado, carecen de aplicación en derecho tributario, como ocurre con la novación, puesto que la obligación fiscal no puede cambiar de naturaleza ni transformarse en otra, y con la transacción, por estar prohibida en virtud del art. 841, inc. 2 y 3, del Código Civil. Otros medios en cambio son utilizables pero con características propias, y en ciertos casos, con efectos muy limitados”. Cfr. GIULIANI FONROUGE, Carlos M., *Derecho Financiero*, Tomo I, 9na edición, La Ley, Bs. As., 2005, p. 485.

<sup>24</sup><http://www.derecho.uba.ar/derechoaldia/notas/declaracion-de-todos-los-profesores-titulares-regulados-de-finanzas-publicas-y-derecho-tributario-y-del-director-de-la-carrera/+253> 08/11/2004, página visitada el 09/10/2019. Profesores firmantes: Arístides H. M. Corti, José Osvaldo Casás, Jorge Héctor Damarco, Roberto M. Mordegliá, Agustín

aprobaron con mayoría de dos tercios o más de los votos una recomendación absolutamente favorable a la admisión del arbitraje en materia tributaria. Sin embargo, en una declaración pública, los profesores titulares regulares a cargo de las cátedras de “Finanzas Públicas y Derecho Tributario” y el director de la Carrera de Posgrado de Especialización en Derecho Tributario, de la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires, dejan documentado por una declaración pública su total discrepancia con las conclusiones que allí se proclamaron en tanto colisionan palmariamente con los principios de Derecho que informan el Derecho Tributario argentino, como aquellos otros relativos a la inmunidad jurisdiccional del Estado frente a árbitros y tribunales extranjeros para controvertir en dichos estrados el ejercicio de poderes *iure imperii*, como el resultante de la potestad tributaria normativa y aplicativa<sup>25</sup>.

Recordemos que todo lo relacionado con la limitación de la soberanía tributaria es un tema muy delicado para los Estados, muchas veces con límites de índole administrativa y constitucional, que desde ya se infiere no pueden generalizarse, y responden exclusivamente a una determinada cultura jurídica constitucional, y más a una decisión de tinte político que jurídico.

Sin embargo, poco a poco, se ha ido despertando un interés por las técnicas arbitrales en el Derecho Administrativo y Tributario, tanto en el Derecho interno como en el internacional<sup>26</sup>.

---

Torres, Rodolfo Spisso (en disidencia, conforme lo expresado en el acápite anterior) y Esteban J. Urresti.

<sup>25</sup> Ver nota 24.

<sup>26</sup> En Argentina se han preocupado expresamente de esta temática tan solo en dos monografías: NAVARRINE, C. S. y ASOREY, R. O., *Arbitraje. Jurisdicción Arbitral en Controversias con el Estado. Proceso Arbitral en Cuestiones Tributarias*, La Ley, Buenos Aires., 1992, pp. 3 y ss.; CASÁS, J.O.: *Los Mecanismos Alternativos de Resolución de las Controversias Tributarias*, Ad-Hoc, Buenos Aires, 2003, pp. 63; en España han estudiado sistemáticamente estas cuestiones desde hace un tiempo en varias obras colectivas y algunas monografías, véase: A. A. V.V., *Convención y*

En este sentido se ha dicho que “el derecho público asiste al más grande de los cambios de este Siglo XX que, en sus finales, ha marcado particulares condiciones por lo que en su juzgamiento deberá contarse con Tribunales independientes de la justicia ordinaria institucionalizada de cada país. Estos tribunales sólo podrán ser los Tribunales Arbitrales, que han sido proclamados, para la solución de cuestiones internacionales suscitadas por el intenso intercambio entre las naciones acentuado por el movimiento político de la integración de los países de mercados comunes, como la justicia verdaderamente independiente”<sup>27</sup>.

Nos recuerda María T. SOLER ROCH, al referirse al Derecho Español que “...En el supuesto del arbitraje, el contenido de la obligación ya ha sido determinado en vía administrativa, pero es, precisamente esa determinación, la que provoca la controversia entre las partes, por lo que el acuerdo de voluntades versa, en este caso, sobre el sometimiento del conflicto a su resolución por el órgano arbitral...”<sup>28</sup>.

Lo señalado, es un importante punto de partida debido a que la doctrina ha relacionado habitualmente a las técnicas convencionales con el “nacimiento de la obligación tributaria” y no con un mecanismo de resolución de conflictos tributario, “alternativo” al Administrativo Especial o al Judicial existente, en el plano interno, y, “sustitutivo” o “especial”, en el plano internacional, realizado por organismos imparciales, neutrales e independientes,

---

*Arbitraje en el Derecho Tributario*, Coordinado por Gabriel ELORRIAGA PISARIK, Instituto de Estudios Fiscales - Marcial Pons, Madrid, 1996, pp. 179 y ss., pp. 247 y ss., y en especial, FERREIRO LAPATZA, J.J., “Arbitraje sobre relaciones tributarias”, pp. 263 y ss., FALCÓN Y TELLA, R., “El arbitraje tributario”, pp. 257 y ss.;

<sup>27</sup> Cfr. NAVARRINE, C. S. y ASOREY, R. O., *Arbitraje. Jurisdicción Arbitral en Controversias con el Estado. Proceso Arbitral en Cuestiones Tributarias*, Ed. La Ley, Bs. As., 1992, “Prólogo”.

<sup>28</sup> SOLER ROCH, MA T., “En su prólogo”, en VICENTE – ARCHE COLOMA, P. *El Arbitraje en el ordenamiento tributario español. Una propuesta*, Marcial Pons, 2005, p. 9.

dotándolo por Ley o un Tratado de jurisdicción tributaria, de naturaleza pública y de orden público, como lo puede ser los organismos internos o domésticos de arbitraje, como lo es la Comisión Arbitral Argentina para evitar la doble imposición en materia del Impuesto Local de Ingresos Brutos o las instituciones de resolución de conflictos dentro de la Ley de Coparticipación, como lo es la Comisión Federal de Impuesto.

En este sentido, María T. SOLER ROCH avanza diciéndonos: *“Desde esta perspectiva, el planteamiento del debate sobre el arbitraje tributario implica analizar la posibilidad de un acuerdo entre la Administración y el contribuyente sobre la forma de resolver el conflicto generado por la aplicación del tributo”*, para luego puntualizar que *“Sólo la ley puede autorizar la celebración de un acuerdo de este tipo”*, y con posterioridad, concluir que *“en el ámbito de nuestro Derecho público, el arbitraje es un técnica posible para la resolución de conflictos; ciertamente no es la técnica común ni su utilización está prevista con carácter general y en cualquier caso, la Administración precisará o bien de una autorización del Gobierno (para la resolución de casos concretos) o de un marco legal previo (para su utilización en relación con determinadas materias)”*<sup>29</sup>.

La OCDE, durante los últimos 20 años, se ha ocupado de transparentar, regular, identificar la problemática y proponer avances significativos sobre el procedimiento<sup>30</sup>.

---

<sup>29</sup> *Ibidem.* p. 11.

<sup>30</sup> OECD – TPA: *“Improving the Process for Resolving International Tax Disputes”*, Version released for public comment on 27 July 2004, OECD, París, 2004, en línea (visitado 21.09.2015): [Improving the Process for Resolving International Tax Disputes](#); OECD – TPA: *“Improving the Resolution of Tax Treaty Disputes (Report adopted by the Committee on Fiscal Affairs on 30 January 2007), February 2007, OECD, París, 2007, en línea (visitado 21.09.15): [improving the resolution of tax treaty disputes | oecd](#); OECD – TPA: “Manual on Effective Mutual Agreement Procedures (MEMAP)”, February 2007 Version, OECD, París, 2007; en línea (visitado 21.09.2015): [MANUAL ON EFFECTIVE MUTUAL AGREEMENT PROCEDURES \(MEMAP\)](#); OECD - Forum on Tax*

La temática ha adquirido un nuevo impulso derivado del Plan de Acción BEPS que están desarrollando el G20 y la OCDE de manera conjunta, en la lucha contra la evasión fiscal internacional, las planificaciones fiscales agresivas, la doble no imposición, el traslado de beneficios tributarios a paraísos fiscales o países de baja o nula tributación, la manipulación de precios de transferencia y la revisión o limitación de beneficios<sup>31</sup>. Dentro del Plan de Acción BEPS se da particular importancia al procedimiento amistoso y se considera un avance la utilización de otros procedimientos complementarios o alternativos, como lo son la mediación, la facilitación, la conciliación, las consultas y el arbitraje, como complemento del procedimiento o incluso como una alternativa al mismo<sup>32</sup>. Sin duda alguna, se ha

---

Administration: *“Multilateral Strategic Plan on Mutual Agreement Procedures: a vision for continuous improvement”*, OECD, París, 2014, en línea (visitado 21.09.15): [MULTILATERAL STRATEGIC PLAN ON MUTUAL AGREEMENT PROCEDURES: A VISION FOR CONTINUOUS MAP IMPROVEMENT Preamble 1. A convergence of](#)

<sup>31</sup> OCDE: *“Plan de Acción contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios”*, BEPS por sus siglas en idioma inglés, 2014, Capítulo 2do; OECD, *“Addressing Base Erosion and Profit Shifting”*, OECD, Paris, 2013. OECD: *“Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting”*, OECD, Paris, 2013. En octubre de 2013 la Organización de Naciones Unidas a través de su Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Asuntos Fiscales constituyó un Subcomité sobre BEPS para países en desarrollo. Véase la iniciativa de ONU sobre BEPS y, en particular, el siguiente cuestionario:

[http://www.un.org/esa/ffd/tax/Beps/BEPS\\_QuestionnaireSp.pdf](http://www.un.org/esa/ffd/tax/Beps/BEPS_QuestionnaireSp.pdf)

<sup>32</sup> OCDE, *“Public Discussion Draf – BEPS Action 14: Make Dispute Resolution Mechanisms more Effective”*, 18 December 2014 – 16 January 2015, en línea (vicitado 21.09.15): [beps action 14: make dispute resolution mechanisms more effective | oecd](#); OCDE, *“Comments Received on Public Discussion Draf – BEPS Action 14: Make Dispute Resolution Mechanisms”*, 19 January 2015, en línea (21.09.15): [BEPS ACTION 14: MAKE DISPUTE RESOLUTION MECHANISMS MORE EFFECTIVE.](#)

consolidado en la propuesta del MLI (Acción 15), como en su momento se precisará.

Dicho esto, recordamos que el arbitraje ha sido receptado desde antaño por el Derecho Internacional General. Piénsese que los conflictos en el ámbito internacional financiero y tributario no distan mucho de aquellos que podrían suscitarse dentro del Derecho internacional. Las limitaciones, aparentes, a nuestra rama del Derecho, son tan solo eso, “aparentes”. Surgen, so pena, de principios llevados a dogmas irrenunciables. Nos referimos al “Dogma de la Indisponibilidad del Crédito Público”, al “Principio de Legalidad” llevado al extremo, al “Principio de Igualdad” y por último al principio de “Capacidad Contributiva”, entre otros<sup>33</sup>. Por ello, no se han acompañado desde el Derecho tributario los avances operados dentro del Derecho internacional público y privado sobre la prevención y resolución de los conflictos<sup>34</sup>. Ello ha generado una incesante inseguridad jurídica en todos los aspectos del comercio internacional, así como desde la óptica de la discriminación de la inversión extranjera, la lucha contra la doble imposición internacional, replicadas en la era digital. Principios, estos últimos, que a nuestro entender gozan de protección internacional y comunitaria, en el

“Derecho consuetudinario”<sup>35</sup> y “Convencional”, según el caso, ambas fuentes del Derecho internacional<sup>36</sup>.

Entonces, en el sentido mencionado de acompañar avances, se torna necesario abordar los virajes operados hacia instituciones tradicionales del Derecho, como lo es, el “arbitraje internacional” (*International Tax Arbitration*)<sup>37</sup>, o hacia figuras más

<sup>35</sup> Se refiere Matthias HERDEGEN a esta fuente protectora del Derecho internacional diciéndonos: “La costumbre internacional se genera a través del comportamiento de los sujetos del Derecho internacional público (especialmente, Estado y organizaciones internacionales) durante un determinado periodo de tiempo, siempre que también refleje su convicción sobre la existencia de un deber jurídico. Como regla general, las normas convencionales especialmente prevalecen sobre la costumbre internacional. Constituyen una excepción los estándares consuetudinarios que protegen intereses elementales de la comunidad internacional y por ello tienen carácter imperativo (*ius cogens*)”. Cfr. HERDEGEN M., *Derecho Económico Internacional*, Thomson - Civitas, Navarra, 2003, pp. 31 y ss.

<sup>36</sup> Recuerda Frank ENGELEN, que las fuentes del Derecho internacional (sources of public international law) están previstas en el Artículo 38 del Estatuto de la Corte Internacional de Justicia. Nos dice que “[these sources] are generally regarded as the most authoritative statement on the sources of public international law. This Article provides that: 1. The court, whose function is to decide in accordance with international law such disputes as are submitted to it, shall apply: (a) international conventions, whether general or particular, establishing rules expressly recognized by the contesting States; (b) international custom, as evidence of a general practice accepted as law; (c) the general principles of law recognized by civilized nations [...]”. Cfr. ENGELEN F., *Interpretation of Tax Treaties under International Law*, IBFD, Amsterdam, Vol. 7°, 2004, p. 7. Compare con: LOPEZ ESPADAFOR, C. M., “La costumbre internacional en el derecho tributario”, en *Nueva Fiscalidad*, Enero de 2006. Puede verse este artículo on line en la base de datos VLEX, id: CL505.

<sup>37</sup> Véase: LINDENCRONA G. y MATTSSON N., *Arbitration in Taxation*, Ed. Kluwer, Dordrecht, 1981. Otro excelente trabajo sobre Arbitraje Internacional tributario en: ZÜGER M., *Arbitration under Tax Treaties - Improving Legal Protection in*

<sup>33</sup> Estudiaremos puntualmente dichos aspectos en el punto V. Nuevos paradigmas en la relación jurídica tributaria y presuntos límites a las técnicas en materia tributaria.

<sup>34</sup> Nos dice FALCÓN y TELLA R., que “Quizás llame la atención el adjetivo «tributario» predicado del arbitraje, pues a primera vista pudiera parecer que la reserva de ley y la indisponibilidad del crédito tributario excluyen este mecanismo de solución de conflictos en relación con los tributos [...] En el ámbito internacional la preocupación surge ya desde finales del siglo pasado, habiéndose sucedido numerosas propuestas de creación de tribunales de naturaleza arbitral, especialmente para resolver los problemas de doble imposición véase: “El Arbitraje Tributario”, AA. W., *Convención y Arbitraje en el Derecho Tributario*, Instituto de Estudios Fiscales - Marcial Pons, Madrid, 1996, pp. 257 y ss.

modernas de base preventiva de las disputas, como lo son “Los Acuerdos Previos de Valoración sobre Precios de Transferencia” (*Advance Pricing Arrangements*). La adopción de métodos preventivos (como los *Advance Pricing Arrangements*) implica, en definitiva, la existencia de un acuerdo, pacto o convenio, entre la empresa, en el sentido de sujeto del derecho internacional tributario, y la Administración Tributaria, que se establece antes de la realización de las operaciones sujetas a valoración, antes de la configuración del hecho imponible, en base a un conjunto de criterios adecuados, por ejemplo: método, ajustes comparables y oportunos, hipótesis críticas relativas a acontecimientos futuros, a fin de valorar las operaciones efectuadas entre entidades vinculadas<sup>38</sup>.

#### **V. Nuevos paradigmas en la relación jurídico tributaria y presuntos límites a las técnicas en materia tributaria**

La incorporación de fórmulas arbitrales surge y se consolida en el ámbito internacional, no solo como una solución a la conflictividad en materia tributaria, sino también, como consecuencia del surgimiento de un nuevo modelo de relacionamiento entre la Administración tributaria y el contribuyente, que apuesta a un cambio de paradigma, promoviendo fórmulas que van más hacia la cooperación y confianza mutua, que a la confrontación y decisión unilateral de la Administración Tributaria que caracteriza el

régimen tradicional<sup>39</sup>. La voluntad de los particulares toma otro protagonismo que no debe porque descuidar el tradicional interés público. Incluso, cuando el procedimiento estipulado se refiere entre Estados soberanos, invitando a los contribuyentes y a la Administración tributaria a coadyuvar con la resolución del conflicto, no descuidándose que el procedimiento se estipula desde el Derecho público.

Surge entonces la posibilidad de considerar la solución de conflictos de forma concordada, tal como señala GONZÁLEZ-CUELLAR SERRANO<sup>40</sup> la “*Administración puede decidir ejercer su potestad tributaria de una forma consensuada, dejando al margen sus poderes unilaterales, cuando considere que el pacto satisface en mayor medida el interés general que le encomienda el ordenamiento jurídico concentrado en la consecución de una tributación acorde con la capacidad económica de cada sujeto*”. Continúa diciendo: “[e]n efecto, la fijación unilateral de los elementos inciertos de la obligación tributaria no garantiza una mayor protección del interés social y, por el contrario, la intervención de la voluntad del particular puede otorgar más garantías de corrección en el acto de liquidación o, al menos, más rapidez en el procedimiento así como un grado más alto de eficacia al suponer el nacimiento de la vinculación para el obligado tributario”. Y agrega que “[e]n la búsqueda de respuestas viables para solucionar la conflictividad en materia tributaria se debe propender al diálogo y a una mayor participación de los ciudadanos, lo que supone para la Administración tributaria, más que una pérdida de prerrogativas, una forma de modular y matizar su ejercicio, en pos de garantizar el cumplimiento último de la ley”.

---

*International Tax Law*, Linde Verlag Wien Ges. M.B.H., IBFD, Ámsterdam, 2001.

<sup>38</sup> Nos dice la doctrina que el acuerdo de valoración se inserta en un procedimiento en cuyo ámbito se formula una solicitud previa y vinculante de rentas, productos, bienes, gastos y demás elementos del hecho imponible, acompañada por la propuesta presentada en los términos legales habilitantes. Véase: ROSEMBUJ T., *La Transacción Tributaria*, Atelier, Barcelona, 2000, pp. 32 y ss.

---

<sup>39</sup> MARTINOLI, C. “Fórmulas alternativas para la resolución de conflictos tributarios. Análisis de Derecho comparado”, *XIV Concurso de Monografías Agencia Estatal de Administraciones Tributarias de España en el marco del Acuerdo de Cooperación Técnica firmado con el CIAT y el IEF*, 2016, P. 7.

<sup>40</sup> GONZÁLEZ-CUELLAR SERRANO, M. L., *Los procedimientos tributarios: su terminación transaccional*. Editorial Colex, Madrid, 1997, p. 48.

La relación cooperativa entre contribuyentes y Administraciones Tributarias deviene entonces imperiosa allí donde se espera que los contribuyentes se comporten de manera transparente, dado que estos últimos esperan una mayor garantía tributaria, una más pronta resolución de problemas fiscales junto con inspecciones menos amplias y con menores gastos.<sup>41</sup>

Por su parte, FERREIRO LAPATZA<sup>42</sup>, indica la necesidad de incluir dentro de las ideas o principios fundamentales de las democracias, como son la igualdad, la seguridad y la libertad, a la aplicación del pacto como técnica de organización social en todos los casos y supuestos que sea posible. Sintetiza el concepto indicando<sup>43</sup>: "[s]e trata de rechazar la idea de que el poder, una vez aprobada la Constitución, se ejerce sólo de arriba abajo. Se trata de implementar eficazmente la idea de que el poder no ha de estar sólo "sometido" a la Ley y al Derecho, sino que también ha de ser "compartido" en su ejercicio conforme a la Ley y al Derecho, por los ciudadanos que son sus últimos titulares; y de que las intervenciones del poder judicial –el de más difícil conexión con un título de legitimación democrático– sean reducidas al mínimo y sean controladas –a través de la elección, por ejemplo– o participadas –a través de un jurado, por ejemplo– por los ciudadanos. Son estas ideas, entiendo, las que se abren paso y se reflejan ya en la doctrina y la legislación tributaria del grupo pionero de las democracias occidentales. Frente a él, España acalla las voces aisladas que la defienden con el silencio del legislador y de la Administración tributaria que de modo más aislado y excluyente que en cualquier otro ámbito del ordenamiento prepara y redacta los proyectos de ley. Un silencio que encuentra su base teórica y doctrinal –como ya antes he dicho– en el principio de legalidad

<sup>41</sup> OECD, Cuarta reunión del foro OECD de Administración tributaria. Enero 2008, Comunicado del Cabo, p.4.

<sup>42</sup> FERREIRO LAPATZA, J., "Solución convencional de los conflictos en materia tributaria", en *Revista Argentina de Derecho Tributario*. Ed. La Ley Nº 2 Abril – Junio 2002, p 341.

<sup>43</sup> FERREIRO LAPATZA, J., "Solución...". Op. cit. 49.

y en la indisponibilidad de la obligación tributaria sin prestar demasiada atención al alcance teórico cualitativo de aquellos supuestos en que la propia ley flexibiliza la aplicación de tales principios: significativamente en los acuerdos concursales y en la tasación pericial contradictoria y de modo más atenuado en los "acuerdos" sobre precios de transferencia, sobre gastos en I + D sobre amortizaciones, reinversión, etc."

Referencia FERREIRO LAPATZA, los dos grandes obstáculos que se esgrimen frente al arbitraje en materia tributaria: el principio de legalidad, sustentado en la soberanía fiscal de los estados y la indisponibilidad del crédito tributario.

Sin embargo, adoptar el arbitraje como instituto de solución de conflictos a nivel internacional, de ningún modo implica que los árbitros decidan sobre cuantificación y percepción de rentas públicas ni que afecten la soberanía fiscal, en términos de cesión. Ya mencionamos el hecho de que, a nivel de Derecho internacional público, los Estados conceden "soberanía" en aras a acuerdos y transacciones, que, de otro modo, nunca podrían resolverse o terminarían perjudicando la paz, debido a su falta de flexibilidad.

Por otra parte, la imparcialidad que se requiere para la solución de cualquier tipo de controversia no es ámbito exclusivo y excluyente del Poder Judicial, atendiendo a la ya mencionada evolución que han tenido los métodos alternativos de solución de controversias en el Derecho privado local, internacional y comunitario. El cumplimiento de parámetros de equidad y justicia puede institucionalizarse. De hecho, en la realidad, muchos métodos alternativos y complementarios funcionan con una flexibilidad, equidad y razonabilidad que es acorde a la prontitud con la que ocurren los actuales negocios en su desenvolvimiento global. A mayor razón dentro de la economía digital que se avecina.

## VI. Los acuerdos de "cooperación" y la solución del "conflicto" a nivel internacional y del derecho local

### VI.A. Los Acuerdos de Cooperación: El Convenio Multilateral y los CDI

Los Estados se enfrentan a relaciones de «conflicto» y de «cooperación».

Si trasladamos las mismas al ámbito tributario, podemos ver que el estadio de «cooperación» lo encontramos en la celebración de los tratados o convenios para evitar la doble imposición internacional (CDIs) y prevenir el fraude fiscal, que tienen naturaleza «contractual», conforme el Derecho internacional público.

En nuestra materia, los CDIs distribuyen la «potestad tributaria» y las competencias frente a diversos tipos de rentas.

La finalidad principal de estas distribuciones se encuentra en el intento de eliminar la doble imposición internacional de las empresas y personas físicas que interactúan en más de un Estado.

Pasa lo mismo a nivel doméstico, con el Convenio Multilateral (CM), que pretende aminorar y evitar las dobles imposiciones de los impuestos a los ingresos brutos de cada provincia y que sepamos no fue cuestionado de inconstitucional.

Mediante el sistema de la «cooperación» internacional o local, se intenta en principio lograr mitigar «la falla de sistema» que genera lo que se describe como «doble imposición internacional»<sup>44</sup> o en su caso «sub-nacional».

---

<sup>44</sup> El Derecho Internacional, nos dice ZITTELMAN, desempeña una función significativa al distribuir las competencias entre los Estados mediante la determinación de principios sobre los cuales han de ejercer su jurisdicción. La determinación de las esferas de validez de los sistemas legales nacionales implica establecer a quién, a qué y cuándo un Estado puede aplicar su norma. En el caso del Derecho Fiscal Internacional, tenemos el plus de la legitimación del ejercicio de la jurisdicción fiscal y la creación de normas fiscales internacionales a través de sus propias fuentes, como bien lo señala TEIJEIRO. A diferencia del Derecho Internacional Privado, que resuelve los conflictos suscitados declarando aplicable al caso un sistema u ordenamiento legal único entre aquellos en disputa, el Derecho Internacional en General se limita a demarcar las esferas de competencia de las jurisdicciones fiscales en sus relaciones recíprocas. De allí, como matiza

A estos efectos, a nivel internacional, se utilizan técnicas financieras unilaterales de solución, que podemos vislumbrar en los arts. 23 A «método de exención» y 23 B «método de imputación» del MC OCDE versión 2017, que a su vez son receptadas por las legislaciones internas de los Estados<sup>45</sup>.

---

MARTHA que paradójicamente, esta característica del Derecho Internacional general cause o pueda causar doble imposición, generando situaciones indeseables, que resulta necesario subsanar mediante instrumentos internacionales particulares como lo son los CDIs. Se puede ver: MARTHA R. S., Ob. Cit. p. 30; ZITTELMAN, *International law is the order which delimits the sphere of validity of each State in relation to others*, citado por MARTHA, p. 28 - 30 y 153; TEIJEIRO G. O., *Estudios sobre la aplicación especial de la ley tributaria*, La Ley, Bs. As., 2002, p. 68, «Así, el Derecho internacional sienta la regla básica de que un Estado puede gravar a sus nacionales o residentes sobre la base del criterio de la renta mundial (*Worldwide income taxation*), pero, en este contexto, son los propios ordenamientos nacionales los que definen quiénes son sus residentes o nacionales, sobre la base de criterios que pueden diferir de los utilizados por otros ordenamientos legales nacionales, consecuentemente, doble imposición».

<sup>45</sup> «Las medidas unilaterales para evitar la doble imposición (previstas por la legislación interna) son generalmente adoptadas por el Estado de la residencia en relación con los impuestos aplicados en el Estado de la fuente, aunque el método adoptado varía según la legislación de cada país [...] Cabe acotar, como observación general, que cuando los Estados celebran convenios de doble imposición, el país de la residencia prevé en el convenio el mismo método utilizado en su legislación interna (e.g., crédito fiscal o exención), aunque ciertas condiciones o requisitos de aplicación previstos en esta última puedan ser flexibilizados e, incluso, en el caso de países que otorgan crédito fiscal por impuestos efectivamente pagados en el extranjero, se prevea convencionalmente el reconocimiento, bajo determinadas condiciones de un matching credit o tax sparing clause [...] Una notoria excepción a esta regla general es Alemania que prevé en su legislación doméstica el sistema de crédito fiscal y en sus convenios internacionales el sistema de exención para el caso de dividendos provenientes de una participación accionaria sustancial en una sociedad residente en el Estado cocontratante y otros significativos supuestos Véase: TEIJEIRO G.

A nivel local la ley de coparticipación federal (ley 23.548) impone a las provincias que adhieran a su régimen, a no aplicar por sí y a que los organismos administrativos y municipales de su jurisdicción, sean o no autárquicos, no apliquen gravámenes locales análogos a los nacionales distribuidos por esta Ley. Excluye expresamente de la obligación de no aplicación citada, a los impuestos provinciales sobre la propiedad inmobiliaria, sobre los ingresos brutos, sobre la propiedad, radicación, circulación o transferencia de automotores, de sellos y transmisión gratuita de bienes, y los impuestos o tasas provinciales y/o municipales vigentes al 31/12/84 que tuvieran afectación a obras y/o inversiones, provinciales o municipales dispuestas en las normas de creación del gravamen.

Vale decir, todas las provincias adheridas a la ley y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, aplican el Impuesto sobre los Ingresos Brutos. El Convenio Multilateral de la Argentina distribuye la base imponible de éste último buscando evitar o mitigar los efectos de la doble o múltiple imposición. El CM es un instrumento de coordinación horizontal en un país federal como el nuestro.

## VI.B. La solución de Conflictos en el Convenio Multilateral y en los CDI

### B. 1. El Arbitraje Tributario en el Convenio Multilateral (El Arbitraje Tributario en la Argentina)

En lo que hace al «conflicto», en tanto pretendamos vincularlo con la «cooperación», existe siempre que se pretenda gravar dos veces una misma manifestación de riqueza o renta que se corresponda a una (doble imposición jurídica) o dos personas jurídicas distinta (doble imposición económica), dentro de un mismo periodo de tiempo, circunscritas dentro de las relaciones jurídicas internacionales o nacionales, representada esta última, en principio, por tres centros de

intereses bien delimitados: Estado A / Estado B / Contribuyentes.

Subyace entonces, dentro de la situación descrita, una doble imposición internacional o local no manifestada aún, una doble imposición que no se ha producido efectivamente, pero que está en estado potencial o latente<sup>46</sup>. El conflicto surge cuando existe una doble imposición que se ha manifestado como efecto una mala o no acorde interpretación (cuestiones de derecho) o aplicación (cuestiones de hecho) de los tratados internacionales y que no ha podido ser resuelta por los mecanismos internos o internacionales unilaterales<sup>47</sup>. La doctrina la denomina como doble imposición no resuelta<sup>48</sup>.

A nivel local, y tal como se mencionó, el CM busca evitar, o mejor dicho mitigar, los efectos de la múltiple o doble imposición. Para llevar adelante este procedimiento cooperativo se crean dos órganos de aplicación: la Comisión Arbitral (CA) y la Comisión Plenaria (CP). En cuanto exista el «caso concreto» (art. 24 inc. b CM), el contribuyente no renuncia a la vía jurisdiccional eligiendo la administrativa. Tampoco, el «caso concreto» resulta una vía excluyente del recurso interpuesto contra una determinación de oficio. La CA y la CP sólo entienden en cuestiones vinculadas a la

<sup>46</sup> SERRANO ANTÓN F., "Settlement of Disputes in Tax Treaty Law", ob. cit. p. 430. "In principle, DTC requires a double taxation relating to the taxes listed in the convention for mutual agreement procedure to be opened. Moreover, such taxation does not have to be "effective", it can be solely "probable" in the future [...]".

<sup>47</sup> Conforme arts. 23 A "método de exención" y 23 B "método de imputación" del MC OCDE versión 2003.

<sup>48</sup> The term "conflict" is used here in a different way than in international private law. There, a conflict of laws is generally resolved by applying one law or legal system to the exclusion of another. In international tax law, taxation based on one principle need not at all be resolved by applying only one of the two (or more) systems. Where the conflict is not resolved, there is double taxation. Cfr. VAN WEEGHEL, "The Improper Use of Tax Treaties". With Particular reference to the Netherlands and the United States, Series on International taxation, Kluwer, p. 13, n. 20.

O., *Estudios Sobre la Aplicación Espacial de la Ley Tributaria: La jurisdicción Tributaria en el Contexto internacional y las Potestades Tributarias en el Orden Provincial y Municipal*, La Ley, Bs. As., (2002), pp. 86 y ss.

distribución de la base imponible del impuesto sobre los Ingresos Brutos.

La procuradora general de la nación afirmó: *“el mecanismo del artículo 24, inciso b. del CM, no constituye una vía “alternativa” para la solución de las controversias entre el contribuyente y “el” fisco local, sino que se evidencia como el único mecanismo existente que permite finiquitar, de una vez, la cuestión con respecto a todas las jurisdicciones involucradas, dado que la corrección que pretenda una de ellas –en la porción de la base imponible que le corresponde– repercutirá obligadamente en las relaciones del contribuyente con las demás provincias”*<sup>49</sup>. El contribuyente no solicita un mero control de la distribución que hiciera de su base imponible, sino que actúa ante la CA y la CP para defender sus derechos subjetivos.

Asimismo, las resoluciones de la CA y de la CP son obligatorias para las partes. Esta obligatoriedad no solo surge del artículo 24 inciso b sino de la misma Corte Suprema de Justicia de la Nación in re *“Municipalidad de Morín c/ S.A. Deca, I y C, y otra”*<sup>50</sup>, del cual surge el principio de imperatividad de las cláusulas del CM respecto de las partes contratantes y sus municipios. Así, la CSJN remitiéndose al dictamen del procurador manifestó que las provincias y los municipios *“deben acatamiento a las resoluciones de aquellos organismos creados por el Convenio y cuya competencia para resolver respecto de diferendos ha sido expresamente pactada por los fiscos adherentes”*. Agregando que las cláusulas del CM son imperativas *“respecto de las partes contratantes y sus municipios, como así también de decisiva importancia que revisten para dirimir las controversias que se susciten en torno a tales cláusulas, la interpretación, y las decisiones emanadas de los órganos de aplicación instituidos por el referido Convenio, es decir la Comisión Arbitral y la Comisión Plenaria”*.

Sin embargo, no existe ley alguna que autorice a la CA y/o a la CP a ejecutar sus

resoluciones, tampoco una autorización implícita ni sanción administrativa por incumplimiento de las mismas. Las decisiones de la CA y de la CP no pueden ser ejecutadas de oficio.

Dicho esto, quién podría llegar a afirmar que en la Argentina no existe el arbitraje tributario, incluso desde un punto de vista institucional. Un buen observador, podría llegar a interpretar, que el arbitraje que se está proponiendo a nivel internacional responde a casi idénticas finalidades del arbitraje doméstico, como lo hemos advertido precedentemente. Su mentor (refiriéndonos al CM) vio de cerca la configuración del Modelo Convenio de México y de la OCDE, en tanto integró la Comisión de la IFA que comenzó a indagar sobre la factibilidad de resolver disputas sobre la base de tribunales fiscales internacionales o por medio del Arbitraje Internacional Tributario. Sobre esta temática, FONROUGE<sup>51</sup> nos recuerda que, para obviar el inconveniente de que el contribuyente quede a merced de la buena voluntad de las autoridades fiscales de su país, refiriéndose al procedimiento amistoso, se ha lanzado la idea, que parece abrirse camino, a favor de la institución lisa y llana de un organismo supranacional, ante el cual se reclamaría directamente. Ya hizo mención de ello Von Bar en el Congreso de Cambridge (1895) del Instituto de Derecho internacional, y pocos años después (1899) Garelli propuso la creación de una Corte Fiscal Internacional; más tarde se manifestaron a favor de un organismo de este tipo Guggenheim, Pugliese, van Hoorn, Michel y Emmen Riedel, así como también los Congresos de 1947, 1951, 1957 y 1960 de la International Fiscal Association. Hacia la consecución de tal objetivo se dirigió el Comité de estudios integrado por Jean Michel, Charles Cardyn, Ganglio Udina, Max Imboden, George D. Brabson, Dino Jarach y W. R. Emmen Riedel, cuyos trabajos no llegaron a concluirse totalmente. Con posterioridad, a falta de resolución de la comisión, se propuso

---

<sup>49</sup> CSJN, *Maxiconsumo S.A. c/ Pcia. De Misiones* Causa M921XLII, sentencia del 14/05/2013.

<sup>50</sup> CSJN, Fallos: 294:420.

---

<sup>51</sup> GIULIANI FONROUGE, Carlos María, *Derecho Financiero*, Tomo 1, La Ley, Bs. As., 2004, pp. 335 y ss.

el tratamiento para el V Congreso de IFA, designando como relatores generales y encargando a los representantes estatales la elaboración de informes nacionales.

La IFA de Madrid volvió a trabajar el tema Procedimientos de Solución de Controversias en Materia Fiscal Internacional en el año 2016. Vuelve a ser tema relevante para la IFA en el 2024, en Sudáfrica, por lo tanto prueba de su actualidad: Enfoques prácticos sobre la prevención y solución de controversias fiscales internacionales.

## B.2. El Arbitraje tributario a nivel de los Tratados para Evitar la Doble Imposición Internacional

A nivel internacional, cuando un contribuyente considere que las medidas adoptadas por uno o ambos Estados contratantes implican o pueden implicar para ellos una imposición que no esté conforme con las disposiciones de los CDIs<sup>52</sup>, pueden instar un “procedimiento amistoso”, incluido en la mayoría de los tratados internacionales que buscan evitar la doble imposición<sup>53</sup>. Siguiendo con la lógica argumental propuesta, una controversia internacional en materia de Derecho fiscal internacional estaría caracterizada por ser *un desacuerdo sobre un punto de derecho o de hecho derivados de un tratado de doble imposición internacional (CDIs), una contradicción de tesis jurídicas o de intereses entre dos o más Estados que no se han puesto de acuerdo mediante los mecanismos procedimentales resultantes de un CDIs, tanto internos como internacionales especiales y en consecuencia subyace una doble imposición no resuelta*.

En algunos convenios, si falla el procedimiento amistoso, o no tiene resultados después de un tiempo determinado (2, 3 o 5

años), las partes pueden someter el caso a “un arbitraje internacional”, de acuerdo con el convenio particular que se analice<sup>54</sup>.

Por ejemplo en el **CDIs México - EEUU**, Artículo 26 punto 5 se establece lo siguiente: *“Cuando una dificultad o duda respecto de la interpretación o aplicación del presente Convenio no pueda resolverse por las autoridades competentes de conformidad con los párrafos anteriores del presente Artículo, el caso podrá someterse a arbitraje si las*

<sup>54</sup> Ver el análisis de la 11ª reunión del Grupo ad hoc de Expertos sobre cooperación internacional en cuestiones de tributación celebradas entre el 15 y el 19 de diciembre de 2003 en Ginebra, Informe del Secretario General E/2004/51, punto 44. El informe recalca que « [...] El arbitraje podría ser una opción atractiva si pudiera aplicarse a bajo costo y produjera decisiones rápidas y justas. No sería conveniente si impusiera unos costos elevados o si la amenaza de recurrir al arbitraje produjera soluciones apresuradas y poco meditadas. Quienes propugnan el arbitraje dan por supuesto que los árbitros serían neutrales y competentes y que sería posible proporcionar los servicios de un árbitro cuando un país no contara con los recursos para contratarlos. No está nada claro que esas suposiciones estén justificadas». Se puede ver un análisis sucinto sobre estas cuestiones en el Borrador de la International Fiscal Association Arbitration Proposal (IFA AP) de 2003, en *Improving the Process for Resolving International Tax Disputes*, OECD, CTPA, ANNEX p. 40 «Art. 25 A: Arbitration of Treaty Controversies: 1. Binding Arbitration / (a) If a case has been presented to the competent authority of one of the Contracting State in accordance with paragraph (1) of Article 25 and within two years following such presentation the competent authorities have not reached a mutual agreement [or if the person presenting the case to the competent authorities (the “taxpayer”) considers that the agreement reached is not in accordance with this Article and with a Memorandum of Understanding to be exchanged through diplomatic channels, which the competent authorities may from time modify and supplement in order better to implement the provisions of this Article [...]»; Se puede ver asimismo RIBES RIBES A., “Técnicas arbitrales en los convenios de doble imposición: el borrador de la International Fiscal Association de 27 de septiembre de 2002”, *Crónica Tributaria*, Madrid, 2003, nº 109, p. 137 - 150; el mismo artículo en *Estudios y Notas del Instituto de Estudios Fiscales (IEF)*, Madrid, 2004.

<sup>52</sup> Sostiene KOCH que a pesar de los objetivos previstos en los convenios y de las disposiciones adoptadas con todo cuidado y detalle, no es posible excluir de antemano en cada caso la doble imposición ni la divergencia de opiniones al aplicar el convenio, ni dificultades de otra índole. KOCH K., “Reporte general: mutual agreement - procedure and practice”, *Cahiers de droit fiscal international*, IFA, 1981, 134 y ss.

<sup>53</sup> Véase el art. 25, MC OCDE 2003.

*autoridades competentes y los contribuyentes involucrados así lo acuerdan, siempre que los contribuyentes involucrados acepten por escrito obligarse a la decisión de la junta. La decisión de la junta de arbitraje en un caso particular será obligatoria para ambos Estados respecto a dicho caso. Los procedimientos se establecerán entre ambos Estados a través de un intercambio de notas por la vía diplomática. Lo previsto en este párrafo surtirá sus efectos después de que los Estados lo acuerden por medio de un intercambio de notas diplomáticas”.*

Podemos incluso analizar, los CDIs entre el **Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte, España – EEUU y el Protocolo con Suiza**. Advertiremos que mantienen diferentes cláusulas arbitrales, como veremos a continuación.

El art. 25.5.a) del **Convenio Reino de España-Reino Unido**, nos dice que: “... cuando, en virtud del apartado 1, una persona haya sometido su caso a la Autoridad Competente de un Estado contratante alegando que las medidas adoptadas por uno o por ambos Estados implican para ella una imposición no conforme con las disposiciones del presente Convenio”. Es decir, debe tener encausado un Procedimiento Amistoso en la etapa de desarrollo del mismo, como lo hemos establecido en las páginas anteriores. El art. 25.5.b) indica que cuando las Autoridades Competentes no puedan ponerse de acuerdo para resolver su caso conforme a lo dispuesto en el apartado 2, en el plazo de dos años desde la presentación del caso a la Autoridad del otro Estado Contratante, a instancia del contribuyente, se someterá a arbitraje toda cuestión irresoluta relacionada con ese caso. Es importante advertir que la Autoridad Competente no valida la solicitud del arbitraje ni autoriza su constitución, es un Derecho del contribuyente interponerlo cuando ha pasado el plazo referido.

Los art. 25.5 a y b) relatados se inspiran de modo textual en el MC OCDE 2008 art. 25.5 a y b, consolidados en el año 2017, siendo de gran utilidad interpretativa los comentarios y antecedentes de los estudios realizados por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE: a

modo de ejemplo siempre es recomendable partir de los antecedentes del MAP dentro de la OCDE y la evolución del MCOCDE. El mencionado Comité publicó el 27 de julio de 2004, un informe del proceso referido a la mejora de la resolución de controversias fiscales internacionales. Dentro del informe se contenían una serie de propuestas tendientes a mejorar el proceso de resolución de controversias relacionadas con los CDIs por medio del desarrollo de los Procedimientos Amistosos. Posteriormente, un segundo informe del 1 de febrero de 2006 recogió los resultados de las propuestas y trabajos adicionales al mismo. Dentro de sus postulados incorporaron las propuestas de modificación del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE (con la inclusión de un procedimiento arbitral dentro del MAP tradicional), así como una propuesta de desarrollo de un Manual en línea para la aplicación efectiva de los procedimientos amistosos. El 13 de marzo de 2006 se celebró en Tokio, Japón, una consulta pública, y como resultado de esta reunión y de los comentarios recibidos por la misma, se establecieron algunos cambios al MCOCDE. Los cambios se reflejaron dentro del informe aprobado por el Comité de Asuntos Fiscales el 30 de enero de 2007 y que lleva el nombre de “Mejora del Proceso de Resolución de Controversias Relacionadas con los Convenios para Evitar la Doble Imposición” o “Improving the Resolution of Tax Treaty Disputes (Report adopted by the Committee on Fiscal Affairs, 30 January 2007), publicado en Febrero de 2007<sup>55</sup>.

---

<sup>55</sup> OCDE, *Mejora del Proceso de Resolución de Controversias Relacionadas con los Convenios para Evitar la Doble Imposición*, OCDE – IEF, Madrid, 2007, p. 5; OECD, *Launches Project on Improving the Resolution of Cross-Border Tax Disputes*, 29 April 2003; OCDE, *Improving the Process for Resolving International Tax Disputes*, 27.07.2004, [Improving the Process for Resolving International Tax Disputes](#) ; OCDE, “Information Note”, US Business engages OECD on international tax issues, 18 January 2005; OCDE, *Proposals for Improving Mechanisms for the Resolution of Tax Treaty Disputes, Public Discussion Draft*, February 2006, [Public discussion draft February 2006](#) . Se puede ver on line documentos relacionados con la

El Modelo de Convenio de la OCDE desde el 2008 ha prestado mucha atención al Procedimiento Amistoso en razón del arbitraje como complemento del mismo dentro de la comisión consultiva arbitral. Prueba de ello es la inclusión de 25 nuevos puntos dentro de los Comentarios y un anexo con la redacción de un Modelo tipo de Acuerdo sobre el procedimiento arbitral con 20 puntos y 42 párrafos. Todo ello resulta una interesante guía interpretativa y es de gran ayuda para las partes a la hora de diseñar el procedimiento. Además, es cierto que las partes -los Estados- no están obligados a seguir al Modelo, pero si se lo ha seguido, es sin duda una importante fuente o guía interpretativa. El aporte del Modelo es importante. A mayor razón, cuando lo que se pretende es la comprensión acabada del instituto que se pretende estudiar.

Para el caso del **Protocolo de España-EEUU**, el texto es diferente de la cláusula arbitral mencionada precedentemente, entre España – UK<sup>56</sup>.

El Protocolo que modifica el Convenio entre el Reino de España y los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal respecto de los impuestos sobre la renta, y su Protocolo, firmados en Madrid el 22 de febrero de 1990, y Memorando de entendimiento, hechos en Madrid el 14 de enero de 2013, así como las Notas sobre subsanación de errores del Protocolo y del Memorando, en su artículo XII modifica el art. 26 del Procedimiento Amistoso del Convenio de 1990, mediante la inserción de los párrafos 5º y 6º, que a continuación se comentan.

El párrafo 5º del CDI comentado plantea los aspectos subjetivos y objetivos básicos de la actuación. Indica que, cuando en virtud de este artículo una persona haya sometido su caso a la autoridad competente del Estado contratante del que es residente o nacional alegando que las medidas adoptadas por uno o por ambos Estados contratantes han

implicado para ella una imposición no conforme con las disposiciones de este Convenio, es decir ha solicitado el inicio de un Procedimiento Amistoso por el art. 26.1 y 26.2, y las Autoridades Competentes hayan hecho lo posible por resolver el caso en el plazo de dos años desde su fecha de inicio, sin conseguirlo, el caso se resolverá mediante arbitraje.

Si bien nada dice sobre quién realizará la solicitud del arbitraje como los otros modelos que hemos analizado –como es el caso del arbitraje en el Convenio con Suiza o Reino Unido– se interpreta que es un derecho del contribuyente, del obligado o el responsable. Así como de toda persona interesada, aunque no haya promovido el MAP pero cuando la decisión pueda llegar a tener efectos sobre él. El anexo al Comentario al art. 25 del MC OCDE “Ejemplo de Acuerdo Amistoso sobre el Procedimiento Arbitral”, recomendado para que las Autoridades Competentes desarrollen las reglas del procedimiento, al respecto nos dice, en primer término, sobre la solicitud de remisión a arbitraje de un caso, que: a) La solicitud para que una cuestión irresoluta comprendida en un Procedimiento Amistoso se remita a arbitraje en virtud del apartado 5 del art. 25 del Convenio (“la solicitud de remisión a arbitraje”) se realizará por escrito y se remitirá a una de las Autoridades Competentes. No indica a cuál de las dos Autoridades Competentes; se infiere que la decisión estará en cabeza de la persona interesada, incluso la alternativa de solicitársela a las dos de manera colindante; b) La solicitud contendrá información suficiente para la identificación del caso. El arbitraje señalado procederá con arreglo y sujeción a lo dispuesto en este apartado, en el apartado 6 de este artículo y en toda norma o procedimiento que acuerden las autoridades competentes de los Estados contratantes conforme al sub-apartado (g) del apartado 6 de este artículo.

El sub apartado (g) del punto 6º del art. 26 faculta a las Autoridades Competentes para acordar los procedimientos a seguir en función del arbitraje. Establece que las Autoridades Competentes de los Estados contratantes acordarán por escrito, con carácter previo al

Resolución de Disputas en: [Latest Documents - OECD](#).

<sup>56</sup> Puede verse en más detalle, Tesis doctoral: Iriarte Yanicelli, A., <https://eprints.ucm.es/41073/1/T38336.pdf>

inicio de la primera actuación del procedimiento arbitral, los plazos y procedimientos coherentes con el apartado 5 y con este apartado para:

**(i) Notificar a la persona que presenta el caso cualquier acuerdo alcanzado con arreglo al subapartado (b) del apartado 5 de este artículo respecto de la no idoneidad del caso para su resolución mediante arbitraje, o en virtud del punto (i) del subapartado (c) del apartado 6 de éste artículo para modificar la fecha en la que puede iniciarse el procedimiento arbitral.**

Este sub apartado desarrolla dos cuestiones diferentes. La primera vinculada con la notificación al contribuyente, al obligado o al responsable, cuando se entienda que la cuestión traída a arbitraje no corresponde a un caso concreto en el cual las Autoridades Competentes no hayan llegado a un acuerdo, o que el caso se ha interpuesto antes de la fecha en la que debería haberse iniciado el procedimiento arbitral, y por lo tanto no es apropiado resolverlo (párrafo 5to, subpárrafo b). Pensamos que la cuestión señalada, por demás de razonable, se refiere a que el contribuyente sea notificado de las reglas procesales que llevarán adelante las Autoridades Competentes y a mayor razón cuando sea modificado el término de interposición de la acción de arbitraje. El establecimiento conjunto de dichas reglas debe ser con arreglo del art. 26.5. y debe estar orientado a hacer más eficiente el procedimiento de acuerdo con el objeto y fin del Tratado Internacional (punto (i) del subapartado (c) del apartado 6 del art. 26).

**El procedimiento será llevado adelante, sólo si:**

**(a) Se han presentado declaraciones tributarias en al menos uno de los Estados contratantes respecto de los ejercicios fiscales a los que concierne el caso;**

Este subpárrafo presume que podría darse alguna situación de fraude fiscal para el caso que no se hayan presentado las DDJJ dentro de uno de los Estados. Pensamos que dicha limitación puede significar un desatino, ya que

la simple omisión de no presentar autoliquidaciones no implica un fraude fiscal. Las figuras fraudulentas están relacionadas con los aspectos dolosos de las infracciones o delitos tributarios.

**(b) No se trata de un caso concreto respecto del que las autoridades competentes de ambos Estados contratantes estén de acuerdo, antes de la fecha en la que hubiera debido iniciarse el procedimiento arbitral, en que se trata de un caso inapropiado para su resolución mediante arbitraje;**

Este punto está relacionado con el objeto mismo del arbitraje. Debe ser un caso irresoluto, incluso derivado de un caso concreto o que en dicho estado de las cosas ya esté concretizado. No simplemente una expectativa que podría haber sido una cuestión objeto de MAP. Si no se da el supuesto de “caso” el mismo sería inapropiado para ser arbitrable.

**(c) Los tribunales judiciales o administrativos de cualquiera de los Estados contratantes no se han pronunciado en relación con el caso;**

Dentro de la solicitud de arbitraje, una de las principales cuestiones relacionadas con la procedencia es que ningún tribunal u órgano administrativo de los Estados contratantes se ha pronunciado anteriormente sobre las cuestiones objeto del arbitraje. Cobra así relevancia, desde el inicio del MAP, prever la solicitud de suspensión de los procedimientos domésticos, como lo hemos manifestado anteriormente. Sin embargo, existen Estados, como Italia, que exigen que se haya interpuesto por lo menos –para tratar un MAP– la instancia contenciosa administrativa, como lo es el caso de algunos Tratados Bilaterales de Inversión y dentro del Derecho Internacional Público. En sintonía con lo anterior, el párrafo 76 de los Comentarios al MCOCDE, art. 25.5, en relación al procedimiento arbitral y al derecho de recurso a los procedimientos ordinarios, que para que el arbitraje sea efectivo, y a fin de evitar un posible conflicto de resoluciones, no se

permitirá a una persona recurrir al procedimiento arbitral cuando las cuestiones que desee resolver por esta vía se hayan resuelto previamente mediante los procedimientos internos o estén pendientes de resolución.

**Es prácticamente unánime la posición sobre que:**

a) No se permite el ejercicio simultáneo de los recursos jurisdiccionales ordinarios y el recurso a un procedimiento de arbitraje. Cuando el interesado no haya agotado los recursos jurisdiccionales, las Autoridades Competentes le requerirán normalmente que suspenda esa vía y, en caso de que no esté conforme, diferirán el Procedimiento Amistoso hasta el agotamiento de tales recursos. Ello está en línea con lo manifestado, vinculado con la jurisprudencia de la CSJN en la causa "Teyma Abengóa y otro c. Prov. de Salta"<sup>57</sup>, donde la Corte ordena por medio del dictado de una medida cautelar la suspensión de las liquidaciones tributarias dictadas hasta tanto se concluya con el procedimiento amigable sustanciado ante las Autoridades Competentes.

b) Cuando se opte en primer lugar por el procedimiento amistoso y se logre un acuerdo por medio del mismo o dentro del arbitraje, el contribuyente y otras personas directamente relacionadas con el caso tendrán la posibilidad de rechazar dicho acuerdo y proseguir con la reclamación que hubiera quedado en suspenso ante los órganos administrativos o judiciales o aceptar el MAP o el Acuerdo Arbitral. Si los contribuyentes lo aceptan el mismo es obligatorio para los Estados Partes. Por el contrario, si los interesados prefirieran la aplicación del acuerdo alcanzado, tendrán que renunciar al ejercicio de los recursos jurisdiccionales respecto de las materias objeto del acuerdo.

c) Cuando se opte, en primer lugar, por los recursos jurisdiccionales ordinarios, y se extinga esta vía en un Estado, el contribuyente únicamente podrá solicitar el Procedimiento Amistoso a fin de obtener la eliminación de la

doble imposición en el otro Estado. Naturalmente, toda vez que se ha emitido una sentencia o resolución sobre un caso dado, la mayoría de los países consideran que es imposible invalidarla a través de un Procedimiento Amistoso, por lo que restringirán la aplicación posterior del Procedimiento Amistoso a la búsqueda de la desgravación en el otro Estado.

**(d) El caso no entraña la determinación de la residencia de una sociedad en virtud del apartado 3 del artículo 4 (Residencia); y**

No se admite el caso de la determinación de residencia. Ello está referido a que las partes contratantes están obligadas, para cuestiones vinculadas con personas físicas, a determinar el Estado de la residencia. Es el único caso en que el MAP es obligatorio para los Estados. Dentro de este supuesto, a modo de *lege ferenda*, entendemos, aunque exista una obligación legal de llegar a un acuerdo, y puede darse la posibilidad sin que el mismo sea arribado, la causa podría someterse a arbitraje por parte de un árbitro a propuesta de un órgano creado por las partes dentro de una nómina de árbitros y establecido por medio de un memorándum de entendimiento. Ello, sin duda, garantizará la resolución en casos vinculados con la indeterminación de la residencia de las personas físicas, cuando la propia cláusula del apartado 3 del art. 4º de los CDIs, no puede llegar a ser operativa, como lo hemos sostenido precedentemente.

**(e) Se han cumplido todas las condiciones necesarias para el inicio del procedimiento arbitral previstas en el subapartado (c) del apartado 6 de este artículo.**

Se refiere a ser interpuesto dentro del plazo establecido, el realizar la solicitud de arbitraje por escrito, y dentro del escrito de inicio, declarar no revelar información vinculada con el caso, no tener o solicitar la suspensión o en su caso el desistimiento de las acciones o procesos legales pendientes en los tribunales de cualquier Estado contratante relacionados con las cuestiones planteadas.

**(ii) Obtener las declaraciones de cada persona interesada, representante**

<sup>57</sup> CSJN, *Teyma Abengoa S.A. c/ Provincia de Salta*, sentencia del 18/07/2002.

**autorizado o agente y de los integrantes de la comisión arbitral (incluido su personal) en las que cada una de ellas exprese su compromiso a no revelar a ninguna otra persona la información obtenida a través de las Autoridades Competentes de cualquiera de los Estados contratantes o de la comisión arbitral en el transcurso del procedimiento arbitral, excepto la decisión de dicha comisión;**

Este apartado enuncia por un lado un pacto de confidencialidad de las personas interesadas en el proceso y de todos los integrantes del procedimiento y consolida el secreto fiscal que impera en materia fiscal internacional. Lo único que puede revelarse es la decisión de la comisión, que debe ser notificada a la persona interesada.

Los Comentarios al Anexo del art. 25 del MCOCDE establecen al respecto que las partes hacia adentro no tengan ningún tipo de limitación del acceso a la información, las Autoridades de cada Estado, los Contribuyentes, los miembros del Tribunal. Al mismo tiempo, hacia afuera de la disputa “todos” deben guardar estricta confidencialidad sobre todos los aspectos relacionados con la causa.

### **(iii) La designación de los integrantes de la Comisión Arbitral:**

Las Autoridades Competentes designarán los integrantes de la comisión arbitral.

El articulado no se refiere a de qué forma o manera las partes van a designar los integrantes de la Comisión Arbitral, así tampoco lo establece el Reglamento Español de Procedimientos Amistosos. Es por ello que la comisión arbitral estará integrada por más de un árbitro y no podrán ser dos, atento a que deben ser impares para poder definir el tercero en caso de empate.

Tradicionalmente se conceptuó al árbitro como la persona designada para resolver el conflicto sometido a arbitraje. Normalmente, el tribunal arbitral está compuesto por tres árbitros, pero esa no es una regla inflexible<sup>58</sup>.

---

<sup>58</sup> RIVERA, J.C.: *Arbitraje Comercial*, Lexis Nexis, Bs,As, 2007, p. 205)

Así también existen casos o modalidades de constitución como un órgano unipersonal. En el caso de un Tribunal, visto y analizado desde el Derecho Mercantil Internacional, cada parte ofrece un árbitro y el tercero es designado dentro de una nómina por sorteo. Las partes además pueden, dentro de un plazo impugnar algunos de los árbitros elegidos<sup>59</sup>.

El anexo al comentario del art. 25 del MCOCDE (2008) indica que debe hacerse dentro del plazo de tres meses a contarse desde el requerimiento del arbitraje de una a otra Autoridad Competente. Pensamos que los términos se acortarán si la presentación se hace a las dos Autoridades de manera simultánea. Dentro del plazo señalado, cada Autoridad Competente designará un miembro de la comisión consultiva. Pasado los dos meses de la última designación, ambos miembros de la Comisión designarán un tercer miembro. Así se integrará dicha comisión por tres miembros, uno representando a cada Estado y un tercero elegido de común acuerdo por las partes. El MCOCDE indica que, si en el plazo acordado no se designare ningún miembro, es una facultad que se le acordará la directora del Centro de Políticas y Administración Tributarias de la OCDE, quien, dentro de los diez días desde el momento que reciba la solicitud a tal efecto por el requirente del arbitraje (el contribuyente, obligado o responsable), nombrará el tercer árbitro. Así se compondrá la Comisión Consultiva Arbitral por tres miembros.

El Borrador de la IFA, del 27 de Septiembre de 2002, sobre las técnicas arbitrales en los Convenios de Doble Imposición, establece cuatro tipos de modelos de constitución de Tribunales Arbitrales<sup>60</sup>.

---

<sup>59</sup> BILLET, P., “La nomination d’un seul arbitre par une institution d’arbitrage en cas de pluralité de défendeurs”, en *Revue de l’Arbitrage*, 1989, p. 723.

<sup>60</sup> RIBES RIBES, A., “Técnicas Arbitrales en los Convenios de Doble Imposición: El Borrador de la International Fiscal Association de 27 de Septiembre de 2002”, en *Crónica Tributaria*, Núm. 109, 2003, p. 143. Junto a la IFA, la Cámara de Comercio Internacional, la Asociación Mundial de Abogados, el ‘Institute of German Chartered Accountants’ y el ‘Business and Industry Advisory

**La primera alternativa** indica que el Tribunal Arbitral estará compuesto por tres miembros. La Autoridad de cada Estado, dentro de los sesenta días siguientes a la presentación, debe designar un miembro del Tribunal. Conformado con dos miembros el Tribunal, debe cada miembro nombrar el presidente del mismo. Si no se ponen de acuerdo para nombrar el tercer miembro del Tribunal, será nombrado por la Autoridad Designante establecida. El Modelo IFA atribuye dicha facultad al Tribunal Permanente de Arbitraje de La Haya. Si las Autoridades Competentes no designan a los árbitros, la encargada de hacerlo será la Autoridad Designante.

**La segunda alternativa** que nos trae el informe está vinculada con un Tribunal con cuatro árbitros. Dentro de los sesenta días de la solicitud, cada Autoridad Competente con el Contribuyente afectado designarán un Árbitro. Con posterioridad los tres árbitros designarán el presidente, un cuarto árbitro. Si no se ponen de acuerdo en la designación del cuarto árbitro el mismo será nombrado por la Autoridad Designante. Conforme a las reglas, en caso de empate, el presidente tendrá doble voto sobre la decisión.

**La tercera alternativa** está relacionada con que cada Autoridad Competente, dentro del mismo plazo, debe nombrar un miembro del Tribunal. El Contribuyente nombrará el tercero. El Tribunal constituido nombrará dos árbitros más, uno de ellos será el presidente. Si el Tribunal no se pone de acuerdo para nombrar los dos árbitros restantes o en el caso que la Autoridad Competente y los Contribuyentes no los nombren en el término señalado, la designación estará a cargo de la Autoridad Designante.

Por último, **la cuarta alternativa**, está relacionada con la designación de tres

miembros nombrados íntegramente por la Autoridad Designante.

La **quinta alternativa**, no mencionada por el informe, está vinculada con que dentro del mismo plazo las Autoridades Competentes deben nombrar de común acuerdo a un árbitro.

También puede participar el contribuyente dentro de la propuesta. Si las partes y la persona interesada no llegan a un acuerdo dentro del plazo definido al efecto, dentro de los sesenta días de la solicitud el árbitro será nombrado por la Autoridad Designante. Este sistema puede utilizarse en casos menores, de cuantía menor, o en casos de la interpretación del CDI. Sin embargo, TILLINGHAST<sup>61</sup> advierte que dicha estructura arbitral, diseñada para cuestiones mercantiles o comerciales y dentro del comercio internacional, no le parece aplicable, incluso extrapolable al Derecho Fiscal Internacional.

De acuerdo con las reglas de la soberanía fiscal que ostentan los Estados es lógico que la misma esté presente dentro del Tribunal mediante la designación de un árbitro. Los Estados soberanos a la hora de delegar la resolución de un conflicto a un tribunal, mínimamente deben contar con una parte de ellos, representada por un miembro dentro del mismo. Otro aspecto está vinculado con la confianza que representa la adopción de tan importante decisión a un único sujeto, cuando revista especial complejidad la temática arbitrable.

Ninguno de los árbitros debe ser funcionario o asesor de un Estado contratante, o del contribuyente o de cualquier persona interesada en el asunto. Aunque no se haya reglamentado, si ello se advierte, podría ser causal de impugnación el árbitro designado. Si alguno de los Estados contratantes o el contribuyente observa dicha cuestión, podrá dirigirse a la Autoridad Designante, que será la competente para dilucidar la impugnación. Sin embargo, dicha posición no es admitida

---

Committee' (BIAC) de la OCDE constituyen, entre otros, relevantes organismos internacionales cuyos estudios y actividades han supuesto siempre un valioso apoyo a la idea del arbitraje internacional tributario. Conviene destacar, asimismo, la 'Conference on arbitration procedures in tax treaty law', organizada por el Prof. Michael LANG (University of Economics, Viena), y celebrada del 20 al 23 de septiembre de 2001 en Rust (Austria).

---

<sup>61</sup> TILLINGHAST, D. R., "Issues in the implementation of the arbitration of disputes arising under income tax treaties", *Bulletin for International Fiscal Documentation*, vol. 56, nº 3, 2002.

por la propuesta de arbitraje del Modelo de la OCDE 2008 donde establece que puede designarse como miembro de la comisión consultiva a cualquier persona, comprendidos los funcionarios de la administración de un Estado contratante, excepto cuando hayan intervenido en fases anteriores del caso que finalmente se remite a arbitraje.

**(iv) Remitir las propuestas de resolución, los informes de posición y las respuestas a los mismos por las autoridades competentes de los Estados contratantes a la comisión arbitral;**

Una vez constituido el Tribunal, deben remitirse al mismo los informes de posición, toda la documentación y las respuestas a los mismos realizados por la Autoridad Competente. Sería deseable la constitución de un soporte virtual donde estén todos los antecedentes del caso, la presentación del contribuyente, las posiciones de los Estados, las actas de las reuniones, toda la documentación necesaria para la resolución de la causa, con lo cual evitaríamos cuestiones burocráticas respecto a las notificaciones.

El Anexo a los comentarios del art. 25 del MCOCDE, punto 6.b dentro del “procedimiento arbitral racionalizado”, se refiere a que, en el plazo de dos meses desde la designación del órgano arbitral, cada Autoridad Competente remitirá por escrito a la comisión consultiva sus propias respuestas a las cuestiones planteadas en los Términos de referencia. El párrafo 3 del modelo de acuerdo se refiere a los “Términos de referencia”, que se corresponden con el documento en el que se plantean las cuestiones que debe resolver la comisión consultiva. En él se determina la base jurisdiccional respecto de las cuestiones que se someten a arbitraje. Las Autoridades Competentes son las encargadas de elaborar este documento, pudiendo consultar a estos efectos con el requirente del procedimiento arbitral.

Para el particular se establece incluso otro sistema denominado “última mejor oferta” u “oferta final”, en virtud de la que cada Autoridad Competente tendrá que proporcionar al integrante de la Comisión

Consultiva Arbitral designado por mutuo acuerdo sus propias respuestas a las cuestiones comprendidas en los Términos de referencia, limitando el arbitraje a la elección de una de las soluciones propuestas. Las Autoridades Competentes, como en casi todas las cuestiones procedimentales, podrán modificar o complementar el proceso racionalizado utilizando a esos efectos los términos de referencia de cada caso concreto, como ocurre de manera casi idéntica con el modelo arbitral del MLI de la acción 15 BEPS.

**(v) La presentación por la persona que presenta el caso de un documento en el que exprese su punto de vista y el análisis del caso para su consideración por la Comisión Arbitral;**

En “igualdad de armas”, la persona interesada que solicita la constitución de la Comisión Arbitral debe acercar su posición al Tribunal. Lo puede hacer con la presentación o en idéntico término establecido por el punto anterior. Incluso, sería en extremo interesante incluir dentro del sistema de mejor oferta a la realizada por el contribuyente, a los fines de participar de manera activa dentro de la resolución del conflicto.

**(vi) La comunicación por la comisión arbitral de su decisión a las autoridades competentes de los Estados contratantes;**

El párrafo 15 del modelo de acuerdo sito dentro del Anexo al Comentario del art. 25.5, prevé que cuando se haya designado a más de un integrante de la comisión consultiva, el dictamen se alcanzará por mayoría simple de estos. A menos que se disponga de otro modo en los Términos de referencia, el dictamen emitido por la comisión consultiva se presentará por escrito, motivado, y reflejará las fuentes del derecho en que se basa. Pensamos que no puede apartarse de la aplicación del Derecho y pretender laudarse por equidad. Es importante que la comisión consultiva fundamente su decisión expresando los razonamientos conducentes al dictamen, ya que la aclaración del método seguido para emitirlo puede ser determinante para su aceptación por parte de los

interesados. El dictamen debe comunicarse a las Autoridades Competentes y al requirente en el plazo de seis meses desde el momento en que el presidente de la comisión consultiva notifica por escrito a las Autoridades Competentes y al requirente que ha recibido toda la información necesaria para iniciar sus deliberaciones.

**(vii) La aceptación o el rechazo por parte de la persona que presenta el caso de la decisión adoptada por la comisión arbitral; y**

Una vez notificado el requirente debe aceptarlo o rechazarlo. Si lo acepta, el dictamen es obligatorio para los Estados.

**(viii) La adopción por parte de la comisión arbitral de todo procedimiento adicional necesario para el desarrollo de su cometido. Las autoridades competentes de los Estados contratantes podrán acordar por escrito cualesquiera otras normas y procedimientos necesarios para la aplicación oportuna y efectiva de las disposiciones del apartado 5 de este artículo y de este apartado.**

Las cuestiones vinculadas con el procedimiento están desarrolladas dentro de las modificaciones al protocolo del CDI que estamos comentando, más allá que las Autoridades Competentes, con anuencia del requirente y de los interesados, y de manera previa al comienzo del mismo, pueden acordar procedimientos adicionales necesarios para el desarrollo del proceso. Dicho acuerdo deberá hacerse por escrito y ser notificado a las partes. A las cuestiones sobre las que hemos formulado varios interrogantes y comentarios, el protocolo las define de la siguiente forma, que servirá a modo de resumen del presente:

**a. Con referencia a la conformación de la comisión:**

a.1) La comisión arbitral estará integrada por tres personas físicas. Las personas designadas no trabajarán ni habrán trabajado al servicio de la administración tributaria, el Departamento del Tesoro o el Ministerio de Hacienda del Estado contratante que los designa en el plazo de los doce meses anteriores a la fecha de inicio del procedimiento arbitral.

a.2) Cada Autoridad Competente de los Estados contratantes designará un integrante de la comisión arbitral y los dos componentes así seleccionados designarán a un tercero, que ejercerá como presidente de la comisión arbitral.

a.3) Si los integrantes designados por las autoridades competentes de los Estados contratantes no pudieran ponerse de acuerdo sobre el tercer componente, se prescindirá de ambos, y cada autoridad competente de los Estados contratantes seleccionará un nuevo integrante de la comisión arbitral.

a.4) El presidente no será un nacional, ciudadano o residente permanente de pleno derecho de ninguno de los Estados contratantes.

**b. Conclusión del Arbitraje y del MAP:**

Tanto el procedimiento arbitral como el Procedimiento Amistoso respecto de un caso, concluirán si en cualquier momento anterior a la comunicación por la comisión arbitral de su decisión a las autoridades competentes de los Estados contratantes:

b.1) Las autoridades competentes de los Estados contratantes resolvieran el caso de mutuo acuerdo;

b.2) La persona que presenta el caso retirara la solicitud de arbitraje;

b.3) Cualquier persona interesada, sus representantes o agentes, contravinieren intencionadamente el compromiso de confidencialidad manifestado por escrito al que se refiere la letra (iii) del subapartado (c) del apartado 6, y las autoridades competentes de ambos Estados contratantes convinieron que dicho incumplimiento determina la finalización del procedimiento arbitral;

b.4) Cualquier persona interesada incoara acciones o procesos legales ante los tribunales de cualquiera de los Estados contratantes en relación con las cuestiones planteadas en el caso, a menos que tales acciones o procesos queden en suspenso conforme a la normativa interna aplicable en ese Estado contratante.

Los 4 puntos descriptos son por demás ilustrativos para entender los efectos que tiene para el CDI EEUU-España, con la variación de los requisitos esenciales para

acceder al arbitraje. Por ejemplo, no cumplir de manera voluntaria el pacto de confidencialidad, allanarse a la pretensión fiscal o retirar la solicitud de arbitraje o el Acuerdo Amistoso entre las Autoridades Competentes, en el caso de que no se suspendan las acciones judiciales domésticas conforme lo habían establecido en la solicitud.

**c. Reglas de Procedimiento de la Comisión Arbitral:**

c.1) La autoridad competente de cualquiera de los Estados contratantes podrá remitir una propuesta de resolución en la que se aborde cada ajuste o cuestión similar planteados en el caso. Dicha propuesta debe estar relacionada con la resolución del caso –que no ha podido ser resuelto por medio del MAP– sin modificaciones o ampliaciones, con referencia a las cuestiones previamente acordadas dentro del MAP. Asimismo, la Autoridad Competente de cada Estado contratante podrá enviar un informe de posición argumentativo para su consideración por parte de la comisión arbitral.

c.2) Cada Autoridad Competente de los Estados contratantes recibirá la propuesta de resolución y el informe de posición remitido por la otra Autoridad Competente, y podrá dirigir a la comisión arbitral su respuesta a los mismos. Cada Autoridad Competente de los Estados contratantes recibirá también la respuesta de la otra Autoridad competente.

c.3) La persona que presenta el caso podrá remitir a la comisión arbitral, para su consideración, un documento en el que exponga su análisis y su punto de vista sobre el caso. Este documento no incluirá información alguna que no se hubiera remitido previamente a las Autoridades Competentes durante el Procedimiento Amistoso, y se hará llegar a las Autoridades Competentes de ambos Estados contratantes.

c.4) La comisión arbitral emitirá su decisión por escrito a las Autoridades Competentes de los Estados contratantes. La decisión que dicte la comisión arbitral durante el procedimiento de arbitraje se limitará a optar por una de las propuestas de resolución del caso remitida por las Autoridades Competentes de los

Estados contratantes para cada ajuste o cuestión similar y para las cuestiones de partida, y no incluirá una exposición de fundamentos u otra explicación de su decisión.

c.5) La decisión de la comisión arbitral carece de valor como precedente respecto de la aplicación del Convenio en los restantes casos.

c.6) La persona que presenta el caso dispondrá de cuarenta y cinco días tras la fecha de recepción de la decisión de la comisión arbitral para notificar por escrito a la Autoridad Competente del Estado contratante ante la que se presentó el caso, su aceptación de la decisión, excepto si las Autoridades Competentes de ambos Estados contratantes acuerdan un plazo superior.

c.7.) Si la persona que presenta el caso no notificara tal aceptación a la Autoridad Competente pertinente, la decisión se considerará rechazada. Se establece un sistema de silencio negativo. Si la acepta y el contribuyente tiene pendiente un recurso dentro del Derecho interno, debe necesariamente desistir del proceso. Es por ello que la decisión de la comisión arbitral se entenderá rechazada por la persona que presenta el caso si este estuviera pendiente de pleito o de recurso y cualquier persona relacionada con el caso y que sea parte de dicho pleito o recurso no desistiera ante el tribunal judicial o administrativo correspondiente respecto de las cuestiones resueltas mediante arbitraje en el plazo antes señalado.

c.8) En caso de no aceptar la decisión adoptada por la comisión arbitral, el caso no será susceptible de ulteriores revisiones por las Autoridades Competentes.

**d. Costes del procedimiento:**

Las Autoridades Competentes de los Estados contratantes sufragarán equitativamente los honorarios y gastos de los integrantes de la comisión arbitral, así como los costes en los que los Estados contratantes incurran por razón de este procedimiento arbitral. Una solución diferente al tema de los costes del procedimiento nos la da el Anexo al que hemos referido. Son varios los costes en

los que puede incurrirse en relación con el procedimiento arbitral y debe quedar claro quién ha de soportarlos.

Este punto se trata de manera particular en el párrafo 13 del modelo de acuerdo. El Modelo nos dice que a menos que las Autoridades Competentes lo acuerden de otro modo: a) Cada Autoridad Competente y el requirente del procedimiento arbitral soportarán los gastos relacionados con su propia participación en el procedimiento; b) Cada Autoridad Competente soportará los costes de remuneración del miembro de la comisión consultiva designado exclusivamente por esa Autoridad Competente; c) La remuneración de los restantes miembros de la comisión consultiva, sus viajes, telecomunicaciones y costes administrativos se dividirá en partes iguales entre ambos Estados contratantes; d) Los costes relacionados con las reuniones de la comisión consultiva y con el personal administrativo necesario para el desarrollo del procedimiento, serán sufragados por la Autoridad Competente a la que se presentó inicialmente el caso origen del procedimiento arbitral, y si se presentó en ambos Estados, los costes se sufragarán en partes iguales; y e) Ambos Estados contratantes sufragarán en partes iguales todos los demás costes (comprendidos los de traducción y grabación o registro del procedimiento) en los que hayan acordado incurrir<sup>62</sup>.

Por último, dejaremos sentado que la naturaleza jurídica del procedimiento amistoso es "negocial", incluso podría decirse que transaccional, vista desde el derecho público como parte de la negociación internacional, diferenciada de la negociación diplomática.

Los Estados, representados por las Autoridades Competentes, pueden o no llegar a un acuerdo. Este convenio o acuerdo tiene idéntica naturaleza que la del Tratado internacional que lo contiene. Tienen naturaleza contractual y dentro de ella, podemos inferir que responde a concesiones recíprocas, a los fines de evitar un conflicto de naturaleza internacional, sobre los hechos o el

derecho previamente acordado por un Tratado internacional, donde imperan elementos transaccionales.

Resulta por demás interesante señalar las apreciaciones doctrinarias que buscan la instauración de tribunales bilaterales, más próximos al arbitraje entre Estados, o de una única Corte Internacional Tributaria, a imagen y semejanza del Tribunal Internacional de Justicia. Como bien los matiza Ribes Ribes, la aportación más novedosa desde un punto de vista internacional, una vez superada la tesis de la autosuficiencia de los convenios de doble imposición, fue la propuesta de Chrétien sobre la constitución de una jurisdicción supranacional de carácter permanente, llamada a solucionar los conflictos internacionales de índole tributaria generados tanto entre los diferentes Estados, cuanto entre un Estado y una persona física o jurídica; a solicitud bien de un Estado, o bien de un particular, en el segundo caso<sup>63</sup>. El autor vino a proponer una instancia primera mediante tribunales bilaterales; y un Tribunal Internacional de carácter fiscal, en calidad de segunda instancia, susceptible de integrarse en el Tribunal Internacional de Justicia<sup>64</sup>. Lo interesante de todas estas propuestas es que conllevan, al decir de Ribes Ribes, a la formación de una doctrina uniforme de carácter internacional sobre el modo de interpretar y aplicar los convenios de doble imposición<sup>65</sup>.

A rigor de verdad, no creemos que un nuevo tribunal internacional sea creado, siendo más reales las tendencias de instaurar la competencia fiscal en los ya existentes, dentro de los que hemos analizado anteriormente: Tribunal Internacional de Justicia o el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, como bien lo señala como alternativas válidas Serrano Antón<sup>66</sup>, o pensar en arbitrajes de derecho público como lo hemos manifestado.

<sup>63</sup> RIBES RIBES, A., *Convenios para evitar la doble imposición internacional: interpretación, procedimiento amistoso, arbitraje*, Biblioteca de los Tributos, Madrid, 2003, pp. 408 y ss..

<sup>64</sup> *Ibidem*, (pp. 408 y ss).

<sup>65</sup> RIBES RIBES, A. op. cit. 2003, pp. 410 y ss.

<sup>66</sup> SERRANO ANTÓN, F. (2002, pp. 446).

<sup>62</sup> Puede verse el Modelo Convenio de los EEUU y comparar con el CDI EEUU-México.

La doctrina tributaria, con la intención de introducir las cuestiones tributarias dentro de las competencias del Tribunal Internacional de Justicia, sostiene con razón que la competencia del Tribunal Internacional de Justicia en materia de interpretación y aplicación de los tratados y entre ellos cualquier cuestión de Derecho internacional, puede integrar la materia tributaria. Siguiendo a Züger, podemos inferir que dicha jurisdicción potencial *ratione materiae* comprende, indudablemente, la interpretación de los convenios de doble imposición en particular, entre otros aspectos<sup>67</sup>.

### VII. Argentina: La reforma tributaria de la ley 27.430

En la República Argentina existe una arraigada tradición en contra de que el Estado pueda someter a juicio de árbitros o procedimientos alternativos de los jurisdiccionales internos las controversias que mantenga con los contribuyentes. Sin embargo, como manifestamos, admite el arbitraje tributario dentro del Convenio Multilateral.

---

<sup>67</sup> RIBES RIBES, A. (2003, pp. 411). Edwardes-Ker fue uno de los primeros autores que propuso al TJCE como una de las instituciones más adecuadas, como un mecanismo viable de solución de controversias, en materia fiscal internacional, advirtiendo los efectos positivos del mismo. EDWARDES-KER, M., "Tax Treaty Interpretation", Part I, Chapter 27, *The International Tax Treaties Service*, Loose Leaf Publication, Dublin, 1994, pág. 6. La materialización de la propuesta del TJCE como institución arbitral se halla en el CDI Austria-Alemania, en el que se prevé la posibilidad de someter los conflictos fiscales internacionales al Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, si así es solicitado por el contribuyente, como se establece dentro del artículo 25.5 de dicho CDI. Cuando no se llega a un acuerdo en sede de procedimiento amistoso, transcurridos tres años desde el inicio del procedimiento, los Estados contratantes deberán someter la cuestión, si el contribuyente lo requiere, al arbitraje vinculante del TJCE. ZÜGER, M., "The ECJ as Arbitration Court for the New Austria-Germany Tax Treaty", *European Taxation*, núm. 3/2000, p. 101 y ss.

La postura de no admitir, pero dejar abierta una ventana a futuras inclusiones del arbitraje internacional tributario, han quedado formalmente establecidas en los CDIs firmados por la Argentina con Chile y Suiza.

El protocolo del CDI con Chile al respecto nos dice:

«En el caso que Argentina cambie su política en lo que respecta al arbitraje como procedimiento de acuerdo mutuo de resolución de controversias, las autoridades competentes se consultarán para considerar la negociación de un acuerdo para la modificación del Convenio. Asimismo, las autoridades competentes harán lo posible para implementar de la manera más eficiente posible el procedimiento de acuerdo mutuo contemplado en el art. 26».

Igual postura se ha tomado con Suiza:

«En el caso que la República Argentina cambie su política en lo que respecta al arbitraje como procedimiento de acuerdo mutuo de resolución de controversias, las autoridades competentes se consultarán para considerar la negociación de un acuerdo para la modificación del Convenio».

Como lo han manifestado estos CDI, es una cuestión eminentemente "política" más que jurídica. Incluso, la Constitución Nacional de la Argentina, nada dice sobre la prohibición del arbitraje internacional o nacional.

Hay que advertir que tanto Chile como Suiza tienen firmados CDIs admitiendo el Arbitraje Internacional, incluso que al momento de negociar los respectivos CDIs se ha solicitado la inclusión del Arbitraje lo que ha motivado la inclusión del párrafo descrito dentro de sus protocolos. Si, desde el punto de vista político, la Argentina hubiera admitido el arbitraje, ambos CDIs lo admitirían. Lo que en la práctica, nos lleva a pensar, que necesitamos un renovado debate sobre la cuestión del arbitraje, en la post-pandemia desde la República Argentina.

Los conflictos en el ámbito internacional tributario no distan mucho de aquéllos que podrían suscitarse dentro del Derecho internacional general o incluso de aquellos que pueden nacer de la distribución de la potestad tributaria en los países federales,

donde existen mecanismos arbitrales (la Comisión Arbitral del Convenio Multilateral en la Argentina) y no han sido cuestionados de inconstitucionales. Todo lo contrario, se integran dentro de los procedimientos locales, incluso suspendiéndolos.

El Derecho doméstico, además cuenta a los fines de resolver los conflictos enunciados con tribunales específicos, sean administrativos (Tribunal Fiscal de la Nación o sus símiles provinciales) o judiciales.

Con la reforma de la ley 27.430 del año 2017, Argentina ha dado sus primeros pasos en su ordenamiento nacional, ya que desde antaño se incluyó al MAP en los Tratados internacionales.

El Procedimiento de Acuerdo Mutuo como un procedimiento de resolución de conflictos en los que están involucrados CDIs, está regulado por el Capítulo I del Título IV del texto reformado de la Ley Nº 11.683 (2017). El procedimiento está previsto en los Convenios para evitar la doble imposición internacional suscritos por la Argentina.

En dicho contexto la Ley Nº 27.430 de reforma tributaria viene a reglamentar el instituto procedimental en los artículos 205 al art. 216 de la Ley Nº 11.683, temática ampliamente demandada por parte de la doctrina tributaria internacional y nacional<sup>68</sup>.

<sup>68</sup> Por ejemplo, en su momento, ante la necesidad de regulación en España, tanto Serrano Antón como Calderón Carrero se habían manifestado en idéntico sentido, diciéndonos el primero que: «...lamentablemente, España no tiene hasta el momento una regulación concreta sobre procedimiento amistoso...», indicando que la falta de regulación conspira contra la seguridad jurídica y la delimitación de un marco claro en el que fluya el acuerdo entre los dos Estados contratantes de un CDI y como un mecanismo para reforzar la protección de los derechos del contribuyente en el marco de los convenios internacionales (F. SERRANO ANTÓN, “La cláusula de procedimiento amistoso de los convenios para evitar la doble imposición internacional. La experiencia española y el derecho comparado”, *Crónica Tributaria*, 2005, núm. 114, p. 147; F. SERRANO ANTÓN, “La cláusula de procedimiento amistoso de los convenios para evitar la doble imposición internacional. La experiencia española y el derecho comparado”, *IEF, Documentos*, Doc. Nro.: 26/2004,

En el artículo 217 se desarrolla la Determinación Conjunta de los Precios de las Operaciones Internacionales o también denominada Acuerdos sobre Precios de Transferencia (APA, por sus siglas en idioma inglés, Advance Pricing Agreements), conocidos en castellano como Acuerdos Previos o Anticipados de valoración de Precios de Transferencia: es un mecanismo existente a nivel internacional, recogido por la OCDE de la legislación de los EEUU, para establecer por medio de un acuerdo entre la Administración tributaria y los contribuyentes, los precios de las operaciones internacionales entre sociedades vinculadas o partes asociadas, donde se busca que el precio de las operaciones sea análogo al precio de mercado. Es un procedimiento, que de manera conjunta, en un primer momento, busca entre el Contribuyente y la Administración tributaria de un determinado Estado, llegar de manera amigable a un consenso, y en un segundo momento, cuando no pueda celebrarse un acuerdo entre el contribuyente y la Administración local, el consenso se traslada entre ambos Estados sobre el precio debidamente determinado en el primer Estado, canalizados por el Procedimiento de Acuerdo Mutuo, a los fines de prevenir los conflictos en materia de precios de transferencia.

El Capítulo I del Título IV reglamenta el procedimiento de acuerdo mutuo. La Ley Nº 27.430 de reforma tributaria viene a reglamentar el instituto procedimental en los artículos 205 al art. 216 de la ley 11.683.

p. 10; J.M. CALDERÓN CARRERO, “El derecho de los contribuyentes al inicio del procedimiento amistoso previsto en los convenios de doble imposición”, *Carta Tributaria*, 2004, núm. 6). Incluso, fueron por demás interesantes las reflexiones de Lindencrona y Mattsson, en cuanto sostuvieron que existen motivos suficientes para reaccionar en contra de la falta de regulación del instituto mencionado, aludiendo que la mayor utilización de dichos instrumentos (incluyendo al arbitraje internacional tributario) podría derivar en una evolución del MAP, en procedimientos más institucionalizados, incluso desde una Corte Fiscal Internacional en materia tributaria (G. LINDENCRONA Y N. MATTSSON, *Arbitration in Taxation*, Devender, Ed. Kluwer, 1981, p. 58 y 85).

El ámbito de aplicación está regulado en el art. 205 de la Ley N° 11.683. El procedimiento conceptualizado en las páginas anteriores sólo se aplica cuando tengamos la cobertura de un Tratado internacional o Convenio para evitar la doble imposición e incluso un tratado para hacer efectivo el intercambio de información, como es el caso del Tratado Argentina – Uruguay. En general los CDI firmados por la Argentina siguen los lineamientos del Modelo de Convenio de la OCDE anteriores al año 2005.

Los presupuestos del procedimiento hay que buscarlos en cada CDI en particular, en cuanto la imposición sea no conforme o mejor dicho contraria a un convenio y el contribuyente así lo entienda, estará legitimado para solicitar a la Autoridad Competente del Estado de residencia o el de nacionalidad según el caso (en caso de discriminación fiscal), el inicio de un procedimiento. Planteado el caso, las autoridades administrativas de cada Estado contratante intentarán encontrar una solución a las dificultades o dudas surgidas en la aplicación o interpretación del CDI, así como en la resolución de los supuestos o casos de doble imposición no previstos por los convenios.

Otro aspecto muy novedoso ha sido la inclusión dentro de dicho nuevo Título IV, que establece un régimen por el que los contribuyentes pueden solicitar la celebración de una “determinación conjunta de precios de operaciones internacionales” (DCPOI) con la AFIP, con el objeto de fijar “los criterios y metodología aplicables para la determinación de los precios, montos de contraprestaciones o márgenes de utilidad de las transacciones a las que se alude en el artículo 15 de la ley de impuesto a las ganancias” (precios de transferencia).

En virtud de las nuevas disposiciones, este procedimiento debiera iniciarse ante la AFIP con anterioridad al inicio del período fiscal en el que se realizarán las transacciones que comprenderá la DCPOI, incluyendo en la solicitud una propuesta en la que se fundamente el valor de mercado para las transacciones o líneas de negocios involucradas. Su presentación no implica la

suspensión del transcurso de los plazos ni justifica el incumplimiento de los obligados, respecto del régimen de precios de transferencia.

Por su parte, se prevé que el criterio fiscal y la metodología para la determinación de los precios, montos de contraprestaciones o márgenes de utilidad contenidos en la DCPOI, convenidos en base a las circunstancias, antecedentes y demás datos suministrados, tenidos en cuenta hasta el momento de su suscripción, vincularán exclusivamente al contribuyente o responsable y a la AFIP.

En caso de resultar pertinente por aplicación de acuerdos o convenios internacionales, la información de referencia del acuerdo podrá ser intercambiada con terceros países. La vigencia y la aplicación de la DCPOI estarán sujetas a la condición resolutoria de que las transacciones se efectúen según los términos expuestos en él. La AFIP podrá dejar sin efecto la DCPOI si se comprueba que los precios, montos de contraprestaciones o márgenes de ganancia establecidos ya no representan los que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables o si se hubiesen modificado significativamente las circunstancias económicas existentes al momento de aprobarse la DCPOI. Tal medida no afectará la validez de las transacciones efectuadas de conformidad con los términos de la DCPOI, hasta tanto la decisión no sea notificada al contribuyente.

Por último, se pone en cabeza de la AFIP la obligación de reglamentar las cuestiones atinentes a forma, plazo, requisitos y demás condiciones que deberían cumplir los contribuyentes y responsables a los efectos de este procedimiento, así como el establecimiento de los sectores de actividad o líneas de negocios que se encuentren habilitados para la presentación de solicitudes.

En virtud de la nueva normativa, el acuerdo no inhibe las facultades de verificación y fiscalización de la AFIP. Por su parte, mediando la conformidad de la autoridad competente de los convenios para evitar la doble imposición celebrados por la Argentina, se habilita a la AFIP a efectuar

determinaciones conjuntas con las autoridades competentes de los Estados contratantes.

La inclusión de este procedimiento dentro de la LPT es un ejemplo más de la paulatina armonización de las políticas fiscales de nuestro país con las iniciativas BEPS, en este caso con sus Acciones 8, 9 y 10 vinculadas con “precios de transferencia”.

En la actualidad en la República Argentina, por lo menos al momento de escribir estas líneas, no hay jurisprudencia directamente vinculada con el inicio, desarrollo y finalización del MAP. Sin embargo, podemos proponer dos antecedentes jurisprudenciales relacionados.

El primero vinculado con una causa que coteja el resultado de un MAP de tipo consultivo y las opiniones de varios sectores de la Administración tributaria, dando prioridad a la Autoridad Competente, dentro de sus funciones de interpretación y aplicación de un CDI<sup>69</sup>.

---

<sup>69</sup> CSJN, *Hochtief Construcciones S.A. y Otro c/Comisión Nacional de Energía Atómica-C.N.E.A. S/contrato de obra pública*, sentencia del 24/11/1998. Situación fáctica: Con referencia a si correspondía o no practicar las retenciones del impuesto a las ganancias derivados de los pagos realizados a la empresa contratista no residente, existían diversas opiniones y dictámenes de la Administración. El litigio estuvo centrado por un reclamo de un contratista de la Comisión Nacional de Energía Atómica dentro de la construcción de la Central Atucha II por un saldo de precio resultante por las retenciones del impuesto a las ganancias practicadas por CNEA. Los actores sostenían que restaban abonarles el saldo del contrato referido de conformidad con el Convenio de Doble Imposición entre Alemania y la Argentina, mientras que la CNEA entendía que no, de acuerdo con los dictámenes establecidos por la AFIP. La causa tiene la particularidad que no se trata de una acción de repetición por un impuesto ingresado indebidamente o en su caso sin causa, sino de una acción de cumplimiento de contrato entre el contratista y la Comisión Nacional de Energía Atómica. La causa pondera la existencia de opiniones contradictorias entre la Autoridad Competente de un CDI por medio de un MAP consultivo y la Administración Tributaria Argentina (AFIP-DGI), esta última opinión fue la seguida para aplicar la retención. Nuestra CSJN concluye que la

El segundo precedente está relacionado con los efectos que tiene la interposición de un MAP, pensando en que dicho procedimiento puede ser interpuesto de manera concomitante con los procedimientos del derecho doméstico. Con éste último precedente, el debate gira sobre la posibilidad de suspensión de los procedimientos internos mientras se negocia un MAP y la forma de solicitarlo<sup>70</sup>.

---

única opinión válida al momento de interpretar un CDI es la de Autoridad Competente.

<sup>70</sup> CSJN, *Teyma Abengoa S.A. c/ Provincia de Salta*, sentencia del 18/07/2002.

La sociedad Teyma Abengoa S.A., integrada por una sociedad suiza -Asa Investment- y una sociedad española -Abengoa S.A.-, ambas inscriptas como sociedades extranjeras ante el Registro Público de Comercio (art. 123 de la Ley de Sociedades Comerciales Nº 19.550), recibió con fecha el 5 de diciembre de 2000 por parte de la Delegación Buenos Aires de la Dirección de Rentas de la Provincia de Salta, una determinación de oficio para la mencionada sociedad por \$13.820.000 en concepto de Impuesto a las Actividades Económicas para el período 1997 a 2000. Contra dicha decisión, Teyma Abengoa S.A. interpuso una serie de recursos en sede administrativa tendientes a dejar sin efecto la mencionada determinación y paralelamente, el 19 de diciembre de 2001, se presentó ante la Procuración General del Tesoro de la Nación a fin de denunciar el inicio del período de “negociación amistosa” previsto en el art. 9 de los Tratados de Protección de Inversiones Extranjeras suscriptos por la República Argentina con España y Suiza, y ratificados por las Leyes Nº 24.099 (Suiza) y Nº 24.118 (España). El 18 de marzo de 2002, y sin tener en cuenta el inicio del período de negociación amistosa entre el inversor extranjero y el Estado Nacional, el Gobernador de Salta dictó el Decreto Nº 362/02 por medio del cual rechazó el recurso jerárquico interpuesto por Teyma Abengoa S.A. y determinó la deuda en \$11.156.217 al 28 de febrero de 2002. Teyma Abengoa S.A. inició demanda directamente ante la CSJN. Solicitó: (a) su competencia para atender el caso; (b) una medida de no innovar contra el decreto provincial a fin de suspender la ejecución de la deuda; y (c) que la provincia respete y cumpla con el procedimiento de negociación amistosa ya iniciado y previsto en los tratados internacionales firmados por el Estado Nacional.

Lo curioso es que, en vez de avanzar la República Argentina retrocede. Regula como novedad un procedimiento amistoso o de acuerdo mutuo y se abstiene de regular el arbitraje internacional, que entendemos es uno de los únicos procedimientos que garantizarán la resolución del conflicto para las partes e interesados legítimos.

En realidad, el MAP ha cumplido su ciclo a nivel internacional, y se requiere un procedimiento totalmente renovado que prevea, justamente, mecanismos definitivos y obligatorios, que doten de certeza a las distintas relaciones.

#### **VIII. Debilidades y fortalezas de los métodos arbitrales. La necesidad de un tribunal arbitral tributario o arbitrajes de derecho público**

La utilización del arbitraje, revela fortalezas y debilidades en cada parte de la relación jurídico-tributaria, como pasa con todos los mecanismos de resolución de conflictos. Así, para la Administración tributaria (en lo que hace a la resolución administrativa en tribunales especiales o en la propia esfera de la Administración) aminora la carga de trabajo distribuyendo en distintas etapas del procedimiento la responsabilidad de solucionar las controversias, posibilitando una pronta y efectiva recaudación de los tributos dando lugar a una verdadera “audiencia” del contribuyente. Hay que ponderar, sin embargo, esa efectiva falta de escucha al contribuyente, debiéndose limitar esta cuestión en la medida en que se utilice vulnerando la buena fe, dilatando los procedimientos.

En cuanto a los contribuyentes, reduce la imprevisión e inseguridad posibilitando una expectativa precisa de derechos y deberes.

Como beneficios para ambos podemos decir que redundan en:<sup>71</sup>

a) Celeridad en la resolución de los conflictos, la experiencia comparada ha demostrado que la utilización de estos

mecanismos permite lograr una solución de la disputa más expedita, en comparación con la que demandan los procedimientos tradicionales;

b) Participación activa del contribuyente, lo que ayuda a establecer un mejor relacionamiento entre la administración tributaria y el contribuyente, así como una mejor aceptación del decisorio;

c) Reducción de los costos en la resolución de una controversia, por cuanto se trata de procedimientos más económicos que los tradicionales;

d) Inciden en la percepción de equidad y justicia en el funcionamiento del sistema tributario, lo que en definitiva actúa en favor del cumplimiento de las obligaciones tributarias;

e) Garantiza la seguridad jurídica en sus tres dimensiones: a) conocimiento y certeza del derecho positivo, b) confianza de los ciudadanos en las instituciones públicas y en el orden jurídico general, en cuanto garante de la paz social y c) previsibilidad de los efectos que se derivan de la aplicación de las normas y de las propias acciones o de las conductas de terceros.

f) Especialidad de los sujetos que intervendrán como terceros en el procedimiento, exigida por regla general en los ordenamientos que aplican mecanismos consensuados, lo que favorece al mejor entendimiento entre las partes para el logro del acuerdo y asimismo, una mejor aceptación de la resolución;

g) Confidencialidad del procedimiento.

Entre las debilidades ya mencionamos los cuestionamientos que se efectúan a la afectación de los tradicionales principios tributarios contenidos en los ordenamientos constitucionales. Entre los que mayor cuestionamiento merecen está la afectación de:

a) **El principio de legalidad:** MERKL señala la conveniencia de no confundir el principio de legalidad (concebido como reserva de ley) y el principio de juridicidad (entendido como exigencia de adecuación de la actuación administrativa al Derecho), puesto que «el principio de legalidad es un

---

<sup>71</sup> MARTINOLI, C. “Fórmulas Alternativas...” op. cit. p.63.

*caso especial de aplicación del principio de juridicidad. La ley no es más que una entre las fuentes jurídicas; la legalidad, por lo tanto, una juridicidad cualificada. Así el principio de legalidad presupone el otro principio, pero el principio de juridicidad no condiciona de modo alguno el de legalidad.*<sup>72</sup>

b) En este marco, en lo que hace al principio de legalidad, como reserva de la ley, la doctrina que se opone a la consagración de mecanismos consensuados, alega la ausencia de discrecionalidad en el ordenamiento tributario, en relación con la fijación de los elementos esenciales del tributo. Los actos tendientes a la determinación de los tributos tienen carácter reglado, en consecuencia, la administración tributaria carece de poderes discrecionales, es decir, de posibilidades de definir el interés público<sup>73</sup>.

Sin embargo, continúa precisando el referido autor, la complejidad de los sistemas tributarios, la necesidad de erradicar el fraude y la exigencia de mayor eficacia de la administración tributaria ha derivado en una concepción más laxa y amplia de las facultades atribuidas a la administración tributaria. La discrecionalidad no está reñida con el principio de legalidad en todo caso, *“...resulta más útil aceptar la existencia de márgenes de libertad en los conceptos indeterminados y en las cuestiones técnicas, que negarlos porque ello permite predicar la necesidad de enfatizar las garantías que compensen su existencia pudiendo erigirse el empleo de acuerdos tendientes a la determinación de la obligación tributaria en una de las diferentes soluciones posibles”*<sup>74</sup>

En relación con el principio de juridicidad, cabe señalar que la oportuna previsión normativa que habilítase a celebrar tales acuerdos entre la administración tributaria y los contribuyentes, señalando con precisión su

ámbito de aplicación, limitaciones en función de la materia, etc., cubriría las exigencias de legalidad de la actuación administrativa.

Coincidimos con Martinoli, en que “En dicho contexto, cabe entender que la existencia de previsión legal que habilite la celebración de acuerdos, por un lado y el reconocimiento de que la discrecionalidad no contradice el principio de legalidad, desvirtúan los argumentos de quienes se oponen a su implementación en base a dicho fundamento”<sup>75</sup>

c) **Indisponibilidad del crédito tributario:** Al respecto, se ha entendido que *“el legislador ha otorgado a los órganos de la inspección tributaria unos márgenes de actuación discrecional en los que se ha venido a reconocer, con la introducción de las actas con acuerdo, la posibilidad de eliminar la incertidumbre que acompaña a la norma tributaria mediante la aquiescencia de ambas partes, evitando de esta manera, un conflicto jurídico y logrando, a cambio, una mayor eficacia administrativa; por lo que, el ordenamiento tributario no prohíbe a la Administración tributaria que disponga del crédito tributario, sino que lo que prohíbe es que se produzca dicha disposición cuando no haya una legitimación expresa de la ley.”*<sup>76</sup>

Por lo expuesto, la introducción de MASC no puede entenderse como una vulneración al principio en cuestión, por el contrario, dichos mecanismos vienen a hacer frente a la situación expuesta, en pos de un mejor cumplimiento de los obligados tributarios de su deber de contribuir. Es dable recordar que las figuras convencionales tienen por objeto principal la fijación de los márgenes de incertidumbre que afectan principalmente a la base imponible y a otros elementos de cuantificación de la obligación tributaria.

<sup>72</sup> GONZÁLEZ-CUELLAR SERRANO, M. L. “Los procedimientos (...)”. op. cit. p. 56.

<sup>73</sup> BILBAO ESTRADA, I. “Los acuerdos tendientes a la determinación de la obligación tributaria en la Nueva Ley General Tributaria”, Estudios Jurídicos, Ministerio de Economía y Hacienda, IEF, 2006, Madrid, España.

<sup>74</sup> BILBAO ESTRADA, I. “Los acuerdos tendientes (...)” op.cit. p.170. Ver Martinoli, C. op. cit. p. 64

<sup>75</sup> MARTINOLI, C. “Fórmulas alternativas (...)” op.cit. p. 64.

<sup>76</sup> ROMERO FLOR, L.M. “Resolución convencional de controversias tributarias en el marco de la experiencia del Derecho comparado”. *Estudios. Revista Técnica Tributaria*. España. Julio septiembre 2013.

[https://ruidera.uclm.es/xmlui/bitstream/handle/10578/3721/fi\\_1397317334-rtt102e1.pdf?sequence=1&isAllowed=y](https://ruidera.uclm.es/xmlui/bitstream/handle/10578/3721/fi_1397317334-rtt102e1.pdf?sequence=1&isAllowed=y)

Así, para la fundamentación de nuestra propuesta de necesidad de un tribunal específico, partiremos desde la teoría del “conflicto”. En estos términos, son clarificantes las reflexiones de FERREIRO LAPATZA<sup>77</sup>, en cuanto nos dice que “la capacidad delimitadora de una norma o una teoría depende del rigor con que en ella se utilicen los conceptos y términos técnicos elaborados por la Ciencia del Derecho”.<sup>78</sup>

Respecto al lenguaje técnico hay que remarcar la necesidad de utilizar, tanto en las normas como en la argumentación jurídica un

lenguaje claro, sencillo, coherente y preciso<sup>79</sup>. Entendemos que debe evitarse el mal uso del lenguaje dentro de un discurso emotivo, político o axiológico, aun cuando se persiga de buena fe un fin honorable, ello nos podría llevar a un fracaso de la tesis que se llegará a sostener<sup>80</sup>.

Estas recomendaciones previas, deben considerarse para evitar una reducción indebida y manipulada del horizonte

---

<sup>77</sup> Véase: FERREIRO LAPATZA, J. J., *La nueva ley general tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre)*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 2004, pp. 58 y ss.

<sup>78</sup> Explica SANGUINETTI que cuando se supera el orden lógico general de nuestros actos intelectuales, cuando la razón humana dedica sus esfuerzos para conocer con más orden y precisión un determinado sector de la realidad, nos adentramos en el conocimiento científico. La ciencia va de lo múltiple a lo uno, pero empezando por alguna unidad conocida confusamente, aunque con certeza. Cfr. SANGUINETTI J., *Lógica*, Ed. EUNSA, Pamplona, 1982, pp. 145 y ss.

---

<sup>79</sup> Nos recuerda GOLDSCHMIDT, W., en su *Sistema y Filosofía del Derecho Internacional Privado* que hay que partir del uso lingüístico como presunción “iuris tantum” de un orden de ideas. Nos dice el autor que “*Bien es verdad, que cada palabra sólo nota una selección de contenidos de manera definida, mientras que gran cantidad de significaciones queda dudosa. Pero, no lo es menos que ello no es una razón para rechazar tal uso a la ligera, con tal que no se eche en olvido esta situación. El procedimiento eidético, que con excesiva facilidad postula lo destacado como existente, no posee mayor seguridad en su aplicación y coincide, por lo demás, de hecho frecuentemente con la exploración del uso lingüístico*”. Cfr. GOLDSCHMIDT, W., *Sistema y Filosofía del Derecho Internacional Privado*, Ediciones Jurídicas Europea-Americana, Segunda Edición, Buenos Aires, T. I., pp. 1 y ss. Con referencia a la claridad de los conceptos de la ciencia, POPPER nos aclara “*En la ciencia, cuidamos de que las aseveraciones que hagamos nunca dependan del significado de nuestros términos [...] Es por ello que nuestros términos nos dan tan solo problemas. No los recargamos. Tratamos de asignarles tan poco peso como sea posible. No tomamos su “significado” demasiado seriamente. Estamos siempre conscientes de que nuestros términos son un poco imprecisos (dado que hemos aprendido a usarlos solamente en aplicaciones prácticas) y llegamos a la precisión no reduciendo su penumbra de vaguedad, sino más bien manteniéndonos bien dentro de ésta*». Véase: POPPER K., en *Popper Selections*, Princeton University Press, Nueva Jersey, 1985, pp. 97 y ss.; Ver el mismo autor en: *La Lógica de la investigación científica*, Ed. Tecnos, Madrid, 1973, pp. 260 y 261

<sup>80</sup> Compare con: GORDILLO A.: *Tratado de Derecho Administrativo*, Fundación de Derecho Administrativo, Buenos Aires, 2000, 5ta edición, T. I., pp. 1 -6.

intelectual<sup>81</sup>. Esta tendencia la hemos observado, desde antaño, cuando habitualmente se han incursionado desde nuestras latitudes sobre el tratamiento de los “Mecanismos Alternativos de Resolución de Disputas en Materia Tributaria” y en especial, cuando se ha abordado el instituto del “Arbitraje Internacional Tributario”<sup>82</sup>.

Esta oposición al orden natural de resolución<sup>83</sup> y prevención de los conflictos internacionales derivados de una jurisdicción internacional, se contraponen incluso a las manifestaciones expuestas desde hace un tiempo desde el Derecho Internacional Tributario por los suecos Gustaf LINDENCRONA y Nils MATTSSON (1981) en su obra “Arbitration in Taxation”<sup>84</sup>, en cuanto nos recuerdan que el interés del arbitraje ha sido demostrado por las Organizaciones especializadas en el campo de la Fiscalidad

Internacional, como así también la factibilidad de la instauración de una Corte Internacional competente en materia Tributaria<sup>85</sup>. En estos términos, mencionan como antecedentes, el V Congreso de la “International Fiscal Association” (IFA) celebrado en Zurich en el año 1951<sup>86</sup>. En estas cuestiones, tanto la “International Bar Association” como la “World Association of Lawyers of World Peace Through Law”, también han sido por demás de activas<sup>87</sup>.

<sup>81</sup> Cfr. GOLDSCHMIDT W.: Sistema [...], Ob. cit. pp. 2 y ss.

<sup>82</sup> Reflexiona José Osvaldo CASÁS, en negativa a la irrupción de los mecanismos alternativos de resolución de conflictos en materia financiera, diciéndonos: “Resulta evidente que, para un lector desprevenido, el camino que habremos de transitar produce hoy en nuestros país inevitables perplejidades, ya que los mecanismos prácticos o las soluciones alternativas parecen colisionar frontalmente con el principio de reserva de ley, con el dogma de la indisponibilidad del crédito tributario, con el principio de igualdad, como base del impuesto y de las cargas públicas y con la obligación de contribuir conforme a la capacidad contributiva, al menos, con el alcance y significado que recoge el ordenamiento jurídico y que le asignaron en el pasado, pacíficamente, nuestros maestros y, en la actualidad, de forma casi unánime, los autores que se han pronunciado expresamente sobre la cuestión”. Cfr. CASAS J. O., *Los Mecanismos Alternativos de Resolución de las Controversias Tributarias*, Ad-Hoc, Buenos Aires, 2003, p. 24. SOLER ROCH M. T., “Prólogo” al libro de VICENTE - ARCHE COLOMA P., *El Arbitraje en el Ordenamiento Tributario Español: una Propuesta*, Marcial Pons, Madrid, 2005, p p .ll y ss

<sup>83</sup> Se refiere a ello HOLDSWORTH W. S. y Otros, *History of English Law*, Methuen, London, 1964, Ed. 7\* rev., Vol. XIV, p.187

<sup>84</sup> Véase: LINDENCRONA G. y MATTSSON N., *Arbitration in Taxation*, Ed. Kluwer, Dordrecht, 1981.

<sup>85</sup> Sobre esta obra se ha referido Hans M. CARLSTEN, en tanto “*The study represents a commendable effort to analyze the rather complex issues involved in the mutual agreement procedure under existing treaties and to propose a way finally to resolve disputes between the contracting states. Nevertheless, realization of the proposed solution would require a substantial amount of international preparatory work, including the renegotiation of a large number of tax conventions. One may regret the omission from the study of any information on the frequency of application of the mutual agreement procedures and their duration, the types of tax issues involved, and similar data, which (though available in other sources) would have enabled the non expert reader fully to appreciate the need for a reform of the mutual agreement procedure*”. Cfr. CARLSTEN, “Reviewed Work(s)”, *Arbitration in Taxation*, By Gustaf Lindencrona and Nils Mattsson, *The American Journal of International Law*, Vol. 76, n° 2. (Apr.), 1982, pp. 440 y ss

<sup>86</sup> Véase: LINDENCRONA G./MATTSSON N., *Arbitration in Taxation*, ob. cit., pp. 14 y ss

<sup>87</sup> Nos recuerda YOUNG que en marzo de 1978 se designó “Chairman” de la “Tax Section” de la “World Association of Lawyers of World Peace Through Law” a los profesores Gustaf Lindencrona y a Nils Mattsson de Suecia, con la finalidad de dirigir los estudios sobre “[...] of the feasibility of employing international arbitration procedures as steps to solution of international tax controversies and the creation of a World tax tribunal”. Como resultado del trabajo de la Comisión se presentó en Madrid en septiembre de 1979 el informe titulado “Study o of the Feasibility of a World Tax Court, al finalizar las conferencias se resolvió adoptar como objetivos y propuestas las mencionadas en dicho estudio. Véase: YOUNG J. H., “Introduction”, en: LINDENCRONA G. y MATTSSON N., *Arbitration in Taxation*, Ed. Kluwer, Dordrecht, 1981, p. 5. También encontramos similares antecedentes en la exposición del Profesor Gustaf LINDENCRONA en

Para LINDENCRONA y MATTSSON, si se utilizaran con más frecuencia los mecanismos de solución de controversias entre los Estados en cuestiones Fiscales internacionales, como es el caso del procedimiento arbitral, se podría derivar hacia la evolución de procedimientos más institucionalizados, como lo podría ser una “Corte Fiscal Internacional”<sup>88</sup>. Son ricas las reflexiones sobre este instituto, “International Tax Court”, vertidas en su momento por LUDWIG VON BAR (1895)<sup>89</sup> y GARELLI A. (1899)<sup>90</sup>, así como las conocidas manifestaciones sobre su posible instauración en las resoluciones de los Congresos y

---

el Seminario de IFA realizado en Florencia en el marco del 47th Congress. Véase su exposición titulada: “Recent development of tax treaty arbitration”, en AA. V.V., *Resolution of tax treaty conflicts by arbitration*, Kluwer, Deventer, 1993, Vol. 18e, p. 4. Nos dice el Profesor LINDENCRONA que “The World Association of Lawyers supported the arbitration idea at its Congress in Madrid in 1979 and especially the objectives and proposals of the Lindencrona - Mattson study (later published as Arbitration in Taxation) ”

<sup>88</sup> Cfr. LINDENCRONA G. y MATTSSON N., *Arbitration in Taxation*, ob. cit., p. 85. En estos términos los autores se refieren: “If the arbitration procedure turns out to be a frequently used means of solving disputes between states in international tax questions, we believe that developments can continue towards more institutionalized methods. An international tax court would then be a possibility. Such a development is, in our opinion, worth aiming for”.

<sup>89</sup> Como representante de la doctrina alemana, LUDWIG VON BAR, propuso en 1895 que los conflictos derivados de las cuestiones Internacionales Fiscales (Double Taxation Question) sean resueltas por un “Organismo Supranacional” (Supranational Body). Esta propuesta fue recordada en 1951 en el Informe General IFA realizado por Emmen RIEDEL. Véase: IFA, *Cahiers de Droit Fiscal International*, Vol. 18, General Report by RIEDEL E., 1951, nota n° 298, p. 31. Se puede ver también LINDENCRONA G. y MATTSSON N., *Arbitration in Taxation*, ob. cit., “Footnotes” lo, p.89.

<sup>90</sup> Como representante de la doctrina italiana se puede ver en: GARELLI, A., *Diritto Internazionale Tributario*, Roux Frassati e co, Torino, 1899, p 253 y ss.

Seminarios de la International Fiscal Association<sup>91</sup>.

En los términos indicados, el “arbitraje internacional” e inclusive la creación de una “Corte Internacional Fiscal” constituyen mecanismos capaces para resolver conflictos en nuestra materia, asegurando al mismo tiempo a los contribuyentes una protección eficaz contra los posibles abusos de las

---

<sup>91</sup> La Asociación Fiscal Internacional (International Fiscal Association) ha estado, desde hace ya tiempo, interesada en el estudio de la resolución de los conflictos internacionales tributarios. En 1947, con posterioridad a la Segunda Guerra Mundial, en el seno de la IFA se gestó el estudio “*Whether tax appeals arising from different interpretations of tax treaties should be transferred from the court of the interested states to an international tribunal*”. Los resultados del mismo se presentaron en el Congreso IFA de 1951 realizado en Zurich dentro de la temática “*Judicial Interpretation of Conventions on Double Taxation and the necessity or advisability of establishing an International Fiscal Jurisdiction*”. Como conclusiones del Congreso de Zurich, se recomendaron, por un lado, la creación bajo el auspicio del más cualificado grupo de expertos en temas fiscales internacionales, un Comité Jurídico Permanente, donde los Estados sustancien los reclamos financieros internacionales, poniendo especial énfasis sobre su creación en las esferas del Comité Fiscal de las Naciones Unidas (UN). Así, por el otro, la instauración, mediante un Tratado Multilateral, de una Comisión Mixta formada por los dos Estados para resolver los problemas de doble tributación. En otros términos, se recomendó la instauración del arbitraje internacional obligatorio que permita que los Estados Contratantes puedan resolver por medio de un árbitro las controversias suscitadas. Con posterioridad analizaremos pormenorizadamente cada una de las resoluciones arribadas por en los Congresos de la IFA de 1951, 1957, 1960, 1981, 1987, 1993, 2007. Seguimos en este análisis al profesor Gustaf Lindencrona en el Seminario de IFA realizado en Florencia en el marco del 47° Congreso IFA. G. LINDENCRONA, “Recent development of tax treaty arbitration”, en AA. VV.: *Resolution of tax treaty conflicts by arbitration*, Deventer, Ed. Kluwer, 1993, Vol. 18e, p. 3. Es por demás de preciso el tratamiento dado por Z. D. ALTMAN, *Dispute Resolution under Tax Treaties*, Doctoral Series-Academic Council, Ámsterdam, Ed. IBFD, 2005, Vol. 11, pp. 82 y ss.

Administraciones tributarias, cumpliendo con los postulados de la tutela jurisdiccional efectiva, principio necesario en el ámbito internacional<sup>92</sup>. A esta posición se ha sumado, desde Argentina, en reiteradas oportunidades NAVARRINE y ASOREY<sup>93</sup>, y, recientemente la doctrina Hispanoamericana mayoritaria dentro de las Jomadas Latinoamericanas de Derecho Tributario (JLDT)<sup>94</sup>, entre muchos

<sup>92</sup> Véase: SERRANO ANTÓN F., “*Algunas posibilidades de arbitraje tributario internacional. ¿Hacia un Tribunal Fiscal Internacional?*”, Quincena Fiscal, Ed. Aranzadi, n° 7/2005, Doctrina, Ponencia presentada en las XXII Jomadas Latinoamericanas de Derecho Tributario celebradas en Quito (Ecuador) durante los días 20 a 24 de septiembre de 2004, con cita en el encabezado de G. LINCRONA & N. MATSSON, *Arbitration in Taxation*, Kluwer, Deventer, 1981. Menciona SERRANO ANTÓN que “*El arbitraje constituye un mecanismo que es capaz de resolver conflictos, mejorando la ejecución de los acuerdos en el Derecho interno, asegurando al mismo tiempo a los contribuyentes una protección eficaz contra los posibles abusos de las Administraciones tributarias [...]*”.

<sup>93</sup> Compare con NAVARRINE S. C. y ASOREY R. O., *Arbitraje*, Ed. La Ley, Bs. As., 1992; Véase también: NAVARRINE S. C., “*El arbitraje: una solución para controversias de Derecho público*”, *Impuestos*, Ed. La Ley, 1992 - B, p. 1726; NAVARRINE S. C., “*Cuando la justicia puede elegirse: La elección de una justicia del estado o una justicia privada*”, *Periódico Económico Tributario*, Ed. La Ley, N° 127; ASOREY R. O., “*¿Se puede mediar entre el fisco y los contribuyentes?*”, *PET*, La Ley, N° 99; ATCHABAHIAN A., “*Arbitraje e Impuestos*”, *Revista de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales*. Nos dice este último autor que en “[...] conclusión, puede fundadamente afirmarse que la solución arbitral de que venimos hablando no es en modo alguno ajena a la materia tributaria, y aplicarla en situaciones concretas de conflicto que no hayan podido ser resueltas por intermedio de los cauces administrativos y judiciales habituales, de ninguna manera cabe entender que comporta una desnaturalización de la sustancia jurídica que es objeto de litigio, sobre todo teniendo en cuenta que - y esto es muy fundamental - los árbitros actúan y deben actuar de acuerdo a derecho, dentro del derecho”.

<sup>94</sup> Compare con la posición de CASAS en: *Los Mecanismos Alternativos de Resolución de las Controversias Tributarias*, ob. cit., pp. 297, con las resoluciones de las XXII Jomadas Latinoamericanas

antecedentes que exceden el ámbito reducido de este trabajo.

### IX. A modo de conclusión:

El mejor sistema tributario es aquel que, aceptado por los contribuyentes, refuerza el nivel de conciencia fiscal y consecuentemente el cumplimiento voluntario de las obligaciones. Por tanto, resulta sumamente esencial lograr soluciones consensuadas para las controversias que se suscitan a partir de la materia tributaria, que por su propia naturaleza tiene un alto grado de complejidad.

Involucrar al contribuyente en la solución fiscal implica también incrementar su responsabilidad. Es finalidad de la Administración tributaria motivar el cumplimiento voluntario de las obligaciones. Esto último será una realidad en la medida en que el contribuyente se perciba “escuchado”.

Dotar de certeza jurídica al sistema tributario significa favorecer las inversiones y contribuir con el desarrollo de otras políticas necesarias para una comunidad.

Una sociedad compleja y en constante cambio, como la actual con un alto y creciente nivel de conflictividad exige de los distintos actores (directos o indirectos) adaptación, respondiendo con soluciones concretas a los problemas que se han suscitado.

Los actuales sistemas de resolución de controversias, en materia fiscal, devienen insuficientes y las discusiones se perciben retrasadas. En realidad, el MAP ha cumplido su ciclo a nivel internacional, y se requiere un

---

de Derecho Tributario, Quito - Ecuador, Septiembre de 2004, organizadas por el Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT), Tema II, “*Arbitraje Tributario*”, donde se recomienda en el punto 1° a los países miembros del ILADT la expedición de normas en las que se establezcan medios alternativos de solución de controversias en materia tributaria y particularmente el arbitraje, tanto en el orden interno, cuanto en el orden internacional. En el apartado 16° recomienda que “*El arbitraje tributario internacional debe confiarse a tribunales arbitrales, integrados por personas independientes, de notoria competencia en materia tributaria*”. Véase las Resoluciones de la ILADT en: [www.iladt.org](http://www.iladt.org).

procedimiento totalmente renovado que prevea, justamente, mecanismos definitivos y obligatorios, que doten de certeza a las distintas relaciones. En este punto la doctrina sostiene que el procedimiento puede y debe ser perfeccionado y reformulado<sup>95</sup>.

Desde la posición del contribuyente en el procedimiento amistoso, en la estructura del proceso y de la efectividad del mismo, la doctrina internacional<sup>96</sup>, desde hace ya un tiempo y de manera prácticamente unánime, reclama los avances, indicándose las siguientes dificultades:

i) El contribuyente no es parte del procedimiento.

ii) No existe entre los Estados la obligación de llegar a solucionar el problema de doble imposición presentado por el contribuyente. No existe una obligación, salvo un sólo caso, de alcanzar una solución en la controversia fiscal internacional producida.

iii) Al procedimiento se lo aborda desde la técnica de negociación internacional, única obligación que tienen las autoridades competentes: la de negociar un acuerdo. Lo que se traduce en una de sus principales críticas y en una absoluta inseguridad jurídica de los contribuyentes, ante la ausencia de toda garantía de alcanzar una solución del caso presentado.

iv) No queda garantizada la eliminación de la doble imposición internacional ni la discriminación al contribuyente no residente o extranjero.

v) La lentitud y excesiva duración del procedimiento, a los que se suma la inexistencia de reglas procesales claras y uniformes en la mayoría de los Estados, en especial en Latinoamérica, lo que en realidad es, sin duda alguna, su consecuencia.

vi) Existen determinados límites en algunas legislaciones internas a la hora de interponer el procedimiento y cuando el acuerdo pretende ser ejecutado. No hay mecanismos para la ejecución del acuerdo alcanzado.

vii) No existen reglas uniformes sobre la publicación de los acuerdos amistosos, ni sobre los criterios administrativos de las autoridades competentes. Tampoco acerca de las reglas de procedimiento utilizadas cuando no existe un reglamento que las establezca, entre otras cuestiones, que en puridad conspiran en contra de la efectividad del mismo.

viii) El procedimiento ha estado siempre caracterizado por la falta de información sobre su funcionamiento y la ausencia de reglas procedimentales, el desinterés por parte de los Estados, y el desconocimiento por parte de los contribuyentes y asesores fiscales.

Somos conscientes de que estamos dentro de un proceso de reflexión, reformulación y cambios sobre el procedimiento amistoso. Se necesitan procedimientos tributarios, consagrados al margen del régimen tradicional de solución de controversias, que tengan como objetivo resolver, con la intervención de terceros neutrales, una disputa surgida entre los integrantes de la relación jurídico-tributaria y hacerla operativa, efectiva y resolutive para ambas partes.

No cabe duda que estos terceros deben cumplir con la exigencia de contar con una reconocida trayectoria como especialistas en materia tributaria, y deben representar a la pluralidad de actores involucrados.

En cuanto a los argumentos de la doctrina que se manifiestan en contra de la utilización de los métodos transaccionales, cabe mencionar el que alega la vulneración del principio de legalidad, concebido como reserva de la ley y como exigencia de adecuación de la actuación administrativa a

---

<sup>95</sup> F. SERRANO ANTÓN: *La Resolución de Conflictos en el Derecho internacional Tributario: Procedimiento amistoso y Arbitraje*, Ed. Aranzadi S.A., Navarra, 2010, p. 33. Incluso, siguiendo la línea referida, SERRANO formula que es inaceptable la ausencia del contribuyente dentro del procedimiento amistoso, en su comunicación técnica para el Congreso de IFA – Madrid del año 2016.

<sup>96</sup> A. RIBES RIBES, "New Spanish Draft Regulation on the Mutual Agreement Procedures Concerning Direct Taxation", *Intertax*, Kluwer Law International, Volume 36, Issue 4, 2008, p. 172; "Técnicas Arbitrales en los Convenios de Doble Imposición: El Borrador de la *International Fiscal Association* de 27 de septiembre de 2002", *Crónica Tributaria*, Núm. 109, 2003, p. 137 y 138.

Derecho, a lo que se precisó que, contar con una previsión legal que habilite la celebración de los acuerdos y el reconocimiento de que un margen de discrecionalidad, propio de la naturaleza compleja de los sistemas tributarios, entre otros, no está reñida con el mentado principio.

Asimismo, entendemos que no existe en la utilización de estos métodos una violación del principio de indisponibilidad del crédito tributario y la renuncia de recaudación de tributos, con fundamento en que, no podría válidamente entenderse que existe tal disponibilidad, como tampoco que la administración tributaria renuncia al ejercicio de alguna competencia o potestad, cuando el problema que se plantea y que habilita la utilización de los métodos tiene un fundamento diferente al de la posibilidad de crear tributos, sino resolver como se distribuye la competencia tributaria internacional establecida en un Convenio Fiscal (Tratado) con rango superior a la ley doméstica y sobre las posiciones establecidas por las Haciendas Públicas que son las partes del conflicto.

La irrupción del “arbitraje” como parte integrante de un procedimiento amistoso incoado y no resuelto, a los fines de afianzar la seguridad jurídica que debe primar en las inversiones internacionales, es parte esencial de las necesarias relaciones de cooperación cuando el conflicto suscitado excede la posibilidad de resolución dentro de cada una de las jurisdicciones fiscales involucradas.

Como se advirtió frente al Pilar 1 y la seguridad jurídica del Pilar 2, necesitamos, indudablemente generar un arbitraje desde el derecho público, cuidadoso del “margen de apreciación nacional”, sosteniendo que es ideal a dichos efectos la recepción del MLI como se sostuvo.

Los funcionarios de alto nivel de Latinoamérica deben formarse en arbitraje. El mundo de la post pandemia integrado con la economía digital traerán aparejado el arbitraje internacional cómo parte del estándar mínimo de Plan de Acción BEPS, dentro de sus diversas acciones. Su admisión resulta inminente. Seguiremos oponiéndonos por cuestiones histórico – políticas, camuflándolas, de aquellos principios que sostuvieron

aquellos que se oponían a ellas, con aquel discurso emotivo, o, haremos frente al troyano con estrategias jurídicas, formando a los funcionarios en Latinoamérica y consolidando buenas listas de árbitros, que actúen de buena fe, de manera independiente, conscientes de la limitación humana ante el poder de los grandes intereses económicos, superando aquella frase receptada por Casás que decía frente a los actos de consenso y al arbitraje de inversiones primaba la frase de aquel filósofo: “*Billetera mata Galán*”. Por ello entendemos que debe alejarse de la idea del arbitraje del Derecho Internacional Privado en todos sus aspectos y aceptar aquellas que hemos propuesto frente a la inminencia del arbitraje<sup>97</sup>.

---

<sup>97</sup> Puede verse, PROTTO, Carlos, “El arbitraje tributario en los países en vías de desarrollo”, en: [El arbitraje tributario en los países en vías de desarrollo | TAXLATAM](#), y “Arbitraje tributario: la poderosa arma oculta en el proyecto para gravar la economía digital”, [Arbitraje tributario: la poderosa arma oculta en el proyecto para gravar la economía digital | TAXLATAM](#)

## LA RESOLUCIÓN GENERAL (AFIP) Nº4838/20 Y EL SECRETO PROFESIONAL. PRECISIONES Y PROBLEMÁTICAS DEL RÉGIMEN INFORMATIVO DE PLANIFICACIONES FISCALES.

Juliana Paccini, Maximiliano Visus y Franco Rodriguez  
(Argentina)

### Objeto

Desde hace varios años, a nivel internacional, se ha identificado a la planificación fiscal agresiva o abusiva como un riesgo que atenta contra la recaudación de los Estados. En pos de la lucha contra la evasión y la elusión fiscal se ha promovido la incorporación de regímenes de divulgación, cuya implementación crece a nivel global. En ese contexto, nuestro país estableció mediante la Resolución General Nº 4838/2020 de la Administración Federal de Ingresos Públicos un régimen informativo de planificaciones fiscales.

En este artículo, nos proponemos analizar sus características, efectuar una comparación con las recomendaciones de la OCDE respecto de la Acción 12 de BEPS, y con su implementación en la Unión Europea -mediante la DAC 6- para luego abordar uno de los cuestionamientos principales que ha sufrido este tipo de regímenes no solo a nivel doméstico sino internacional respecto de su compatibilidad con la normativa que resguarda el secreto profesional.

### Introducción

La finalidad legítima de los Estados de garantizar el cumplimiento efectivo de las obligaciones tributarias no puede ser desconocida, a la vez que, en definitiva, de esa manera se tiende a asegurar la correspondiente recaudación fiscal. Después de todo, está fuera de discusión el deber que tienen los integrantes de la sociedad de proveer los recursos destinados a solventar el gasto público. Ello, además, encuentra anclaje constitucional expreso, toda vez que en el artículo XXXVI de la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre se

establece que “Toda persona tiene el deber de pagar los impuestos establecidos por la ley para el sostenimiento de los servicios públicos”<sup>1</sup>.

La relación jurídica tributaria entre administración fiscal y contribuyentes que se entabla a partir de esa obligación, se estructura sobre el deber de colaboración que tienen los responsables tributarios y terceros con las administraciones tributarias, y se materializa mediante el aporte de datos, documentación, y demás elementos, que permitan conocer a ciencia cierta la real magnitud de lo imponible para hacer posible la determinación y percepción de los tributos<sup>2</sup>.

Al respecto, destacada doctrina entiende que “resulta evidente que la finalidad que persigue la Administración Tributaria al requerir información, documentación y datos necesarios es la de garantizar una eficiente, oportuna y estricta aplicación de los tributos”<sup>3</sup>. Ello también permite garantizar la justicia tributaria, es decir, que el ordenamiento fiscal

<sup>1</sup> De conformidad con el Artículo 75, inciso 22, de la Constitución Nacional, la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre tiene jerarquía constitucional. Asimismo, y como regla, los tratados y concordatos tienen jerarquía superior a las leyes.

<sup>2</sup> CSJN, Fallos 325:669, C. 1306. XXXVI. *Recurso de Hecho Cámara de Comercio e Industria de Santiago del Estero c/AFIP*, 16/04/2002. Dictamen de la Procuración General de la Nación- donde se ha reconocido la estrecha vinculación que existe entre el estricto acatamiento de este cúmulo de deberes de carácter formal y la correcta determinación y cumplimiento de las obligaciones tributarias de naturaleza sustantiva por el otro.

<sup>3</sup> SERRANO ANTÓN, Fernando, “El Procedimiento Inspector y los derechos humanos: El derecho a no declarar contra sí mismo”, en: DELLA ROCCA, Horacio y TEIJEIRO, Guillermo O. (Dres.), *Homenaje al Prof. Dr. Vicente Oscar Diaz*, Asociación Argentina de Estudios Fiscales, Buenos Aires, 2017, pág. 155.

pueda plasmarse en los hechos de la manera en la cual fue proyectado por los órganos representativos, de forma tal que el sistema pueda sostener sus gastos a partir de un aporte equitativo. En este sentido, coincidimos con Avi-Yonah y Hu, quienes señalaron que “si se percibe que los ricos y las grandes corporaciones no pagan la porción que se considera justa, la voluntad del resto de la sociedad de pagar impuestos para soportar esa red de seguridad se erosiona”<sup>4</sup>.

Asimismo, nuestro Máximo Tribunal ha reconocido la estrecha vinculación que existe entre el estricto acatamiento de este cúmulo de deberes de carácter formal, por un lado, y la correcta determinación y cumplimiento de las obligaciones tributarias de naturaleza sustantiva, por el otro. En concreto ha señalado que “El conjunto de normas relativas al cumplimiento de los deberes formales (...) constituye el núcleo sobre el que gira todo el sistema económico y de circulación de bienes y que la tan mentada equidad tributaria se tornaría ilusoria de no mediar, al menos, el cumplimiento de los deberes formales establecidos en cabeza de quienes tengan responsabilidad impositiva”<sup>5</sup>.

Es por ello, que los “requerimientos de información no constituyen una atribución arbitraria, sino, por el contrario, ésta es legítima porque además de encontrarse dentro del marco del ejercicio pleno de sus facultades de comprobación y control se fundamenta en la prevalencia del fin fiscal, pero siempre teniendo en cuenta el respeto a los derechos fundamentales sin que estos últimos sean considerados absolutos sino en relación con los demás principios constitucionales”<sup>6</sup>.

---

<sup>4</sup>Avi-Yonah, Reuven S. – Haiyan Hu, *Evaluating BEPS*, Erasmus Law Review, Vol. 10, Issue 1, Agosto 2017, pág. 11. (traducción libre) Disponible en [Evaluating BEPS](#)

<sup>5</sup>CSJN, *Cámara de Comercio e Industria de Santiago del Estero c/ Administración Federal de Ingresos Públicos*, Fallos 325:669, causa nro. C. 1306. XXXVI. Recurso de hecho, 16/04/2002 –Dictamen de la Procuración-. (Fallos: 314:1376, Fallos: 316:1163, 1191, 1239)

<sup>6</sup>SERRANO ANTÓN, Fernando, *Op. cit.*, pág. 155.

Ahora bien, en esta oportunidad, estamos frente a un cambio de paradigma en materia de herramientas contra la evasión y/o elusión fiscal. Conforme esta breve introducción, y, en términos generales, consideramos que la cuestión debe ser analizada indudablemente, desde dos posiciones y/o criterios: una, teniendo en miras la posición de las administraciones tributarias, las cuales pretenderán aplicar todos los mecanismos jurídicos a su disposición a fin de detectar y evitar esquemas vinculados a la elusión y/o evasión de tributos; y otra, con la mirada puesta en los contribuyentes y asesores quienes pretenderán la protección y privacidad integral de los datos que de ellos detenta o pueden llegar a poseer las administraciones tributarias, y en última instancia, la protección de los contribuyentes frente al uso abusivo que pudieran hacer las administraciones fiscales de la automatización de datos personales.

A continuación, analizaremos el marco internacional en la implementación de este tipo de regímenes, examinaremos el régimen de información de planificaciones fiscales argentino (en adelante “El Régimen”) y luego específicamente las posibles consecuencias que podrían derivarse de su aplicación respecto de los sujetos obligados. En particular, frente a la posible afectación del secreto profesional que protege el desenvolvimiento profesional de quienes intervienen y median entre aquellos protagonistas<sup>7</sup>.

### **Marco internacional en materia de Regímenes de divulgación de Planificaciones fiscales agresivas.**

Hace varios años, en el marco de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (en adelante “OCDE”), las jurisdicciones han establecido como una de las prioridades la búsqueda de mayor información en forma temprana, estableciendo

---

<sup>7</sup>Es decir, principalmente, las y los abogados y profesionales de ciencias económicas y escribanos.

en ese sentido distintas herramientas. En el marco de las 15 acciones desarrolladas en el proyecto BEPS<sup>8</sup> (“*base erosion and profit shifting*”) se resumen las intenciones del G20 y de la OCDE. La Acción 12, en particular, efectúa distintas recomendaciones para la implementación de Regímenes de información sobre Planificaciones Fiscales Agresivas.

En el año 2015 la OCDE emitió el informe final para “*Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva*”<sup>9</sup> (Reporte de la Acción 12) en el que detalla recomendaciones que permitan -a los países que no cuenten con normas domésticas de divulgación obligatoria de planificaciones fiscales agresivas- diseñar un sistema que cumpla con las expectativas de obtener anticipadamente información sobre estructuras de planificación tributaria potencialmente abusivas, y a los que las tengan mejorar su eficiencia.

Estas recomendaciones resultan flexibles como para permitir el equilibrio entre la necesidad que tiene todo país de disponer de información más completa y relevante y la carga potencial de cumplimiento que recae sobre los contribuyentes -proporcionalidad-. Asimismo, otorgan gran relevancia al rol de los intermediarios fiscales, en especial, se hace hincapié sobre la “oferta” del esquema y la relación con los intermediarios ya que como se indica “*el promotor que diseña y vende una estructura inevitablemente tiene más información sobre la estructura y sobre su funcionamiento*”<sup>10</sup>.

Dentro de las permanentes revisiones que se efectúan de las Acciones del proyecto BEPS, se incluyó también las estructuras de planificación que tuvieran como única meta la de ocultar la identidad de los beneficiarios

de las mismas (“*ultimate beneficial owner*” o “UBO”). Estas planificaciones tienen precisamente como fin eludir las obligaciones de informar referidas a la identidad del sujeto (individuo) ubicado al final de la estructura, y son las que pretenden ser alcanzadas por las normas del “Estándar Común de Reporte” (“*Common Reporting Standard*” o “CRS”)<sup>11</sup>. Estas estructuras de planificación “opacas” llevaron a la OCDE a publicar el reporte “*Model Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures*”<sup>12</sup>, cuyas reglas apuntan a apoyar la integridad del mecanismo de CRS desincentivando a los intermediarios a promover ciertos esquemas de planificación fiscal agresiva.

### **Regímenes de divulgación de planificaciones fiscales agresivas – Acción 12 BEPS.**

Los objetivos principales radican en desincentivar que los contribuyentes, al tener que divulgar la información, elijan esquemas nocivos y, en caso de que existan, detectarlos en forma temprana. Ello, implica para las Administraciones lograr orientar los recursos donde está el riesgo fiscal y obtener información en forma rápida.

Las recomendaciones de la OCDE procuran determinar claramente cuatro aspectos: i) qué se informa, ii) quién informa, iii) cuándo se informa y iv) las consecuencias o penalidades ante el incumplimiento.

Para definir qué debe informarse, uno de los mecanismos que se proponen es el uso de señales -llamadas *hallmarks*- o indicios y

<sup>8</sup> [beps-resumenes-informes-finales-2015.pdf](#)

<sup>9</sup> OCDE, *Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva, Acción 12 - Informe final 2015, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios*, Éditions OCDE, París, 2016. Disponible en: [Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva, Acción 12 - Informe final 2015 | es | OCDE | OECD](#)

<sup>10</sup> Reporte de la Acción 12, pto. 61, pág. 34, 2015.

<sup>11</sup> En términos generales, el *Common Reporting Standard* se materializa en la obligación de las instituciones de los países que firmaron el Acuerdo Multilateral, de completar un formulario que identifique la residencia fiscal de las personas que ostenten la titularidad o el control de cuentas financieras. Posteriormente esta información obtenida por las autoridades fiscales de un país es intercambiada automáticamente con las demás jurisdicciones adheridas al Acuerdo Multilateral.

<sup>12</sup> OECD, *Model Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures*, OECD, París, 2018.

umbrales para acotar la información a divulgar, ya que este tipo de regímenes puede aparejar un riesgo de “sobre información” para la Administración Fiscal.

Por otro lado, en cuanto a los sujetos obligados, se sugiere que se ponga la obligación de reporte en cabeza del que “promueve”<sup>13</sup>, intermedie o asesore, junto con el contribuyente, o, eventualmente, colocar la obligación principal en uno de ellos.

Asimismo, se define a los sujetos involucrados en la “oferta” de las estructuras de planificación fiscal agresiva como cualquier persona responsable del diseño, la comercialización, la organización o la gestión de las ventajas fiscales de una estructura sujeta a declaración, o que participe en cualquiera de estas actividades en el marco de la prestación de servicios tributarios<sup>14</sup>. Aclara el Reporte de la Acción 12, que la definición puede incluir a cualquier persona que preste ayuda, asistencia o asesoramiento material acerca del diseño, la comercialización, la organización o la gestión de los aspectos fiscales de una operación, de forma que ésta quede sujeta a declaración. Como podrá apreciar el lector, la definición del sujeto es muy amplia incluyendo a los sujetos involucrados tanto en la oferta como en la implementación. Incluso, si la norma local lo permite, recomienda pedir al “promotor” una lista de clientes, a efectos de efectuar un seguimiento que permita vincular las declaraciones efectuadas por promotores (y las estructuras) con los clientes.

No es ocioso destacar, que la obligación de informar por parte de ciertos profesionales, implica en muchos casos que deban revelar información obtenida en el marco de la relación profesional que vincula a tales intermediarios con sus clientes. Dependiendo de la normativa interna de cada país, puede dar lugar a que se afecte el marco de reserva y confidencialidad, generando una violación al secreto profesional. Este último punto, genera

gran controversia que será abordada en la segunda parte de este trabajo con las implicancias concretas en Argentina.

Respecto al momento en que debe informarse, la sugerencia es que si la obligación se pone en cabeza del intermediario, ésta recae cuando se realiza la oferta; en cambio, será al momento de la implementación, si la misma queda a cargo del contribuyente. Además, la OCDE ha recomendado que el régimen establezca claramente las consecuencias de la divulgación no solo las consecuencias del no cumplimiento. En lo posible, propicia que se establezcan sanciones no solo monetarias.

En resumen, se remarca que la información requerida en todos estos regímenes debe ser relevante y la Administración deberá darle uso dentro de sus facultades. Al mismo tiempo, se resalta que deben tenerse en cuenta los requisitos innecesarios o adicionales que aumentarán los costos del contribuyente y pueden socavar la capacidad de una administración tributaria para utilizar eficazmente los datos proporcionados.

Por último, una cuestión no menor, es que informar el esquema no implica para el contribuyente que la administración fiscal lo acepte ni que lo rechace.

### **Certeza y proporcionalidad en el pedido de información**

La simplificación de las normas y la proporcionalidad en la información solicitada a los contribuyentes son puntos destacados en el Reporte Final de la Acción 12. Desde el punto de vista de la Administración, el hecho de que las normas no sean claras o sean demasiado amplias al punto que confunda al contribuyente o intermediarios en cuanto a quién es obligado o en lo que tiene que declarar, puede generar efectos contrarios a los deseados.

El objetivo de estos regímenes debe ser claro y específico para obtener la información que la Administración concretamente necesita. La “sobre información” puede perjudicar los tiempos que precisamente pretendían acortarse y los costos que querían reducirse.

---

<sup>13</sup>Cuando la OCDE se refiere a los “promotores” comprende a asesores, intermediarios, asesores fiscales y “tax intermediaries”.

<sup>14</sup> Reporte de la Acción 12, pto.74, pág. 37, 2015.

Desde el punto de vista de los contribuyentes, el principio de proporcionalidad constituye una garantía de protección ante el deber ineludible de colaboración con la Administración tributaria. Muchos son los regímenes de reporte vigentes, que sin duda representan una carga importante. Es por ello que resulta imperativo lograr un equilibrio entre la obtención de recursos tributarios y la lucha contra la evasión fiscal y el deber de colaboración con el Estado, que no redunde en la violación de los derechos y garantías de los contribuyentes. La no duplicidad y la certeza de la información que se pide resultan fundamentales a esos efectos<sup>15</sup>.

### **Intercambio de información. Mecanismos de asistencia entre los Estados**

Si bien no es el objeto específico de este trabajo, es importante señalar que a nivel internacional en el marco de un mayor desarrollo de los estándares de transparencia y certeza, la gran mayoría de los Estados han ido acordando de modo bilateral y/o multilateral, cooperar entre sí para colaborar en el intercambio de la información, logrando

<sup>15</sup> Francia, por ejemplo, estableció recientemente un régimen para develar esquemas de optimización fiscal. En ese momento, la definición que se incorporó en la norma apuntaba a la divulgación de toda combinación de procedimientos o instrumentos jurídicos, contables o financieros cuyo objeto principal sea la de disminuir la carga fiscal del contribuyente, postergar la exigibilidad o el pago o la de obtener un reembolso de impuesto, tasa o contribuciones, y que cumplan con los requisitos dispuestos por el Consejo de Estado. Sin embargo, el Consejo Constitucional de Francia declaró inconstitucional la norma que imponía a los intermediarios fiscales la obligación de revelar cualquier “esquema de optimización fiscal” que se comercializara, debido a la inseguridad jurídica y a la arbitrariedad a que podía conducir la definición excesivamente ambigua de tal concepto. Decisión Nº 2013-685 DC del 29 de diciembre de 2013. Véase:

[https://www.conseil-constitutionnel.fr/sites/default/files/as/root/bank\\_mm/decisions/2013685dc/2013685dc.pdf](https://www.conseil-constitutionnel.fr/sites/default/files/as/root/bank_mm/decisions/2013685dc/2013685dc.pdf)

así tener un acabado conocimiento de la situación tributaria de sus residentes.

En lo que hace específicamente a la Acción 12 del Proyecto de acción BEPS, cabe destacar que en el marco del Foro Global se creó un grupo de trabajo internacional sobre inteligencia compartida y colaboración, cuyo origen se remonta al año 2004, pero se reconfiguró en el 2014 como Joint International Taskforce on Shared Intelligence and Collaboration (JITSIC). El JITSIC ahora tiene 42 países miembros —Chile, Reino Unido, Estados Unidos, entre otros— lo que brinda un margen mucho mayor para que las administraciones tributarias intercambien información y realicen un trabajo colaborativo en los casos. Desde la perspectiva de los contribuyentes, implica que los datos brindados en el marco de estos regímenes serán compartidos con otras administraciones.

### **Intercambio de información - Directiva de la Unión Europea - DAC 6**

La Unión Europea, por su parte, ha desarrollado numerosas medidas para combatir las prácticas de planificación agresiva<sup>16</sup>, así como mecanismos para que los Estados puedan compartir esa información; se ha fijado como prioridad el intercambio automático de información entre los países miembros.

La Comisión Europea priorizó la lucha contra la planificación fiscal agresiva. Las acciones tomadas incluyen planificar un sistema fiscal de sociedades justo y eficiente, el intercambio automático de información sobre resoluciones fiscales y acuerdos de precios anticipados, así como el informe país por país, y la adopción de las Directivas contra la elusión fiscal<sup>17</sup>. En ese escenario, se han implementado mediante distintas Directivas las recomendaciones y estándares establecidos por el G20 y la

<sup>16</sup> Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior (DO L 193 de 19.7.2016, p. 1).

<sup>17</sup> European Commission, Aggressive tax planning indicators, Final Report, Taxation papers, Working paper Nº 71-2017.

OCDE. Entre ellas, la Directiva 2018/822 —modificatoria de la Directiva 2011/16/UE— que atañe al intercambio automático y obligatorio de información en relación con los mecanismos transfronterizos agresivos sujetos a comunicación conocida como "Directiva de Intermediarios Fiscales o DAC 6". Así, dispuso una fecha específica para que los Estados miembros incorporen la Directiva a sus normativas internas<sup>18</sup>.

La DAC 6 surge de la evolución de una serie de normas relativas a la cooperación administrativa en pos de generar mayor transparencia en la Unión Europea. Esta directiva, implica que los países miembros deben transponer a sus normativas internas el régimen de información de planificaciones fiscales agresivas transfronterizas<sup>19</sup>, para luego intercambiar esos datos en forma automática.

Para esta nueva obligación de reporte de esquemas transfronterizos agresivos, se establecen determinados "hallmarks" o "señas distintivas", es decir, como señala la norma, indicaciones de riesgo potencial de elusión fiscal.

Dentro de los mecanismos o esquemas transfronterizos considerados como fiscalmente agresivos se incorpora un Anexo con distintos criterios: i) *-main benefit test-*, cuando el beneficio principal o uno de los principales que se espera del mecanismo es el fiscal; ii) el uso de señas distintivas generales acompañados con una ventaja fiscal, por ejemplo, cláusulas de confidencialidad, honorarios a resultado del ahorro fiscal, mecanismos estandarizados; iii) el uso de señas distintivas específicas acompañados con una ventaja fiscal, mecanismo artificioso, compra de sociedad que tiene pérdidas, conversión de intereses en dividendos, renta en capital, transacciones circulares que utilizan entidades sin sustancias; iv) el uso de señas distintivas específicas en operaciones

transfronterizas, deducción de pagos transfronterizos efectuados a empresas asociadas con tasas bajas o casi nulas; v) señas distintivas específicas relativas al intercambio automático de información y la titularidad real —conforme actualización Acción 12 CRS—; y vi) señas distintivas específicas relativas a los precios de transferencia.

Hay también indicadores automáticos, por ejemplo, pagos a empresas que residen en una jurisdicción de nula o baja tributación o con secreto financiero, amortización de un mismo activo en más de una jurisdicción, múltiples pedidos de aligeramiento *-credit tax-* de impuestos, mecanismos de doble no imposición, transferencia de activos con un valor fiscal diferente en varias jurisdicciones.

En virtud de ese régimen, los principales obligados son los intermediarios fiscales (abogados, economistas, asesores fiscales, entidades de inversión, bancos, etc.), "promotores" de esquemas de optimización fiscal agresiva. La norma es muy amplia cuando se refiere a los sujetos obligados, ya que se refiere a toda persona que diseñe, comercialice, organice, ponga a disposición para su ejecución un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información, o que gestione su ejecución. También a quien preste ayuda, asistencia o asesoramiento con respecto al diseño, comercialización, organización, puesta a disposición para su ejecución o gestión de la ejecución de un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información.

En principio, y como regla, el obligado es el intermediario, salvo cuando: i) exista alguna prerrogativa especial respecto del secreto profesional, en ese caso, se deberá notificar a otro intermediario o en su defecto, a los contribuyentes (persona física o jurídica); ii) el esquema se haya desarrollado sin intermediario —por ejemplo, internamente en la empresa—; o iii) esté fuera de la Unión Europea.

La norma establece un plazo de 30 días a partir del día siguiente desde que el esquema transfronterizo, calificado como de planificación fiscal agresiva, se ponga a disposición, sea ejecutable o se haya hecho

---

<sup>18</sup> No más tarde del 31 de diciembre de 2019 y en aplicación a partir del 1 de julio de 2020.

<sup>19</sup> Mecanismo que afecte a más de un Estado miembro o a un Estado miembro y un tercer país cuando se cumplan ciertas condiciones que dispone la normativa, véase punto 18 del art. 9°.

efectiva la primera fase, lo que ocurra primero. También se establece el mismo plazo para los que ayuden o asistan, que comenzará al día siguiente de que comenzaron con el asesoramiento directo o a través de terceras personas.

Para los mecanismos comercializables –es decir que no requieren adaptación– se establece un mecanismo de actualización de la información cada tres meses.

Por otro lado, la norma establece mecanismos para determinar en qué Estado miembro corresponde presentar la información –ya sea el obligado el intermediario o el contribuyente–. En caso de existir una obligación múltiple, podrá acreditarse que se ha presentado en uno de los Estados a fin de sólo cumplir en aquél –tomando como primera consideración el Estado de residencia fiscal–. Cabe observar que, en este sentido, la norma otorga amplias posibilidades de “creatividad” a fin de definir la jurisdicción donde se presentará o no la información.

Algunos cuestionamientos se han realizado también respecto de la violación de las garantías amparadas por el secreto profesional. Al respecto, la DAC 6 dispone que cada Estado miembro adopte las medidas correspondientes para otorgar la dispensa necesaria acorde a la legislación interna<sup>20</sup>.

En este sentido, hay autores que entienden que se debió haber propuesto una solución a nivel comunitario, armonizada para todos los países evitando así que puedan resultar más atractivas algunas jurisdicciones de acuerdo a la extensión de la norma de cada país<sup>21</sup>.

Los Estados también deberán establecer las medidas para exigir la notificación y el cumplimiento a otros intermediarios o al contribuyente. Los intermediarios sólo podrán acogerse a la dispensa del secreto profesional en la medida en que actúen dentro de los límites de la correspondiente normativa nacional por la que se definen sus profesiones.

Algunos cuestionamientos surgen respecto a esta cuestión de acuerdo a la trasposición de cada país: i) en algunos países el secreto no se extiende al asesoramiento previo o participativo, varía si se brinda asesoramiento, adecuación del esquema a la normativa o implementación del esquema; ii) respecto del relevamiento del contribuyente para liberar al intermediario; iii) respecto de la notificación a otros intermediarios involucrados.

La Corte Constitucional Belga solicitó al Tribunal de Justicia de la Unión Europea su primera intervención con relación a las excepciones bajo la DAC 6. De acuerdo a la norma interna, la Asociación Belga de Abogados Tributarios argumentó ante la Corte Belga que resulta imposible para los abogados cumplir con la notificación a otros intermediarios, y entienden que existe una violación al debido proceso y a la privacidad<sup>22</sup>. Dicha obligación tiene como consecuencia que un abogado que actúe como intermediario estará obligado a compartir, con otro intermediario que no es su cliente, información que conoce en el marco del ejercicio de actividades esenciales de su profesión. Se consulta si el art. 1º, número 2 de la Directiva 2018/822 es compatible con el art. 7º (derecho al respeto a la vida privada) y el art. 47 (derecho a un proceso equitativo) de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea. Hasta el momento el Tribunal no ha resuelto la cuestión.

Por último, en cuanto a las sanciones, si bien se encomienda a los Estados a establecer un estricto régimen de sanciones eficaces, proporcionadas y disuasorias, tampoco se ha estandarizado a nivel comunitario por lo que también será tomado en cuenta por los intermediarios a la hora de dar o no cumplimiento con el régimen en una u otra jurisdicción.

**Régimen de divulgación de planificaciones fiscales argentino. Resolución General (AFIP) Nº 4838/2020<sup>23</sup>.**

<sup>20</sup> Art. 8 bis.ter. de la DAC 6.

<sup>21</sup> RODRÍGUEZ, José. “El secreto profesional y la trasposición de la DAC 6” El Derecho.com, 2/06/2020.

<sup>22</sup> Asunto C-694720 petición de decisión prejudicial.

<sup>23</sup> B.O. 20/10/2020.

La Administración Tributaria de nuestro país estableció un régimen de información para las planificaciones fiscales (“el Régimen”)<sup>24</sup>, consignando que los datos que se obtengan podrán ser objeto de intercambio de información con las jurisdicciones con las que el país posea instrumentos vigentes a esos efectos.

Conforme lo señalado en los acápites anteriores, existen dos grandes distinciones entre el Régimen y la Acción 12 de BEPS -y la DAC6-: i) no refiere exclusivamente a planificaciones fiscales transfronterizas, sino que incluye también a las nacionales<sup>25</sup> y; ii) en ningún momento, refiere expresamente y exclusivamente a planificaciones fiscales “agresivas”.

Expresamente la norma contempla entre sus objetivos: i) que la AFIP obtenga información respecto de las planificaciones fiscales que realizan los contribuyentes, tanto a nivel nacional como internacional, a fin de verificar si ingresan los tributos de manera correspondiente; y ii) permitirle al organismo evaluar los riesgos en materia tributaria asociados a esas estrategias de planificación fiscal.

En ese sentido, cabe recordar que los principales objetivos de la OCDE al recomendar la implementación de este tipo de obligaciones de reporte son que las Administraciones obtengan información de manera temprana para la detección de riesgos o esquemas nocivos y lograr un efecto disuasivo en los contribuyentes e intermediarios. En la normativa doméstica, en principio, se pretendería conocer todas las planificaciones que evidencien o no un potencial riesgo fiscal, que de existir lo determinará luego la Administración.

Siguiendo los lineamientos dispuestos en el informe final de ese Organismo respecto de la

Acción 12<sup>26</sup>, conviene analizar cuatro aspectos fundamentales del régimen argentino: i) qué pretende la norma que se informe, ii) quién debe hacerlo, iii) cuándo y iv) qué consecuencias acarrea el incumplimiento.

#### - Objeto del régimen

Tal como se indicó, el Régimen abarca las planificaciones fiscales nacionales e internacionales. Conforme se define en la norma, en ambos casos se incluye todo acuerdo, esquema, plan y cualquier otra acción de la que resulte una ventaja fiscal o cualquier otro tipo de beneficio en favor de los contribuyentes comprendidos en ella. Pues bien, el Régimen deja aclarado que “ventaja fiscal” será la disminución de la materia imponible de los contribuyentes y/o de sus sujetos vinculados de manera directa o indirecta.

Serán planificaciones fiscales nacionales, las que se desarrollen en la República Argentina con relación a cualquier tributo nacional y/o régimen de información establecido. En este caso, no se enuncia ningún supuesto específico sino que se remite al micrositio de la AFIP<sup>27</sup>. En este aspecto, con dicha remisión la norma luce imprecisa.

Por otro lado, las planificaciones internacionales, serán las que involucren a la República Argentina y a una o más jurisdicciones del exterior. Respecto de éstas, la norma establece - de manera enunciativa- que se considerará que existe una planificación fiscal internacional cuando se verifiquen las siguientes situaciones:

a) Se utilicen sociedades para el aprovechamiento de convenios para evitar la doble imposición, se adopten estrategias para

---

<sup>26</sup> OCDE (2016), *Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva, Acción 12 - Informe final 2015*, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, Éditions OCDE, París.

<http://dx.doi.org/10.1787/9789264267367-es>.

<sup>27</sup> Véase segundo párrafo del art. 3° de la RG N°4838/2020. Al momento de esta publicación no se han incorporado estas planificaciones al micrositio.

---

<sup>24</sup> Véase: Resolución General N° 4838/20.

<sup>25</sup> Véase: arts. 2°, 3° y 4° de la RG 4838.

evitar la configuración del estatus de establecimiento permanente, se produzca un resultado de doble no imposición internacional, se permita la locación de una o varias bases imponibles en fiscos extranjeros o se pretenda evitar la presentación de algún régimen de información<sup>28</sup>;

b) Se encuentren involucradas jurisdicciones no cooperantes o de baja o nula tributación;

c) Se aprovechen las asimetrías existentes en las leyes tributarias de dos o más jurisdicciones en lo que respecta al tratamiento y/o calificación de una entidad o contrato o de un instrumento financiero, que tengan por efecto una ventaja fiscal o cualquier otro tipo de beneficio;

d) La persona humana, sucesión indivisa, sociedad, fideicomiso, fundación o cualquier otro ente del exterior o instrumento legal posea doble residencia fiscal;

e) Cualquier sujeto posea derechos inherentes al carácter de beneficiario, fiduciante, fiduciario, fideicomisario (o similar) de fideicomisos (trusts o similares) de cualquier tipo constituidos en el exterior, o en fundaciones de interés privado del exterior o en cualquier otro tipo de patrimonio de afectación similar situado, radicado, domiciliado y/o constituido en el exterior. Por último, el inciso f) también refiere a las demás planificaciones que se incluirán en el micrositio.

La enunciación del Régimen incluye supuestos tan dispares que, en principio, genera incertidumbre respecto de lo que espera la AFIP que se declare. No sólo por la remisión al sitio web, sino porque se presenta el interrogante si los supuestos enunciados deben informarse sólo si se interpreta que existe una ventaja fiscal o un beneficio, o si deben informarse éstas, aun cuando el contribuyente o asesor entienda que no lo

<sup>28</sup> Cabe recordar que en la actualización de la Acción 12 se incluyó como planificación fiscal agresiva evitar el cumplimiento de la normativa de *Common Reporting Estándar* (CRS) o utilizar estructuras opacas pero, la norma Argentina no se limita a ese caso puntual. OECD (2018), Model Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures, OECD, Paris.

hay<sup>29</sup>. En otras palabras, cabe preguntarse si éstos supuestos constituyen indicios claros y concretos de elusión o fraude fiscal<sup>30</sup>. Más aún, la norma no aclara el concepto “cualquier otro beneficio” por lo que podrían presentarse diversas interpretaciones.

#### - Sujetos obligados

Por su parte, los sujetos obligados a brindar la información al fisco serán: a) los contribuyentes que participen en una planificación fiscal, nacional o internacional y b) los asesores fiscales<sup>31</sup>.

En cuanto al concepto de asesores se define que serán quienes, en el curso ordinario de su actividad, ayuden, asistan, aconsejen, asesoren, opinen o realicen cualquier actividad relacionada con la implementación de una planificación fiscal, siempre que participen en dicha implementación directamente o a través de terceros. Incluso, más allá del lugar de radicación, constitución o domicilio.

Con relación a estos últimos, la norma abarca a personas humanas, jurídicas y demás entidades. No se limita a profesionales, la obligación es independiente y autónoma, es decir, el cumplimiento de uno no desobliga al resto, lo cual en algunos casos podría resultar

<sup>29</sup>El art. 4° segundo párrafo comienza con la frase “en ese marco” lo que podría interpretarse que sólo deberán informarse las situaciones descriptas si existe una ventaja fiscal o beneficio.

<sup>30</sup> En los considerandos de la DAC6 se establece “Los mecanismos de planificación fiscal agresiva han evolucionado a lo largo de los años adquiriendo una complejidad creciente y están permanentemente sometidos a modificaciones y ajustes para hacer frente a las medidas adoptadas por las autoridades tributarias para contrarrestarlos. Teniendo en cuenta lo anterior, en vez de definir el concepto de planificación fiscal agresiva, sería más eficaz tratar de detectar los mecanismos de planificación fiscal potencialmente agresiva mediante la elaboración de una lista de las características y elementos de las operaciones que presenten claros indicios de elusión o fraude fiscales. A estas indicaciones se les denomina «señas distintivas»”.

<sup>31</sup> Véase: artículo 6° de la RG AFIP 4838/20.

impracticable<sup>32</sup>, ya que podría haber más de un asesor por planificación y deberían todos cumplir con la declaración. En algunas legislaciones, como la de Canadá, el cumplimiento de uno libera al resto evitando el exceso de información en cada planificación<sup>33</sup>.

La normativa argentina contempla expresamente la posibilidad del asesor de ampararse en el secreto profesional. Se establece una dispensa en dicho supuesto, sin embargo, deberá notificarse a la AFIP y al contribuyente. Asimismo, como el profesional es en general el que cuenta o conoce la información a brindar se establece un mecanismo para que el contribuyente pueda relevar al profesional del deber de guardar secreto.

Si bien este aspecto será abordado en profundidad más adelante, cabe adelantar, que este régimen ha despertado numerosas críticas entre los profesionales del derecho y de ciencias económicas, incluso teniendo en cuenta la posibilidad de dispensa por parte del contribuyente.

Una cuestión a destacar que diferencia a este régimen de la Acción 12 es que se acota la obligación de reporte a asesores fiscales que estén vinculados directa o indirectamente con la implementación de la planificación, descartando que se informe la "oferta" de un esquema y las instancias previas de análisis o pedidos de informes; por ejemplo, la solicitud de un memo indicando posibles acciones a seguir en una estructura de negocios.

Es decir, en este punto, la norma argentina es más limitada que las recomendaciones de la OCDE o incluso de la DAC 6, ya que se circunscribe a la implementación y no a la "oferta" o asesoramiento previo. En otros países, como en el Reino Unido, el enfoque

está en recibir información principalmente de los "promotores", es decir, en la oferta de los esquemas<sup>34</sup>.

#### - Momento en que debe informarse

La norma establece los plazos de información de acuerdo al momento de implementación<sup>35</sup>, es decir, desde que se inicia la primera gestión para poner en marcha la planificación. Así, se advierte cierta subjetividad en la definición de "la primera gestión" ya que puede dar lugar a diversas interpretaciones, desde enviar un mail hasta la inscripción de una sociedad en el Registro Público correspondiente<sup>36</sup>.

Por otro lado, se realiza una aplicación retroactiva para las planificaciones que hayan sido implementadas desde el 01/01/2019 hasta la publicación de la norma o anteriores a esa fecha pero cuyos efectos subsistan hasta el 29/01/2021. Este último caso, no dispone desde qué fecha, quizás debería haberse vinculado esta disposición con los plazos de prescripción de las acciones y poderes del Fisco Nacional para determinar y exigir el pago de los impuestos. Por ejemplo, la DAC6

<sup>34</sup> El promotor es el principal obligado, sin embargo la norma establece excepciones en las que deberá ser el contribuyente el que debe informar: a) cuando éste se encuentre en el extranjero, b) cuando se alegue secreto profesional. Cuando no hubiera promotor la divulgación solo aplica a esquemas que realmente se han implementado. En 2014 se extendió el número de DOTAS - *Disclosure of Tax Avoidance Scheme rules* - por lo que el contribuyente británico tiene bastante certeza de lo que admite o no el Gobierno (véase: [Disclosure of tax avoidance schemes: guidance - GOV.UK](https://www.gov.uk/guidance/disclosure-of-tax-avoidance-schemes-guidance)).

<sup>35</sup> El art. 9° del Régimen establece que para las planificaciones fiscales nacionales el obligado tendrá hasta el último día del mes siguiente al de cierre del período fiscal en el que se implementó la planificación fiscal. Las internacionales deberán ser informadas dentro de los diez días de comenzada su implementación en los supuestos contemplados en el segundo párrafo del artículo 4° de la resolución general.

<sup>36</sup> [AFIP - Espacio de Diálogo Particular Régimen de Información de Planificaciones Fiscales – RG 4838](#)  
Espacio de Dialogo Institucional del 15, 16 de julio del corriente año.

<sup>32</sup> En especial en estudios de abogados o contadores donde intervienen muchos profesionales.

<sup>33</sup> En el caso de Canadá, la obligación de información es por transacción entonces cualquiera de los participantes desobliga al resto. En Estados Unidos, como en Argentina, en principio la divulgación por parte del contribuyente no libera al asesor y viceversa.

establece un posible efecto retroactivo para los esquemas que se hayan ejecutado entre la entrada en vigor de la Directiva y la entrada en vigor de la norma de trasposición. En tal sentido, y más allá de los cuestionamientos que puedan hacerse sobre sus alcances, se trata de un plazo acotado respecto de la implementación de la norma en el ámbito local.

#### - Consecuencias del no cumplimiento

En cuanto a las consecuencias por el incumplimiento del régimen, tal como recomienda la OCDE, no solo se prevén las sanciones monetarias establecidas en la Ley 11.683<sup>37</sup> sino que además, el cumplimiento del régimen será un requisito para la tramitación de solicitudes que efectúen los sujetos obligados referidos a la incorporación y/o permanencia en los distintos registros implementados por el Organismo, a la obtención de certificados de crédito fiscal y/o de constancias de situación impositiva o previsional, entre otras solicitudes. Es decir, en la práctica, el no cumplimiento puede provocar perjuicios graves para la realidad comercial de una empresa. Además, de acarrear otras consecuencias no deseadas para los contribuyentes aumentando las calificaciones de riesgo, conforme el SIPER<sup>38</sup>. Asimismo, será considerado un agravante a la hora de calificar la conducta del contribuyente y determinar su sanción<sup>39</sup>.

<sup>37</sup>El art. 14 dispone que, como cualquier régimen de información, el incumplimiento acarrea las sanciones previstas en la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modif.). Por ser un régimen de información el incumplimiento acarrea las multas dispuestas en los arts. 38 y 39.

<sup>38</sup> El Sistema de Perfil de Riesgo (SIPER) es un sistema de calificación de riesgo que utiliza la Administración Federal de Ingresos Públicos y que se elabora en función de procesos de evaluación mensual sobre el cumplimiento de las obligaciones formales y materiales de los contribuyentes y/o responsables. (LO COPIE DE LA AFIP). Ver: <https://www.afip.gob.ar/siper/que-es/concepto.asp>

<sup>39</sup> El art. 15 establece el incumplimiento al Régimen como un agravante de la conducta en los términos del art. 50. 1 de la ley 11.683 de procedimiento tributario. Si bien no es materia de este trabajo, una cuestión no menor es la implicancia que pueda

Finalmente, tal como recomienda la OCDE, se aclara que el cumplimiento del régimen no dará lugar ni a una aceptación ni a un rechazo expreso o implícito por parte la AFIP respecto de los esquemas utilizados ni el tratamiento tributario.

#### Algunas consideraciones

Reseñados los objetivos que motivaron la implementación de este tipo de regímenes, inmediatamente se observa que el interés público en atacar el fenómeno de la elusión y la evasión fiscal puede colisionar con el derecho a la privacidad de los individuos y el deber de confidencialidad que recae sobre ciertos profesionales. En efecto, así fue interpretado en nuestro país por los profesionales de la abogacía y contadores que se alzaron con distintas medidas.

En este sentido, los Colegios Profesionales de Ciencias Económicas y la Federación Argentina de Abogados<sup>40</sup> han presentado acciones contra el Régimen, basando sus argumentos principalmente en la falta de certeza para los contribuyentes respecto de qué es lo que deben informar -violación al principio de proporcionalidad-, violación al

tener en materia penal, ya que la transparencia de informar al Fisco y poner en conocimiento con detalle la estructura de planificación fiscal podría influir en la "idoneidad del ardid" ante una denuncia del organismo, puesto que, en definitiva, el Fisco estaría en poder de la información tempranamente lo que podría eventualmente reducir la maniobra al aspecto infraccional.

<sup>40</sup> En la causa nro. 18.055/2020 "Federación Argentina de Abogados c/ AFIP – DGI s/ Proceso de Conocimiento", con trámite ante la Justicia Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal de la Ciudad de Buenos Aires, la Federación Argentina de Abogados obtuvo el 3 de mayo de 2021 una medida cautelar favorable mediante la cual se dispuso la suspensión precautoria de la aplicación del Régimen para "respecto de los abogados en el ejercicio profesional". El recurso de apelación interpuesto por la administración se encuentra pendiente de resolución. Los Colegios Profesionales de Ciencias Económicas han solicitado medidas cautelares en todas las jurisdicciones del país con resultados diversos según la jurisdicción.

principio de legalidad debido a que el régimen fue establecido por una Resolución de la AFIP y no por una Ley del Congreso Nacional, y fundamentalmente, la violación a la garantía de los profesionales de ampararse en el secreto profesional.

En el punto siguiente, examinaremos las posibles consecuencias que podrían derivarse de su aplicación respecto de los sujetos obligados, en particular, frente a la posible afectación del secreto profesional que protege el desenvolvimiento profesional de quienes intervienen y median en este tipo de operatorias.

### **El instituto del secreto profesional. Implicancias del Régimen**

Analizado el marco internacional y las características principales del Régimen, al adentrarnos en el análisis de las prescripciones contenidas en la RG (AFIP) 4838/2020 afloran diversas cuestiones de orden constitucional, por la implicancia y trascendencia que sus directrices proyecta. En efecto, su aplicación involucra distintos aspectos de la dinámica empresarial doméstica e internacional, profesionales de distintos ámbitos, y derechos con la más íntima protección por parte nuestro ordenamiento jurídico.

Conforme ya describimos, el Régimen prevé que los **“asesores fiscales”**, junto con los contribuyentes, están obligados a informar al Fisco las planificaciones fiscales nacionales e internacionales. Esa norma, define a estos **asesores** como “las personas humanas, jurídicas y demás entidades que, en el curso ordinario de su actividad, ayuden, asistan, aconsejen, asesoren, opinen o realicen cualquier actividad relacionada con la implementación de una planificación fiscal, siempre que participen en dicha implementación directamente o a través de terceros”<sup>41</sup>.

Asimismo, dispone que “los asesores fiscales serán responsables de cumplir con el régimen de información cuando otros asesores fiscales

vinculados, asociados y/o conectados directa o indirectamente implementen una planificación fiscal comprendida en los términos de la presente resolución general, independientemente de la jurisdicción donde se encuentre radicado, constituido o domiciliado el asesor fiscal vinculado, asociado y/o conectado directa o indirectamente”<sup>42</sup>.

A diferencia de los regímenes internacionales referidos, como ya se señaló, el Régimen excluye de la obligatoriedad a los “asesores fiscales” que participan en la “oferta” y se centra en quienes intervengan en la implementación del esquema. La amplitud de la previsión en ese marco es deliberada y pretende actuar como un *“medio mundo”* para alcanzar a todas aquellas personas que tuvieron alguna participación - directa o indirecta - en el esquema de planificación implementado<sup>43</sup>.

Asimismo, y en otro orden, de la mentada disposición se puede vislumbrar que las obligaciones impuestas podrían entrar en colisión con el derecho a la protección de los datos personales, el derecho a la privacidad e intimidad de los contribuyentes, el secreto profesional que deben guardar los asesores y el derecho a la no autoincriminación<sup>44</sup>,

---

<sup>42</sup> Cfr. Art. 6 inc. b) 2° párrafo RG (AFIP) 4838/2020.

<sup>43</sup>Incluso, con visos extraterritoriales que dan lugar a otro tipo de planteos vinculados al ejercicio de actividad administrativa en el territorio de otro Estado (Teijeiro, Guillermo O., LA JURISDICCIÓN TRIBUTARIA INTERNACIONAL EN MATERIA DE IMPOSICIÓN DIRECTA. De Viejos Paradigmas y Nuevas Realidades: Hacia una Pasiva Tolerancia de Excesos Jurisdiccionales o un Drástico Cambio de Paradigma: [\(PDF\) LA JURISDICCIÓN TRIBUTARIA INTERNACIONAL EN MATERIA DE IMPOSICIÓN DIRECTA De Viejos Paradigmas y Nuevas Realidades: Hacia una Pasiva Tolerancia de Excesos Jurisdiccionales o un Drástico Cambio de Paradigmas | Guillermo Teijeiro - Academia.edu](#)).

<sup>44</sup> En ese marco, lo entiende Marcos E. Azzerrad, al considerar que “de no aceptarse la excepción al deber de declarar, el abogado podría verse compelido a usar las propias palabras de su cliente en contra del mismo”. Véase en: AZERRAD, Marcos E., *Ética y secreto profesional del abogado*, Cathedra Jurídica, Buenos Aires, 2007, pág. 43.

---

<sup>41</sup> Cfr. Art. 6 inc. b) RG (AFIP) 4838/2020.

reconocidos en los artículos 17, 18, 19, 28, 33 y 75 inc. 22 de la Constitución Nacional.

En el marco de estos últimos, reside el fundamento del secreto profesional que, tal como sostuvo la Corte Suprema de Justicia de la Nación, se cristaliza “en normas tan claras y específicas como el artículo 244 del Código Procesal Penal de la Nación y del artículo 156 del Código Penal, y en otro orden no menos importante, en las disposiciones que regulan el ejercicio de la profesión de abogado, artículos 6° inc. f) de la ley 23.187 y 10 inc. h) del Código de Ética del Colegio Público de Abogados de la Capital Federal”<sup>45</sup>.

Por tales motivos, la cuestión bajo examen no es menor y mucho menos intrascendente. No solo por la naturaleza de los derechos involucrados, sino por las consecuencias represivas que pueden recaer sobre quienes están obligados a guardar secreto<sup>46</sup>. En efecto, si la Administración Federal de Ingresos Públicos considerara que un “asesor fiscal” se ampara en el secreto fiscal respecto de ciertos aspectos no alcanzados por la confidencialidad, podría ser sancionado de conformidad con lo establecido en la ley 11.683, tal como lo contempla la referida Resolución General, específicamente en los artículos 14 y 15<sup>47</sup>.

<sup>45</sup> CSJN, Fallo 330:1804, del dictamen del Procurador General de la Nación al que la Corte Suprema de Justicia de la Nación se remitió.

<sup>46</sup> La Resolución General nro. 4838 no tiene mayores precisiones respecto al alcance del secreto profesional a los fines de su cumplimiento. Ello constituye una gran diferencia, por ejemplo, con la norma española que incorporó la Directiva (UE) DAC del Consejo de la Unión Europea a la Ley General Tributaria. Ambas normas regulan con suficiente precisión, cuáles son tareas/labores/funciones que están abarcadas por el secreto profesional, a fin de dispensar a quienes las hagan de su obligación de informar.

<sup>47</sup> El art. 14 de la RG 4828/2020 establece lo siguiente: “El incumplimiento de las obligaciones contempladas en la presente resolución general dará lugar a la aplicación de las sanciones previstas en la Ley N° 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones, sin perjuicio de la promoción de las actuaciones pertinentes ante las autoridades administrativas o judiciales competentes, de corresponder”. Por su parte, en el art. 15 se

En virtud de ello, resulta indispensable delimitar los alcances del secreto profesional frente a este régimen de divulgación obligatoria, y, al mismo tiempo, examinar la RG (AFIP) 4838/2020 bajo un cáliz constitucional.

### **El secreto profesional. Concepto y alcances.**

En términos generales, el secreto profesional comprende todo aquello que el obligado llegare a conocer de un particular, en razón del ejercicio de su oficio o profesión. Es decir, no sólo lo expresamente confiado, comunicado o cuestionado, sino también aquello que hubiera aprehendido o advertido en el desempeño de su profesión de manera sorpresiva<sup>48</sup>.

Fischel, explica que si bien “los códigos de ética legal son relativamente recientes (...), el privilegio abogado-cliente ha existido por cientos de años”<sup>49</sup>. Destaca que,

---

establece que “El incumplimiento del presente régimen de información se considerará como agravante en los términos de la Ley N° 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones”.

<sup>48</sup> CNACAF, Sala III, “Soboleosky Carlos Leon y otro c/ CPACF”, sentencia de fecha 9 de junio de 2005.

<sup>49</sup> Cabe formular una pequeña distinción entre confidencialidad y el “privilegio abogado-cliente”, cuyos límites se pueden confundir, pero que en el derecho anglosajón suelen tener ámbitos de aplicación distintos, y en nuestro país estarían comprendidos en lo que denominamos “secreto profesional”. Como señala Zacharias, “son productos de distintos ambientes”. Al respecto, este autor refiere que tienen un fundamento análogo, pero que evolucionaron de manera diferente y deben coexistir. La confidencialidad quedó en manos de las organizaciones de abogados, y fueron desarrolladas con un carácter amplio de manera tal que los profesionales pudieran prestar la mayor cantidad de servicios posibles, todo esté cubierto por el secreto profesional y existan pocas excepciones. Por el contrario, el “privilegio abogado-cliente” surge en el marco de un proceso judicial, en el que las normas procesales y las y los magistrados tienen una participación relevante, y aplica cuando un cliente quiere evitar el acceso a la otra parte de un elemento de prueba. Ver: Zacharias, Fred C., *Harmonizing Privilege and Confidentiality*, University of San Diego – School of

originariamente, aquel encontraba fundamento exclusivamente en el “honor del abogado”, y lo resguardaba de la indecorosa tarea de testificar ante un tribunal. Por ello, sostiene que el privilegio pertenecía al abogado y no al cliente; y con el tiempo, la “justificación de este trato especial, basada en el estatus de los abogados, dio paso a un sincero reconocimiento de que el privilegio hacía que los clientes estuvieran más dispuestos a contratar abogados”<sup>50</sup>.

Al respecto, Gómez afirma que el secreto profesional tiene su fundamento en un interés de orden público, “*el profesional, confidente necesario de un hecho, está obligado a la reserva del mismo, porque la sociedad exige la discreción, por parte de aquella persona cuyos servicios son necesitados por todos. Los profesionales tienen la obligación moral del secreto; la ley recoge esa norma ética y, de tal modo, impone su obligatoriedad. Y estatuye, naturalmente, la sanción respectiva, para que se mantenga la confianza en los profesionales, ya que, desaparecida esta, a todos asaltaría el temor de requerir, a los únicos que se la pueden dispensar, la asistencia de sus intereses morales y materiales*”<sup>51</sup>.

---

Law, Public Law and Legal Theory Working Paper No. 13 (1998).

<sup>50</sup> FISCHER, Daniel R., “Los abogados y la confidencialidad”, *Revista Argentina de Teoría Jurídica* 19 1 (2018), pág. 3.

<sup>51</sup> GÓMEZ, EUSEBIO: “Tratado de derecho penal” – Ed. Compañía Argentina de Editores SRL - Bs. As. - 1940 - T. III - págs. 432/33. Esta visión no es unánime ni está exenta de críticas. También se ha señalado que las normas de confidencialidad benefician a los abogados, por cuanto aumenta el valor del asesoramiento jurídico, y, por ende, la demanda de abogados. En efecto, Daniel R. Fischer, en la obra citada, refiere que las “partes que tenían algo que esconder naturalmente habrían sido reacias a contratar abogados si no hubieran existido privilegios de confidencialidad”. Ello es así, porque en los principios del *common law* en Inglaterra la parte no podía testificar y “la información negativa permanecía en secreto a menos que fuera revelada por otra persona, como el abogado del cliente. El privilegio resolvió este problema y dio a los clientes con algo que ocultar el incentivo para contratar abogados y no arriesgarse a revelarlos”. Para ver

En este sentido, coincidimos con Bielsa, cuando afirma que el fundamento del mismo es, “*desde luego, el orden público en general, la defensa del cliente y el decoro profesional, puesto que si el abogado estuviera obligado a declarar lo que ha sabido en el ejercicio de su profesión, no podría honradamente aceptar confidencias*”<sup>52</sup>.

De cualquier modo, y como ya lo insinuamos, la extensión y límites del secreto profesional no pueden ser analizados universalmente. Si bien, naturalmente, la mayoría de los ordenamientos jurídicos regulan y protegen el secreto profesional, cada Estado ha delineado su alcance de manera diferente; ya sea mediante disposiciones legales o a través de la jurisprudencia en las que los tribunales han sido llamados a intervenir en casos particulares y en las más diversas situaciones<sup>53</sup>.

### **Marco Normativo. El secreto profesional de los abogados y profesionales de Ciencias Económicas en el ámbito de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.**

No podemos desconocer que en Argentina el secreto profesional tiene raigambre constitucional como depositario del derecho a

---

una evolución de los primeros antecedentes del privilegio abogado-cliente: Hazard, Geoffrey C., *An Historical Perspective on the Attorney-Client Privilege*, 66 Cal L Rev 1061, 1069-91 (1978).

<sup>52</sup>BIELSA, Rafael, *La Abogacía*, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1960, pág. 247.

<sup>53</sup> A su vez, la incorporación del delito de lavado de activos, o situaciones de extrema vulnerabilidad como es en el caso del secreto que alcanza a los profesionales de la medicina, reactiva permanentemente la discusión respecto de su alcance y ponderación contra otras obligaciones de informar o reportar que establecen los ordenamientos jurídicos por la proximidad del obligado con la situación que se pretende hacer pública.

la intimidad<sup>54</sup>; si bien la Constitución Nacional no refiere expresamente al secreto profesional, la doctrina argentina señala que “constituye un derecho y deber esencial del abogado, que tiene como contrapartida el derecho a la intimidad de todos los ciudadanos, que se encuentra protegido por nuestra Constitución Nacional<sup>55</sup>”.

Bidart Campos considera que el secreto tiene “un hondo anclaje constitucional que no es demasiado difícil de vislumbrar, si es que por encima y por debajo de la ‘letra’ de la Constitución reconocemos que existe un sistema de valores, de principios y de derechos al que hay que indagar no solamente en las normas que los enumeran sino también en las implícitas<sup>56</sup>”. Ese “hondo anclaje constitucional” al que se refiere Bidart Campos se encuentra comprendido en los artículos 17, 18, 19, 28, 33 y 75 inciso 22 de la Constitución Nacional.

Señalado ello, en esta oportunidad, nos proponemos indagar las normas especiales que lo regulan, especialmente el Código Penal de la Nación y el Código Procesal Penal de la Nación<sup>57</sup>, así como también, las disposiciones que regulan el ejercicio de la profesión de abogados y profesionales en ciencias económicas en el ámbito de la Ciudad

Autónoma de Buenos Aires<sup>58</sup>. Ello así, en función de lo resuelto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, respecto a que esas normas constituyen una reglamentación de los derechos de defensa en juicio, y a la privacidad e intimidad de los clientes<sup>59</sup>.

La mencionada normativa de fondo, específicamente el artículo 156 del Código Penal de la Nación establece que “será reprimido con multa de pesos mil quinientos a pesos noventa mil e inhabilitación especial, en su caso, por seis meses a tres años, el que teniendo noticia, por razón de su estado, oficio, empleo, profesión o arte, de un secreto cuya divulgación pueda causar daño, lo revelare sin justa causa”.

Por su parte, artículo 160 del Código Procesal Penal de la Nación, establece que “deberán abstenerse de declarar sobre los hechos secretos que hubieren llegado a su conocimiento en razón del propio estado, oficio o profesión, los ministros de un culto admitido, los abogados, procuradores, escribanos, médicos, farmacéuticos, parteras y demás auxiliares del arte de curar; los militares y funcionarios públicos sobre secretos de Estado. Estos últimos, no podrán negar su testimonio cuando sean liberados del deber de guardar secreto por el interesado”.

En otro orden, la ley 23.187 que crea el Colegio Público de Abogados de la Capital Federal y regula el ejercicio de la abogacía en ese ámbito territorial, establece en el artículo 6, y en cuanto aquí interesa, que “*Son deberes específicos de los abogados, sin perjuicio de otros que se señalen en leyes especiales, los siguientes: [...] f) Observar con fidelidad el secreto profesional, salvo autorización fehaciente del interesado.* Desde una perspectiva distinta, el artículo 7 establece que “*Son derechos específicos de los abogados, sin perjuicio de los acordados por*

<sup>54</sup> En este sentido se ha dicho que el secreto profesional tiene por objeto dicha esfera íntima de la persona, considerada tanto en su entidad física como moral. Quedan excluidas las sanciones que le atañen desde varios puntos de vista: familiar, político, comercial, económico, religioso, etc. Este secreto se basa en la necesidad, por diferentes motivos, de confiar a una persona asuntos reservados debido a su estado, posición, oficio, empleo, profesión o arte. (CIFUENTES, Santos, El derecho a la intimidad, El Derecho, t. 57, p. 838).

<sup>55</sup> CORONELLO, Silvina, “El secreto profesional como límite a las facultades de verificación y fiscalización en pedidos de información de terceros”, pág. 2. Ed. Thomson Reuters.

<sup>56</sup> BIDART CAMPOS, Germán J., “Denuncia de un delito del que tuvo noticia el médico por evidencias corporales de su paciente”, Ed. La Ley, T. 1999-B, pág. 164.

<sup>57</sup> El Código Procesal Penal de la Nación, es de aplicación supletoria al procedimiento administrativo de conformidad con lo dispuesto por el artículo 116 de la ley 11.683.

<sup>58</sup> Nota aclaratoria: Al respecto, cabe señalar que por razones expositivas y de extensión, nos limitamos a hacer referencia a las normas de ética aplicables a profesionales de la abogacía y ciencias económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

<sup>59</sup> CSJN, Fallo 330:1804, del dictamen del Procurador General de la Nación al que se remitió, ya citado.

otras disposiciones legales, los siguientes: [...] **c) Guardar el secreto profesional**".

A su vez, la ley delega en el mencionado Colegio de Abogados el dictado de normas de ética profesional y sancionar su incumplimiento (cfr. artículos 20, 21, 32, 39, y 44<sup>60</sup>). En tal sentido, en el artículo 10 del Código de Ética de esa institución, se establece que **"el abogado debe respetar rigurosamente todo secreto profesional y oponerse ante los jueces u otra autoridad al relevamiento del secreto profesional, negándose a responder las preguntas que lo expongan a violarlo. Sólo queda exceptuado: a) Cuando el cliente así lo autorice; b) Si se tratare de su propia defensa"**.

Debe tenerse especialmente en cuenta, que el secreto profesional no solo comprende las confidencias del propio cliente sino también las del adversario y todos los hechos o documentos a los que el abogado haya tenido acceso con motivo u ocasión de su actuación profesional. Así, desde el momento en que son requeridos los servicios profesionales, la gestión encomendada queda enmarcada en el ámbito de reserva, protegida a partir de una relación especial, para el desenvolvimiento óptimo de la profesión y el interés de la comunidad. Si no existe confianza en el profesional se menoscaba el propósito de su actividad, lo que resiente a la sociedad en definitiva, que al sentirse insegura recurre menos -o no recurre- y pierde -o defiende mal- sus derechos<sup>61</sup>.

Asimismo, en lo que atañe específicamente a la profesión de abogado, la jurisprudencia ha señalado que el secreto abarca **"el amplio espectro de la actuación profesional, el que cubre la totalidad de las incumbencias donde el abogado desarrolla su profesión, sea ante los tribunales o la administración o aún en el ambiente extrajudicial"**<sup>62</sup>.

Sostiene Ossorio que **"el abogado debe guardar el secreto a todo trance, cueste lo que**

**cueste"**, no solo respecto de los hechos que su cliente revela en reserva, sino aquellos que aquel aprecia por sí mismo; agregando que **"antiguos autores franceses lo relevaban de la obligación ante la amenaza del Rey. Pero en buenas normas profesionales, no es admisible quebrantar el secreto ni ante la mayor amenaza ni ante el mayor peligro"**<sup>63</sup>.

De lo expuesto, podemos inferir que el instituto en análisis no sólo pretende proteger la intimidad del particular, y, en esencia, garantizar su derecho de defensa, sino también, el interés público tendiente a garantizar el derecho de las personas a obtener asesoramiento y protección de aquellos profesionales sobre los que la sociedad se apoya.

En ese sentido, se ha señalado que **"el abogado en el ejercicio de su profesión cumple con un altísimo magisterio, y que ese magisterio, para merecer el respeto de la comunidad, debe estar coronado con el sello de la confidencialidad"**<sup>64</sup>. Es por ello que al profesional le corresponde actuar con extrema prudencia y lealtad respecto a su cliente, y, esos deberes, subsisten aún después de haber finalizado el vínculo profesional<sup>65</sup>.

En cuanto a los profesionales en Ciencias Económicas, la ley 20.488<sup>66</sup> delega en los Consejos Profesionales el deber de cuidar que se cumplan con los **"principios de ética que rigen el ejercicio profesional de ciencias económicas"** y sancionar la **"violación de los códigos de ética"**.<sup>67</sup>

<sup>63</sup> OSSORIO, Ángel: "El alma de la toga" - Ed. Praxis - pág. 50. Ossorio, con bastante gracia, describió las "nobles características del abogado" para abstraer la relación de aquel con su cliente de un ámbito contractual para acercarlo al ejercicio de un ministerio al servicio de un interés social.

<sup>64</sup> Soboleosky, op. cit; y CNACAF, Sala II, *Buscio Luis Alberto c/CPACF*, del 16 de noviembre de 2006

<sup>65</sup> CNACAF, Sala IV, *Rosenfeld Ana Mirta c/ CPACF s/ Ejercicio de la Abogacía* - Ley 23187 - Art. 47, del 24 de noviembre de 2020.

<sup>66</sup> Normas referentes al ejercicio de las profesiones relacionadas a las Ciencias Económicas (B.O. 23/5/73)

<sup>67</sup> Cfr. Art. 21 inc. d) y j) Ley 20.488.

<sup>60</sup> [https://www.cpacf.org.ar/inst\\_codigo\\_etica.php](https://www.cpacf.org.ar/inst_codigo_etica.php)

<sup>61</sup> CHRISTENSEN, Eduardo A., *El secreto profesional y fiscal: ¿inoponibilidad frente a la ley de lavado?*, Ed. ERREPAR, Noviembre 2012.

<sup>62</sup> CNACAF, Sala I, *Di Biasi María Isabel c/ CPACF*, del 16 de abril de 2009.

En la Ciudad Autónoma de Buenos Aires - y al solo efecto de acotar nuestro marco de análisis - dicha tarea está a cargo del Consejo Profesional de Ciencias Económicas, creado mediante ley local 466<sup>68</sup>, encontrándose facultado para dictar el Código de Ética<sup>69</sup>.

En el artículo 19 de ese cuerpo normativo, se establece que *“los profesionales están obligados a guardar secreto de la totalidad de las informaciones de sus clientes empleadores, adquiridas en el desempeño de su actividad específica, salvo autorización fehaciente del interesado”*<sup>70</sup>.

<sup>68</sup> [Ley 466 \(CABA\) y sus modificaciones - Consejo Profesional](#)

<sup>69</sup> [Resolución C. Nº 355/801 Código de ética del CPCECABA](#)

<sup>70</sup> Asimismo, el Consejo dictó una norma reglamentaria de ese artículo, con un desarrollo preciso y detallado de los alcances del secreto profesional para sus matriculados. La mencionada normativa reglamentaria establece lo siguiente: “19.1- El secreto profesional obliga a todos los profesionales a abstenerse: a) De divulgar fuera de la firma, o de la entidad para la que trabajan, información confidencial obtenida como resultado de relaciones profesionales y empresariales, salvo que medie autorización adecuada y específica por parte de su cliente o empleador, y b) De utilizar información confidencial obtenida como resultado de las relaciones profesionales y empresariales en beneficio propio o de terceros. 19.2- La información confidencial incluye manifestaciones verbales o escritas, consultas, propuestas, documentos recibidos del cliente, empleador, correspondencia con el cliente o empleador y toda otra información que profesional pueda haber obtenido o conocido como consecuencia de la prestación del servicio, aunque proviniera de un tercero. 19.3- El deber de secreto profesional no debe entenderse sólo en lo referido a mantener la información confidencial, sino también a tomar todas las medidas razonables para preservar la confidencialidad. Si la información es confidencial o no dependerá de su naturaleza. Un enfoque seguro y adecuado para los profesionales a adoptar es asumir que toda la información no publicidad acerca de los asuntos de un cliente o empleados es confidencial. Se presume que los clientes o empleadores asumen el deber de secreto profesional acerca de la información facilitada a un profesional de ciencias económicas por el mero hecho de su relación con tal profesional. 19.4- Se entiende por información confidencial a cualquier información obtenida del

cliente o empleador que no está disponible para el público. En ese sentido, se entiende que la información que está disponible para el público es aquella: a) incluida en un libro, revista, periódico o publicación similar; b) publicada en un documento del cliente o empleador que ha sido liberado para el público o que se haya convertido en un asunto de conocimiento público; c) subida a sitios web de acceso público, bases de datos foros de discusión en línea, u otros medios electrónicos en que el público pueda tener acceso a la información; d) publicada o divulgada por el cliente, el empleado o terceros en entrevistas con los medios, discursos, testimonios en un foro público, presentaciones realizadas en seminarios o reuniones de asociaciones comerciales, mesas redondas, conferencias de prensa, presentaciones en conferencias con los inversores; e) presentada ante organismos reguladores o gubernamentales que está disponible para el público; contenida en expedientes administrativos o judiciales de acceso público, y g) obtenida de otras fuentes públicas. En síntesis, a menos que la información de un cliente o empleador en particular esté disponible para el público en general, dicha información debe ser considerada información confidencial del cliente o empleador. 19.5- El secreto profesional es un deber y a la vez un derecho del profesional y es inherente al ejercicio profesional, ya sea que se lleve a cabo en forma independiente, individualmente o como integrante de una asociación profesional, o en relación de dependencia. Por lo tanto, quedan comprendidos todos los servicios que el profesional preste en el marco de la Ley Nº 20.488, que incluye a título meramente ejemplificativo, la auditoría externa de estados contables, la sindicatura societaria, la consultoría impositiva o previsional, la liquidación de impuestos, la tercerización de servicios (liquidación de remuneraciones e impuestos, teneduría de libros, servicios administrativos, preparación de estados contables, etc.), los servicios de valuación, la consultoría en sistemas de información, los servicios de selección de personal, la consultoría en finanzas corporativas y la auditoría interna. Cuando los servicios consistan en trabajos periciales, el secreto estará regido por las normas que resulten aplicables a las actuaciones en que se desarrollen o, en su caso, por las limitaciones que establezcan los jueces o autoridades intervinientes. 19.6- El profesional mantendrá la confidencialidad, incluso en el entorno no laboral, estando atento a la posibilidad de una divulgación inadvertida, en especial a un socio comercial, a un familiar próximo o a un miembro de su familia inmediata. 19.7- El

De lo expuesto, se evidencia que el deber de confidencialidad que impone el secreto profesional respecto de los profesionales referidos es particularmente amplio. Ello, dado que resulta comprensivo de todo tipo de información, contenido y noticia que esos profesionales obtienen en razón su vínculo con el cliente, y éste deber subsiste aún finalizado el vínculo con el particular. En tal sentido, cabe destacar que las excepciones que se prevén están dadas por la publicidad de la información, es decir, si la misma se hizo pública, y, también, en el caso en el que el cliente expresamente autorice a su divulgación.

### Reflexión parcial

En función de lo expuesto, no cabe duda que la información obtenida por los “asesores fiscales”- definidos en la Resolución bajo estudio-, obtenida o adquirida en virtud o en razón del vínculo con su cliente, o a través de terceros, está comprendida dentro de las previsiones del secreto profesional, encontrándose por consiguiente, obligados a resguardar su contenido.

---

profesional mantendrá también la confidencialidad de la información que le ha sido revelada por un potencial cliente o por la entidad para la que trabaja. 19.8- El profesional mantendrá la confidencialidad de la información dentro de la firma o de la entidad para la que trabaja. 19.9- El profesional deberá adoptar medidas razonables para asegurar que sus colaboradores y las personas de las que se obtiene asesoramiento y apoyo cumplan con su deber de confidencialidad. El profesional deberá ponerlos en conocimiento que ellos están también obligados a guardar secreto profesional. 19.10- La necesidad de cumplir el secreto profesional continua incluso después de finalizar las relaciones entre el profesional y el cliente o la entidad para la que ha trabajado. Cuando el profesional cambia de empleo o consigue un nuevo cliente, tiene derecho a utilizar su experiencia previa. Sin embargo, el profesional no utilizara ni revelará información confidencial alguna conseguida o recibida como resultado de una relación profesional o empresarial, aunque hacerlo resulte beneficioso para el nuevo cliente o empleador”.

Un aspecto que no está claro en la norma en análisis, y que no ha sido reglamentado con precisión, es el relativo a si la obligación de información también comprende a los empleados que mantengan una relación de dependencia con el contribuyente. Es decir, aquellos y aquellas profesionales o asesores que integran los departamentos de impuestos o de legales que normalmente suelen tener las empresas de una determinada entidad.

Una primera aproximación nos permitiría inferir que resultarían alcanzados, toda vez que se trata de personas que, seguramente, “ayuden, asistan, aconsejen, asesoren, opinen o realicen cualquier actividad relacionada con la implementación” de la planificación fiscal de la empresa en la cual prestan servicios. No obstante, podría interpretarse que difícilmente puedan ser diferenciados de su empleador, el cual resulta primariamente responsable a los fines de éste régimen en su carácter de “contribuyente”.

En todo caso, las normas relativas al secreto profesional de los abogados referidas anteriormente no hacen ninguna distinción<sup>71</sup>. En consecuencia, es posible sostener que la información que los profesionales “internos” reciban, obtengan o aprehendan, en razón de su ejercicio profesional, queda alcanzada por

---

<sup>71</sup> GOBBI, Marcelo, *Abogacía interna en la Argentina. Reflexiones a partir de una sentencia europea sobre confidencialidad de la comunicación entre clientes y abogados*, Revista del Colegio de Abogados de la Ciudad de Buenos Aires, Diciembre 2008. Tomo 68. Nro. 2. Disponible en: [abogacia interna en la argentina. reflexiones a partir de una sentencia europea sobre confidencialidad de la comunicación entre clientes y abogados](#)

el secreto profesional<sup>72</sup>. Al respecto, se ha señalado que “el abogado estará sometido a un horario, una modalidad de trabajo y a una disciplina, pero como técnico en derecho, continuará siendo soberano en el ejercicio de sus funciones y cuando informe jurídicamente lo hará según su leal saber y entender; por grande que sea el grado de subordinación que pueda ligar a un profesional liberal, la responsabilidad derivada de su profesión le atribuye siempre un alto grado de autonomía en su radio profesional; por eso, una orden del patrono no podría relevarlo de esa responsabilidad ni la relación de trabajo autorizará al patrono para imponerle decisiones”<sup>73</sup>. Por el contrario, en el caso de los profesionales en Ciencias Económicas, ello surge expresamente de las normas del Código de Ética que transcribimos anteriormente<sup>74</sup>.

<sup>72</sup> Esta distinción no resulta antojadiza, toda vez que la Corte de Justicia de la Unión Europea ha señalado que las comunicaciones de las y los abogados internos no cuentan con el beneficio de la protección de la confidencialidad. En efecto, en el asunto C550/07 P del 14 de septiembre de 2010, la Corte mantuvo un criterio análogo al sostenido el 18 de mayo de 1982, en la causa AM&S/Comisión (155/79), y precisó que para que las comunicaciones entre los abogados y sus clientes sean confidenciales “debe tratarse de correspondencia vinculada al ejercicio de los «derechos de la defensa del cliente», y, que solo se extiende respecto de «abogados independientes», es decir, «no vinculados a su cliente mediante una relación laboral». Agregó que “independencia implica la ausencia de cualquier relación laboral entre el abogado y su cliente”, puesto aunque el abogado “esté colegiado como abogado en ejercicio y, consiguientemente, sometido a la disciplina profesional, no tiene el mismo grado de independencia respecto a su empresario que los abogados de un bufete externo respecto a sus clientes”. Disponible en:

<https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=82839&pageIndex=0&doclang=ES&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=2663781>

<sup>73</sup> KEMELMAJER DE CARLUCCI, Aida, *Daños causados por abogados y procuradores*, Thomson Reuters, Cita Online: 0003/011825.

<sup>74</sup> Para mayor información ver el art. 19 del Código de Ética y las normas reglamentarias del artículo 19 del Código de Ética Profesional del Consejo

En suma, más allá de que la claridad y precisión con la que la normativa establezca la obligatoriedad del cumplimiento por parte de aquellos profesionales en Ciencias Económicas y Abogacía que se encuentren en relación de dependencia con el contribuyente, en función de la amplitud con la que las normas referidas han delineado sus alcances, no caben dudas de que les resultará igualmente aplicable el deber de guardar secreto.

### **Proyecciones del secreto profesional sobre la obligatoriedad de información contenida en la Resolución General (AFIP) Nº 4838/2020.**

Al respecto, cabe señalar que la RG (AFIP) 4838/2020 establece en el artículo 8 que cuando el asesor fiscal se ampare en el secreto profesional “deberá notificar al contribuyente tal circunstancia”. Para ello, “...deberá acceder al sitio ‘web’ de la AFIP, mediante la utilización de su Clave Fiscal, e ingresar al servicio denominado ‘Régimen IPF’, opción ‘Secreto Profesional...’. Asimismo, la norma agrega que “el contribuyente podrá relevar al asesor fiscal del secreto profesional para el caso particular o permanentemente” a través del mismo mecanismo.

En esencia, la normativa prevé, por un lado, la obligación de informar por parte de los asesores fiscales, así como, la posibilidad del asesor interviniente de ampararse en el secreto profesional. Asimismo, se prevé la posibilidad de que el contribuyente (cliente) releve del mencionado secreto al asesor para el caso particular o con carácter permanente.

Al respecto, debemos destacar que algunos códigos de ética establecen que este deber no

puede ser relevado por el contribuyente<sup>75</sup>. Incluso, se ha llegado a considerar que el abogado no podría siquiera revelar si una persona o empresa es su cliente; todo ello, con fundamento en que se inmiscuye ilegítimamente en el ejercicio profesional y traiciona la confianza en la que se asienta el ejercicio profesional –abogacía– en un estado de derecho.

En un sentido análogo, Adolfo Parry, con referencia a André Perraud-Charmantier, señala que *“la obligación del secreto ha sido establecida en un interés general; su violación no hiere solamente a la persona que ha confiado el secreto, hiere a la sociedad entera, porque quita a profesiones en las que la sociedad se apoya, la confianza que las debe rodear”*. Y agrega: *“El consentimiento, dado a la divulgación, por la persona que ha confiado el secreto, no podría desligar, al depositario, del deber impuesto a su profesión; él puede, pues, y debe, abstenerse de declarar hechos de que ha recibido la confidencia en el ejercicio de sus funciones”*. Incluso llega a sostener que *“El nombre mismo del cliente que ha concurrido a su estudio, debe quedar en secreto”*<sup>76</sup>.

---

<sup>75</sup> Cabe recordar, que el Código de Ética de la Provincia de Buenos Aires, en su regla 11° establece que **“La obligación de guardar secreto es absoluta. El abogado no debe admitir que se le exima de ella por ninguna autoridad o persona, ni por los mismos confidentes. Ella da derecho ante los jueces de oponer el secreto profesional y de negarse a contestar las preguntas que lo expongan a violarlo”**. Por su parte, en las Normas de Ética Profesional del Abogado de la Federación Argentina de Colegios de Abogados, se prevé: *“El secreto profesional constituye a la vez un deber y un derecho del abogado. Es hacia los clientes un deber de cuyo cumplimiento ni ellos mismos pueden eximirlo; es un derecho del abogado hacia los jueces, pues no podría escuchar expresiones confidenciales si supiese que podía ser obligado a revelarlas...”* (citadas por MUNILLA LACASA, Hernán, *El abogado no puede ser obligado a prestar declaración testimonial si opta por guardar el secreto profesional*, LALEY AR/DOC/1294/2004).

<sup>76</sup> PARRY, Adolfo E., *El secreto profesional del abogado*, El Derecho, 1962, T.II, pág. 184.

Sin embargo, y al margen de las interpretaciones dogmáticas<sup>77</sup>, observamos que – como regla – tanto los Códigos de Ética (al menos los vigentes en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires) como las normas penales vigentes, autorizan al cliente a relevar al profesional del secreto, en el mismo sentido que lo hace la Resolución General (AFIP) 4838/2020, en su art. 8. En particular, el Código Procesal Penal de la Nación hace referencia expresa al relevamiento por parte del interesado, pese a que el Código Penal Nacional sanciona a quien revelare un secreto “sin justa causa”. Por estos motivos, consideramos que corresponde determinar si dicha decisión permanece en la órbita del titular del secreto o lo excede, quedando en cabeza de quien tiene el deber de resguardarlo la valoración de las circunstancias que darían lugar a una “justa causa”, naturalmente más restrictivas<sup>78</sup>.

En nuestra opinión, resulta desproporcionado que el interesado cuyo secreto, y, en definitiva, su intimidad y privacidad, la Constitución Nacional y la ley llama a proteger, no pueda disponer libremente de ella. Máxime, cuando en ciertos casos se ha admitido que no es necesaria la existencia de “justa causa” cuando existe su consentimiento<sup>79</sup>.

---

<sup>77</sup> Hacemos esta referencia, particularmente, en función del desarrollo histórico al que hicimos mención en la nota al pie nro. 49.

<sup>78</sup> BIELSA, Rafael, *op. cit.*, págs. 248/250. Al respecto, se ha señalado que “justa causa” es una remisión directa a las causas de justificación del artículo 34 del Código Penal. Véase: Guidi, Sebastián, *Violación de secretos y obligación de denunciar: entre la dogmática y la Constitución*, TR LALEY AR/DOC/2698/2014.

<sup>79</sup> Cámara Nacional de Apelaciones en lo Civil, Sala I, “Vara, Pedro”, del 4 de marzo de 2010, publicado en: Cita: TR LALEY AR/JUR/69106/2010; y Sala E, en causa “N., J. F. c. D. N. M., A. s/ Medidas precautorias”, del 16 de marzo de 2020, publicado en: TR LALEY AR/JUR/1042/2020. También: Famá, María Victoria, *Legitimación activa y obligación de denunciar los hechos de violencia doméstica en el marco de la ley 26485*, publicado en: LA LEY 0003/015081. Para ver una opinión contraria:

De lo hasta aquí expuesto, podemos concluir que, al menos desde un punto de vista formal, no se observa en este aspecto una colisión directa entre lo dispuesto en la Resolución General con el deber de guardar el secreto profesional. Máxime, cuando el rigorismo invocado al respecto seguramente será atenuado, tal como se ha resuelto con relación al “secreto fiscal” regulado en el artículo 101 de la ley 11.683<sup>80</sup>.

Sin embargo, distinto es el caso en el que los asesores fiscales tienen que comunicar al fisco nacional que optan por acogerse al secreto profesional e identificar a sus clientes<sup>81</sup>. La referida disposición, en un aparente respeto del secreto profesional del asesor fiscal interviniente, disimula (sin conseguirlo) las vulneraciones y violaciones que al mismo realiza.

Ello es así, ya que la mera comunicación implica dar cuenta o revelar que aquellos han participado o implementado un esquema de planificación fiscal, puesto que si ese esquema no existiera, no habría nacido la obligación de informar en los términos de la Resolución General en trato, y la consecuente de necesidad de acogerse al beneficio bajo examen.

A idénticas conclusiones ha arribado la Cámara Federal de Apelaciones de Comodoro Rivadavia en un reciente pronunciamiento<sup>82</sup>, cuando al confirmar la medida cautelar a favor de los profesionales (contadores) de Tierra del Fuego, expresó lo siguiente:

---

Munilla Lacasa, Hernán, op. cit.; Azerrad, Marcos E., op. cit., pág. 51 y 59.

<sup>80</sup> CSJN, Fallos: 331:2305; 335:1417, entre otros.

<sup>81</sup> Conforme a lo dispuesto por el art. 8 de la Resolución General (AFIP) 4838/2020 deberá acceder al sitio “web” de este Organismo (<http://www.afip.gob.ar>) mediante la utilización de la Clave Fiscal, e ingresar al servicio denominado “Régimen IPF”, opción “Secreto Profesional”. Sin perjuicio de ello, el contribuyente podrá relevar al asesor fiscal del secreto profesional para el caso particular o permanentemente, a través del mencionado servicio.

<sup>82</sup> CFACR, sentencia de fecha 26 de julio de 2021 in re “Incidente Nº 2 - Actor: Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Provincia de Tierra del Fuego Demandado: AFIP s/ Inc. Apelación”, Expte. Nº 670/2021”.

*“(…) en cuanto al resguardo del secreto profesional, no parece suficiente que el artículo 8º de la norma prevea que el asesor fiscal que se ampare en el mismo, deba notificar al contribuyente tal circunstancia pues, para ello, deberá consignarlo en la misma página web prevista en la resolución; ello más allá de que eventualmente el contribuyente lo releve del secreto profesional para el caso particular o permanentemente, siempre a través del mencionado servicio web.*

*Por lo tanto, los agravios relacionados con la inexistente vulneración del secreto profesional, no aparecen suficientemente desvirtuados considerando el sistema previsto en la Resolución, que prevé una simple notificación al contribuyente y posterior incorporación en el sistema de la novedad a través de la “Solapa” de “Secreto profesional”, pues esta mera actividad -que ya deja de ser privada pues deberá ser incorporada al sitio web- importa por sí misma, una invasión en la información confidencial existente entre el asesor fiscal y su cliente” (el destacado nos pertenece).*

### **Confronte constitucional de la Resolución General (AFIP) Nº 4838/2020. Reflexiones Finales.**

En cualquier ámbito en el que confrontemos derechos de los particulares y el ejercicio de las potestades estatales, orientadas -en este caso- a conformar la hacienda pública, no podemos soslayar que ningún derecho es absoluto. En consecuencia, y como regla, el ordenamiento jurídico puede establecer restricciones o parámetros para su ejercicio, siempre y cuando se persigan objetivos legítimos, sean necesarios para alcanzar la finalidad perseguida y su reglamentación no termine por desnaturalizarlo.

Tal como ya hemos señalado, por motivos expositivos y a fin de circunscribir el alcance de este artículo, no nos explayamos respecto de la eventual afectación del derecho de los contribuyentes a su intimidad y del derecho a no autoinculparse, pese a que conforman -quizás - los aspectos más sensibles y configuran el substrato que amerita un examen profundo. En efecto, los regímenes

como los de la especie propician un cambio de paradigma contra la evasión y/o elusión fiscal, al poner bajo sospecha a todos los mecanismos de planificación fiscal, como si se tratara de personas o empresas que se desenvuelven en un mercado de sustancias o actividades controladas<sup>83</sup>. Sin embargo, como ya señalamos, en esta oportunidad nos limitamos a contrastar la nueva normativa con el secreto profesional.

En tal sentido, los deberes de colaboración constituyen verdaderas prestaciones personales, que pueden consistir en un hacer, no hacer o tolerar, establecidas por medio de una ley formal, que se sustentan en el deber constitucional de contribuir a la hacienda pública para garantizar y hacer efectivos los derechos reconocidos en la Constitución Nacional. Sin embargo, ello no debe justificar la utilización de cualquier tipo de medios, especialmente aquellos que puedan afectar derechos y principios constitucionales. Así, corresponderá al Estado acreditar que la carga resulte proporcionada con relación a los riesgos atribuidos a la actividad concreta que se pretende fiscalizar, y que el interés estatal involucrado revista de una relevancia substancial para justificar una carga formal como la que aquí examinada<sup>84</sup>.

En el caso bajo estudio, la Administración Federal de Ingresos Públicos regula, mediante una resolución general, aspectos referidos al alcance del secreto profesional de los asesores intervinientes en las planificaciones fiscales. En concreto, regula aspectos relativos al ejercicio profesional principalmente de los abogados y profesionales en ciencias económicas.

Como fundamento para dictar ese acto administrativo de alcance general, la autoridad fiscal invocó: por un lado, el artículo 35 de la ley 11.683, que en términos generales establece una serie de facultades a favor de la AFIP para asegurar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes y responsables; y, por el otro, el artículo 7 del Decreto de Necesidad y Urgencia nro. 618/1997, que faculta a la Administradora Federal a dictar normas de alcance general. En particular, le otorga la facultad de establecer agentes de información, de requerir información con el grado de detalle que estime conveniente, y de disponer cualquier otra medida para facilitar la aplicación, percepción y fiscalización de los gravámenes y control del comercio exterior a cargo del organismo<sup>85</sup>. Sin embargo, ninguna de ellas

---

<sup>83</sup> Como señalamos, en este trabajo pretendió focalizarse en el confronto del régimen establecido por la Resolución General nro. 4838/20 con el secreto profesional. Sin embargo, otro aspecto que cabe examinar es el fundamento legal de la reglamentación. Como señalamos en el texto, la norma bajo estudio invoca como fundamento: el artículo 35 de la Ley 11.683, que otorga amplias facultades de investigación, pero pareciera hacerlo en el marco de actuaciones concretas para "verificar... el cumplimiento que los obligados o responsables den a las leyes, reglamentos, resoluciones e instrucciones administrativas"; y, el artículo 7 del Decreto de Necesidad y Urgencia nro. 618/1997. Es decir, el Poder Ejecutivo Nacional, en ejercicio de facultades legislativas, delegó amplias potestades reglamentarias en cabeza de la autoridad fiscal, que exceden la verificación y fiscalización de un contribuyente en particular, y se la autoriza a dictar normas de alcance general de cumplimiento obligatorio (cargas públicas), bajo pena de sanción, respecto de contribuyentes, responsables y terceros. Llegados a este punto, cabe preguntarse si el dictado de un régimen informativo por parte la autoridad fiscal, mediante el cual se establece en cabeza de contribuyentes y asesores fiscales la obligación de divulgar una línea de conducta de manera previa y - prima facie - legítima, puede encontrar causa en facultades legislativas delegadas por el Poder Ejecutivo Nacional a través de un Decreto de Necesidad y Urgencia en ejercicio del artículo 99, inciso 3°, de la

---

<sup>83</sup> Después de un proceso que comenzó hacia fines de la década de 1990 con el reporte "Harmfull Tax Competition", y que se intensificó con posterioridad a la crisis económica mundial de 2008/2009, las autoridades fiscales han ganado una gran centralidad y se han establecido un sinnúmero de herramientas para combatir la planificación fiscal agresiva en un camino progresivo y paralelo a las normas contra el lavado de activos y financiación del terrorismo.

<sup>84</sup> CSJN, Fallos: 312:496 ; 341:1017, entre otros.

habilita a la autoridad fiscal a regular aspectos relacionados con el secreto profesional que deben guardarlos asesores fiscales respecto de lo que hubieran conocido en ejercicio de su profesión.

Al respecto, coincidimos con Lalanne cuando expresa que el hecho de que los deberes de colaboración tengan fundamento en el bien común “no impide, ni mucho menos, que los mismos sean establecidos de conformidad con la normativa vigente y que las obligaciones que se impongan a los contribuyentes sean razonables y respeten, como se dijo, límites legales o constitucionales anteriormente determinados”<sup>86</sup>.

Sentado ello, no se observa, al menos desde un punto de vista formal y en términos generales, una colisión directa entre lo dispuesto en la Resolución General con el deber de guardar el secreto profesional, con la salvedad señalada respecto la obligación que tienen los asesores fiscales de comunicar al fisco nacional que optan por acogerse al secreto profesional e identificar a sus clientes. La disposición referida, como ya señalamos, pretendiendo resguardar el secreto profesional del asesor fiscal interviniente lo afecta al imponerles la obligación de identificar a sus clientes, y ello – eventualmente – implica revelar que han participado o implementado un esquema de planificación fiscal<sup>87</sup>.

---

Constitución Nacional. Por lo pronto, el Poder Ejecutivo se atribuyó facultades legislativas para el dictado de la normativa en análisis, circunstancia que difícilmente pueda tener cabida en ámbito del artículo 76 de la Constitución Nacional, pero que excedería el marco de este trabajo. Para ampliar, entre otros, véase: NAVEIRA DE CASANOVA, Gustavo J., “Resoluciones reglamentarias e interpretativas, según el Decreto 618/1997. Recursos. Disposición 446/2009”; Capítulo XXXII; en: SCHINDEL, Ángel (Dir.), *Derecho Tributario, Tomo I: Legislación Tributaria Procedimental*, Buenos Aires, Thompson Reuters - La Ley, 2015.

<sup>86</sup> LALANNE, Guillermo A, "Las facultades de la Administración Tributaria. Las actuaciones de los Inspectores y deberes de colaboración", en obra colectiva *El procedimiento tributario*, Ábaco de Rodolfo Depalma, Buenos Aires, 2003, p. 115.

<sup>87</sup> Cabe advertir, que esta interpretación podría ser eventualmente atenuada en sede judicial si se

En tal sentido, como se explicó anteriormente, el deber profesional del secreto se encuentra íntimamente vinculado a normas de orden constitucional. Conforme ello, cualquier solicitud de información o acto verificador llevado adelante conculcando el derecho a la intimidad y el secreto profesional, salvo en los casos expresamente autorizados, lo tornaría inválido a fin de demostrar la existencia de cierta operación económica o el real alcance del hecho imponible.

Cabe recordar que la idea rectora sobre el punto es que no se debe vulnerar “el secreto profesional en cuanto a los profesionales asesores, a los cuales los referidos organismos no pueden interrogar por hechos de sus clientes, ni siquiera por el nombre de estos. Tal secreto se funda en la libertad de comunicación entre el profesional y su cliente, y para asegurar a los sujetos que sus confidencias no serán vulneradas conforme el art. 18 de la CN”<sup>88</sup>. Máxime, cuando la elección de los profesionales referidos, generalmente se basa en la confianza y el sigilo del profesional interviniente en la prestación de los servicios a su cargo<sup>89</sup>.

En consecuencia, las restricciones que el Estado estime necesarias y determinantes de este derecho, pero especialmente aquellas que establece con el objeto de cumplir con la recaudación tributaria esperada, deben ser

---

aplicara una aproximación similar a la que ha tenido la Corte Suprema de Justicia de la Nación con relación al “secreto fiscal” regulado en el artículo 101 de la ley 11.683 (Fallos: 331:2305; 335:1417, entre otros).

<sup>88</sup> GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina, *Manual de Derecho tributario* - 4a. ed. - Ed. Abeledo Perrot - Bs. As., 2019, pág. 453.

<sup>89</sup> A su vez, no cabe soslayar que imponer a un profesional la obligación de revelar lo que ha entrado en su conocimiento, precisamente por el ejercicio de su actividad, es una forma potencial de cerrarle el acceso a nuevos clientes y perder algunos de los que tiene, ya que resulta lógica la reacción humana de alejarse de quién no mantiene reserva. V. CHRISTENSEN, Eduardo A., *El secreto profesional y fiscal: ¿inoponibilidad frente a la ley de lavado?*, Ed. ERREPAR, Noviembre 2012; y también el texto de FISCHER, Daniel R., “Los abogados y la confidencialidad”, *Revista Argentina de Teoría Jurídica* 19 1 (2018), ya citado.

razonables y proporcionales a los fines que pretende perseguir<sup>90</sup>, respetando los límites legales o constitucionales establecidos.

---

<sup>90</sup> Fallos 333:993; CSJN M. 1328. XLVII. REX “MERA, MIGUEL ANGEL (TF 27870-I) c/ DGI s/” 19/03/2014; y 337:62.

## EL ROL DEL JUEZ ADMINISTRATIVO EN EL CONTROL JURISDICCIONAL DE LOS ACTOS DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA FRANCESA

Victoria Alvarez-Le Mentec  
(Francia)

### I. Introducción

El procedimiento que rige el cuestionamiento de las decisiones adoptadas por la administración fiscal francesa presenta múltiples rasgos originales, entre los cuales el carácter no jurisdiccional es sin duda la característica principal.

De hecho, según estadísticas recientes de la administración francesa (en adelante, "DGFIP<sup>1</sup>"), sólo 0,54% de los litigios tributarios persisten tras la fase del reclamo administrativo previo al recurso jurisdiccional<sup>2</sup>.

No obstante, en las raras situaciones en las cuales se abre la fase jurisdiccional, el procedimiento también obedece a reglas singulares, vinculadas sobre todo al reparto heterodoxo de competencias entre el orden administrativo y el orden "judicial" -el cual incluye las jurisdicciones civil y penal.

Sistema heredado de la época revolucionaria y que ha resistido a múltiples reformas institucionales<sup>3</sup>, la dualidad de competencias<sup>4</sup> resulta de la ley del 16 y 24 de agosto de 1790, la cual erige el principio de separación de las autoridades administrativa y judicial.

Basada en fundamentos que algunos autores juzgan inciertos<sup>5</sup>, esta organización ha sido justificada por el hecho de que el juez administrativo esté a cargo de los litigios fiscales de dimensión económica, y el juez judicial, de los litigios fiscales de dimensión

patrimonial o civil (por ejemplo, aquellos que se refieren a la tributación de las sucesiones o de las transmisiones inmobiliarias).

En este contexto, presentaremos debajo (II) los criterios de atribución de competencia entre juez administrativo y juez civil, y (III) la competencia y facultades del juez administrativo<sup>6</sup>.

### II. Los criterios de atribución de competencia entre jurisdicción administrativa y jurisdicción civil

La atribución de competencias entre el juez administrativo y el juez civil está regida por el texto del artículo L.199 del Libro de Procedimientos Tributarios, relativo al contencioso tributario y a las desgravaciones de oficio.

Según este texto, *«en materia de impuestos directos y de impuestos sobre la cifra de negocios o asimilados, las decisiones emitidas por la administración en relación a los reclamos administrativos previos que no den entera satisfacción a los interesados pueden ser llevadas ante el tribunal administrativo. También pueden ser llevadas las decisiones intervenidas en casos de cuestionamiento de la determinación del monto de los abonos previstos en el artículo 1700 del Código General de Impuestos para los establecimientos sometidos al impuesto sobre los espectáculos. En materia de derechos de registro, de impuesto sobre la fortuna inmobiliaria, de tasa de publicidad inmobiliaria, de impuestos de sellos, de*

<sup>1</sup> En Francés, «*Direction Générale des Finances Publiques*».

<sup>2</sup> Cf. *Rapport d'activité. Cahier statistiques 2019*, p. 55 y 56.

<sup>3</sup> HERTZOG, Robert : « Le juge fiscal en crise ». In *Le juge fiscal*, Economica, 1988.

<sup>4</sup> GEST, Guy : « La dualité de la juridiction fiscale ». In *Le juge fiscal*, Economica, 1988.

<sup>5</sup> Jean LAMARQUE, Olivier NEGRIN y Ludovic AYRAULT: *Manuel de droit fiscal général*. 2<sup>ème</sup> Edition. LexisNexis. 2011.

<sup>6</sup> Este estudio dejará de lado el rol del juez judicial penal, el cual obedece a un conjunto de reglas específicas y derogatorias que merecen un análisis independiente, y también del juez civil, cuya importancia en el contencioso tributario es muy menor en relación al juez administrativo, y que trataremos en detalle en un próximo artículo.

*contribuciones indirectas y de tasas asimiladas a esos derechos, tasas o contribuciones, el tribunal competente es el tribunal judicial. Los tribunales judiciales se pronuncian en primera instancia. Un decreto del Consejo de Estado fija las modalidades de aplicación”.*

Este texto no sólo fija el juez que se encargará de dirimir los litigios vinculados al monto del impuesto –“juez del asiento”- sino también el juez competente para dirimir los contenciosos del cobro del impuesto. Las cuestiones que no son claramente resueltas por este texto son sometidas al Tribunal de Conflictos, a la Corte de Casación o al Consejo de Estado<sup>7</sup>. De dicha jurisprudencia emergen dos criterios de distribución de competencias.

### **1. Según las reglas de asiento y de cobro previstas por el texto que instituye el impuesto**

Si el texto legal reenvía al impuesto de sellos, podremos deducir que el contencioso le incumbe al juez judicial. Este razonamiento condujo al Consejo de Estado a considerar, por ejemplo, que los tribunales judiciales son competentes en materia de impuesto de solidaridad sobre la fortuna<sup>8</sup>.

### **2. Según la naturaleza del impuesto**

El segundo criterio atribuye la jurisdicción en función de la naturaleza del impuesto, según que se asemeje a un impuesto directo o indirecto.

La aplicación de dichos criterios conduce a considerar que el juez administrativo es

competente en principio, y que el juez civil lo es excepcionalmente. De hecho, la jurisdicción administrativa cubrirá en la práctica el impuesto a la renta, a las sociedades y al valor agregado, situación confirmada por las estadísticas recientes de la DGFIP, según las cuales el contencioso judicial representa sólo 6% del contencioso tributario (cf. el cuadro debajo publicado por la DGFIP *in Rapport d’activité*. Cahier statistiques 2019, p. 56).

---

<sup>7</sup> COLLET, Martin; COLLIN, Pierre: *Le juge administratif et l’impôt*, Procédures fiscales, 2<sup>ème</sup> édition, 2014. Thémis droit, PUF, Paris, p. 260.

<sup>8</sup> Equivalente en Francia al impuesto argentino sobre los bienes personales, y reemplazado en 2018 por el impuesto sobre la fortuna inmobiliaria (el legislador francés abolió en ese año el impuesto sobre el patrimonio financiero, para favorecer las inversiones en la economía real. La evaluación de la verdadera incidencia de esta reforma ha sido confiada al Comité de Evaluación de las Reformas de la Tributación sobre el Capital, cuyos informes pueden consultarse en [Comité d’évaluation des réformes de la fiscalité du capital – Troisième rapport | France Stratégie](#) . Cf. Decisión Vergne, CE del 13 de octubre de 1986, n° 72113.

| PHASE JURIDICTIONNELLE        |        |        |        |
|-------------------------------|--------|--------|--------|
| Affaires déposées             | 2017   | 2018   | 2019   |
| Juridictions administratives  |        |        |        |
| Tribunaux administratifs      | 17 154 | 15 973 | 15 187 |
| Cours administratives d'appel | 3 801  | 4 124  | 3 340  |
| Conseil d'État                | 477    | 498    | 467    |
| Tribunaux judiciaires         |        |        |        |
| Tribunaux de grande instance  | 1 039  | 720    | 699    |
| Cour d'appel                  | 272    | 272    | 323    |
| Cour de cassation             | 85     | 69     | 88     |

En este marco, detallaremos debajo el ámbito de competencia y las facultades del juez administrativo en materia tributaria (III).

### III. **Ámbito de competencia y facultades del juez administrativo**

El ámbito de competencia del juez administrativo se define en función de la naturaleza del impuesto y del acto impugnado y se divide tradicionalmente en dos ramas: (1) el contencioso de la determinación del impuesto (principal en función del volumen de casos que los jueces administrativos deben tratar) y el contencioso de las operaciones de cobro (2). Además, el juez administrativo se pronuncia sobre los recursos de anulación contra textos o decisiones fiscales y sobre las acciones que comprometen la responsabilidad del Estado por la conducta de los servicios fiscales.

Las reglas de procedimiento también son específicas, permitiendo un equilibrio entre la necesidad de recaudar y las garantías especiales de los contribuyentes, que gozan de un régimen más favorable que los justiciables ordinarios (3).

#### 1. **Un rol primordial en el contencioso de determinación del impuesto**

##### 1.1. **El reparto de competencias entre el juez administrativo y el juez judicial**

La materia tributaria se encuentra en el centro de la acción unilateral del Estado y constituye una de las vías privilegiadas del ejercicio de sus prerrogativas de fuerza pública. Por ello, el Consejo constitucional ha considerado que la competencia del juez administrativo como juez del impuesto debería ser la regla de principio (cf. DC n° 86-224 del

23 de enero de 1987, «Consejo de la competencia»).

Sin embargo, aunque la ley del 28 pluvioso año VIII le ha atribuido a los ancestros de los tribunales administrativos los litigios relativos a las contribuciones directas, se le ha confiado al juez judicial la competencia para pronunciarse sobre ciertos litigios tributarios. Así, la ley del 7 y 11 de septiembre de 1790 le ha confiado la tarea de resolver los litigios relativos a los impuestos indirectos, a los cuales se agregaron los litigios en materia de impuestos de sellos. Más recientemente, se sumaron los litigios relativos al impuesto de solidaridad sobre la fortuna, la publicidad inmobiliaria y las tasas asimiladas (art. L. 199 del Libro de Procedimientos Tributarios<sup>9</sup> y art. 885 D del Código General de Impuestos<sup>10</sup>).

En virtud del artículo L.199 del LPF, el juez administrativo debe resolver las impugnaciones relativas a los impuestos directos y a los impuestos sobre la cifra de negocios y asimilados. Le incumben entonces el impuesto a la renta de las personas físicas, el impuesto a las sociedades, el IVA y los impuestos directos locales, tales como la tasa de habitación, el impuesto inmobiliario y la contribución económica territorial.

En definitiva, el juez administrativo está a cargo del 90% del volumen del contencioso tributario.

##### 1.2. **El reparto de competencias dentro de la jurisdicción administrativa**

Cuando la competencia le incumbe al orden jurisdiccional administrativo, se aplican las

<sup>9</sup> En adelante, "LPF" i.e. en Francés "*Livre des procédures fiscales*".

<sup>10</sup> En adelante, «CGI».

reglas de reparto de competencia en su seno, las cuales atribuyen a los tribunales administrativos la competencia de derecho común en primera instancia.

Las cortes administrativas de apelación son competentes para tratar en apelación los recursos intentados contra las sentencias de los tribunales administrativos de primera instancia, y el Consejo de Estado es el juez de casación de las decisiones pronunciadas por las cortes administrativas de apelación.

Los tribunales administrativos estatuyen en primera y última instancia sobre los recursos de pleno contencioso relativos a los impuestos locales, excepto la contribución económica territorial. Estos litigios están exentos de apelación, y los recursos dirigidos contra las sentencias en esta materia se elevan ante el Consejo de Estado.

El Consejo de Estado también puede adoptar una formación *ad hoc*: si debe pronunciarse sobre cuestiones de principio, a la vez complejas y técnicas, las 4 cámaras del Consejo de Estado especializadas en materia tributaria pueden reunirse en «plenario» (art. R. 122-15 del Código de justicia administrativa<sup>11</sup>).

Una de las decisiones plenarios recientes más significativas en materia de derecho internacional tributario fue la sentencia *Conversant International* del 11 de diciembre de 2020, en la cual el Consejo de Estado ha debido pronunciarse sobre la caracterización o no de un establecimiento permanente en Francia de una sociedad irlandesa, en el sector de la publicidad *on line*.

La decisión era extremadamente esperada, dado que tenía por antecedente las sentencias del juez administrativo<sup>12</sup> y de la Corte de apelaciones de París<sup>13</sup>, favorables a Google Ireland Ltd.

---

<sup>11</sup> En adelante, «CJA».

<sup>12</sup> Decisiones n° 1505113/1-1, 1505178/1-1, 1505165/1-1, 1505147/1-1, y 1505126/1-1 del 12 de julio de 2017 Tribunal administrativo de París.

<sup>13</sup> Decisiones n° 17PA03065, 17PA03066, 17PA03067, 17PA03068, 17PA03069 de 25 de abril de 2019, Corte de apelaciones de París.

Según el Consejo de Estado, “para tener un establecimiento estable en Francia en el sentido del artículo 2.9.c del convenio franco-irlandés<sup>14</sup> (...) una sociedad residente de Irlanda debe, ya sea disponer de una instalación fija a través de la cual ejerce toda o parte de su actividad, o recurrir a una persona no independiente, que ejerza habitualmente en Francia facultades que le permitan comprometerla en una relación comercial vinculada a las operaciones que le son propias (...)

‘Debe considerarse que ejerce dichas facultades, como se desprende de los párrafos 32,1 y 33 de los comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE publicados respectivamente el 28 de enero de 2003 y el 15 de julio de 2005, una empresa francesa que, de manera habitual, aunque no concluya formalmente contratos en nombre de la sociedad irlandesa, decide sobre operaciones que la sociedad irlandesa se limita a ratificar y que, así ratificadas, la vinculan”.

En el presente caso, la Alta Asamblea observa que, si la empresa irlandesa fijaba el modelo de los contratos concluidos con los anunciantes, así como las condiciones tarifarias generales, la elección de concluir un contrato con un anunciante y todas las tareas necesarias para su conclusión recaían sobre los empleados de la empresa francesa. La empresa irlandesa se limitaba a validar el contrato mediante una firma de carácter automático. [Por lo tanto], anula por error de derecho y error de calificación jurídica la sentencia de la Corte administrativa de apelaciones de París<sup>15</sup> que había dictaminado que la empresa francesa no era un establecimiento permanente debido a que los contratos con clientes franceses fueron firmados por la sociedad irlandesa y que, por lo tanto, esta última no podría estar sujeta al impuesto de sociedades por su actividad realizada en Francia<sup>16</sup>.

---

<sup>14</sup> Firmado el 21 de marzo de 1968.

<sup>15</sup> CAA París 1-3-2018 n° 17PA01538.

<sup>16</sup> CE plen. de 11 de diciembre de 2020 n° 420174 min. c / *Conversant International Limited Company*.

En esta decisión, contrariamente a una jurisprudencia consolidada que sólo autorizaba el recurso a los comentarios de la OCDE existentes a la fecha de la firma del convenio interpretado, el Consejo de Estado se refirió -para adoptar la solución retenida- a los comentarios más recientes de la OCDE, es decir, posteriores a la firma del convenio.

Recordemos que tanto el Tribunal Administrativo de París<sup>17</sup> como la Corte de Apelaciones de París<sup>18</sup>, en una aplicación literal del convenio franco-irlandés, habían juzgado inexistente la presencia de un establecimiento permanente en Francia de Google Ireland Ltd. y por consiguiente había desgravado a la sociedad de IVA y de impuesto francés de sociedades.

Según el tribunal administrativo -en una decisión confirmada por la Corte de Apelaciones-, si la empresa Google France SARL, filial de Google Ireland Ltd, proporcionaba a esta última servicios de marketing y ventas, no tenía sin embargo autonomía suficiente para celebrar contratos con clientes franceses, lo cual era un requisito previsto en el artículo 2.9 del convenio fiscal franco-irlandés del 21 de marzo de 1968.

Este litigio se resolvió mediante una transacción judicial de interés público entre la empresa Google Ireland Limited y la Fiscalía Nacional Financiera con el pago por parte de la empresa de una indemnización de 500 millones de euros<sup>19</sup>.

### 1.3. Reglas particulares de admisibilidad

#### A. El carácter obligatorio del recurso administrativo

Antes de dirigirse al juez tributario competente, y bajo pena de inadmisibilidad del recurso, el contribuyente debe dirigir un reclamo a la administración tributaria,

solicitando la reducción o la supresión del impuesto reclamado cf. art. L. 190 del LPF.

Este reclamo previo difiere de la solicitud graciable<sup>20</sup> (art. L. 247 del LPF) mediante la cual el contribuyente solicita la desgravación total o parcial de impuestos directos regularmente establecidos, dada su «imposibilidad de pagar, por causa de dificultad o indigencia», la desgravación total o parcial de multas definitivas (impuestos agravados, multas tributarias) o una transacción que atenúe multas aún no definitivas.

El reclamo previo reviste un carácter pre-contencioso, constituyendo el punto de partida del litigio tributario, y está sometido a condiciones de forma y de plazo para poder ser instruida por la administración fiscal (art. R. 197-3 del LPF). Más específicamente:

- La introducción del reclamo no suspende la obligación del contribuyente de pagar el impuesto. Para suspender el pago, el contribuyente debe pedirlo explícitamente en su reclamo previo, en las condiciones previstas en el artículo L. 277 del LPF. Para aceptar la suspensión de pago, el agente de cobro<sup>21</sup> solicitará al contribuyente la constitución de garantías financieras.

- El reclamo debe presentarse antes del 31 de diciembre del segundo año que sigue a aquel en el cual se le notificó el cobro (cf. arts. R. 196-1 y siguientes del LPF). Este plazo puede reducirse a 1 año en algunos casos (e.g. reclamos relativos a retenciones en la fuente de impuesto a las ganancias).

La administración dispone de 6 meses para instruir y contestar el reclamo, y puede otorgarse un plazo adicional de 3 meses, a condición de informárselo al contribuyente (art. R. 198-10 del LPF). Además, al cabo de dicho plazo -prolongado o no- la administración debe motivar toda decisión de rechazo, total o parcial. Una decisión insuficientemente motivada no hace correr el plazo para interponer el recurso jurisdiccional,

<sup>17</sup> Decisiones n° 1505113/1-1, 1505178/1-1, 1505165/1-1, 1505147/1-1, y 1505126/1-1 del 12 de julio de 2017 Tribunal Administrativo de París.

<sup>18</sup> Decisiones n° 17PA03065, 17PA03066, 17PA03067, 17PA03068, 17PA03069 del 25 de abril de 2019, Corte de apelaciones de París.

<sup>19</sup> Cf. GUICHARD, Guillaume: « Google verse 1 milliard à l'Etat français pour solder ses contentieux fiscaux ». In Le Figaro del 12.09.2019.

<sup>20</sup> En francés, "gracieuse".

<sup>21</sup> En francés, "comptable public".

el cual puede entonces ser interpuesto en cualquier momento por el contribuyente<sup>22</sup>.

Este reclamo fijará la extensión del litigio tributario: el contribuyente ya no podrá impugnar ante el tribunal otros impuestos fuera de aquellos sometidos a la administración en su reclamo previo (cf. artículo R. 200-2 del LPF).

#### **B. La legitimación activa del contribuyente – El interés legítimo**

La determinación de la legitimación activa de los requirentes se aprecia de manera más estricta en el contencioso tributario, dado que la admisibilidad responde a la calidad de sujeto pasivo del impuesto. Es al contribuyente a quien le incumbe efectuar un reclamo de asiento para impugnar el impuesto que le concierne (cf. arts. L. 190 y R. 190-1 del LPF).

Por ello, no son admisibles los terceros que, aunque no sean sujetos pasivos del impuesto, están en una situación en la cual este último no les es completamente extraño. Se trata por ejemplo del dirigente de una empresa que no ha sido declarado solidariamente responsable junto con la sociedad que dirige<sup>23</sup>, o del cliente de una empresa que le ha aplicado la alícuota normal de IVA, y entiende obtener el beneficio de la tasa reducida<sup>24</sup>.

A título excepcional, los terceros solidariamente responsables del pago del impuesto (e.g. el dirigente de una empresa declarado solidariamente responsable de una parte del pago de los impuestos a cargo de esta sociedad<sup>25</sup>; el socio de una sociedad civil inmobiliaria de construcción-venta<sup>26</sup>; el responsable solidario en virtud de una decisión del juez penal, en caso de condena por fraude fiscal<sup>27</sup>) o que han sido apoderados

a esos fines por el sujeto pasivo, pueden recurrir al juez tributario.

Además, el Consejo de Estado ha admitido que el garante del pago de una deuda tributaria tiene legitimidad activa para solicitar la desgravación del impuesto<sup>28</sup>.

#### **1.4. Funciones del juez tributario**

##### **A. Juez del “pleno contencioso”**

Los reclamos relativos a los impuestos, contribuciones, derechos, tasas y multas de cualquier naturaleza, establecidos o recaudados por agentes de la administración, pertenecen a la jurisdicción contenciosa cuando tienden a obtener ya sea la reparación de errores cometidos en el asiento o en el cálculo de los impuestos, ya sea el beneficio de un derecho que surja de una disposición legislativa o reglamentaria (cf. art. L.190 del LPF).

Introducido el recurso, el juez administrativo debe determinar si el acto administrativo en el cual se origina la imposición y que hace exigible el crédito de la administración sobre el contribuyente es conforme o no a las disposiciones de la ley tributaria en vigor al momento de ser emitido.

Sin embargo, el contencioso tributario no es un contencioso del exceso de poder que conduciría al juez a sólo poder anular la decisión litigiosa. El juez tributario puede él mismo pronunciar la desgravación, o su reducción, incluso el derecho a deducción. Se trata de un contencioso «de plena jurisdicción» en el cual el juez puede anular, pero también reformar la decisión de la administración fiscal, sustituyéndose a ella<sup>29</sup>. El juez no puede limitarse a anular la decisión litigiosa y reenviar al requirente ante la administración fiscal para que ella deduzca las consecuencias de dicha anulación<sup>30</sup>. Pero sólo le incumbe resolver el litigio que se le ha sometido: no puede pronunciarse de oficio sobre pedidos que no han sido invocados, dictando por

---

<sup>22</sup> Consejo de Estado 9 de febrero de 1979, Beudet, n° 5060.

<sup>23</sup> CE, 12 de marzo de 2012, n° 342357 y 342358; CE, 20 de diciembre de 2013, Ministerio de Economía y de Finanzas c./ M. Neang Chin, n° 362711.

<sup>24</sup> CE, 19 de febrero 2014, M. G., n° 358719.

<sup>25</sup> CE, 12 de marzo 2012, n 342357 y 342358.

<sup>26</sup> CE, 4 de noviembre de 1985, Barbaste, n° 37412.

<sup>27</sup> CE, 13 de julio de 2011, M., n° 346743.

---

<sup>28</sup> CE, 17 de diciembre de 2014, Société civile immobilière 22 rue du boeuf, n° 366882.

<sup>29</sup> CE, 29 de junio de 1962, Société des aciéries de Pompey.

<sup>30</sup> CE, 7 de junio de 1978, min. de l'économie et des finances c/ Sieur X, n° 7485.

ejemplo una desgravación cuando sólo se ha pedido una reducción<sup>31</sup>.

Llegado el caso, el juez tributario puede pronunciar un no ha lugar, incluso parcial, dado que es común que la administración fiscal opere una desgravación del impuesto litigioso en el transcurso de la instancia.

**Mecanismos de reforma del acto administrativo.** - Dos mecanismos pueden ser implementados por el juez tributario (y administrativo en general) para permitirle a la administración corregir sus errores: la sustitución de fundamento legal<sup>32</sup> (en todo momento del procedimiento, inclusive por primera vez en apelación) y la sustitución de motivos<sup>33</sup>.

A título de ejemplo, una ganancia inicialmente gravada por error como ganancia

no comercial (por ejemplo, el producto de una actividad liberal) puede ser imponible como ganancia comercial, con fundamento en las disposiciones aplicables a dichos beneficios<sup>34</sup>.

**Condiciones de aplicación.** - La sustitución de fundamento legal o de motivos sólo es posible si el contribuyente ha podido ejercer todas las garantías de procedimiento asociadas a la nueva base legal invocada por la administración, como ser la consulta a la Comisión departamental de impuestos<sup>35</sup>. Además, la aplicación del nuevo fundamento legal debe haberse sometido al debate contradictorio.

Ambos mecanismos sólo pueden implementarse por solicitud explícita de la administración. Contrariamente al contencioso administrativo general, el juez tributario no puede sustituir de oficio el fundamento legal<sup>36</sup>.

Por último, cualquier vicio de procedimiento no permite anular la aplicación del gravamen. En este sentido, el Consejo de Estado ha juzgado<sup>37</sup> que una irregularidad que afecte el procedimiento de imposición puede no afectar el fundamento del gravamen cuando dicha irregularidad no ha privado al contribuyente de una garantía y, por lo tanto, no pudo influenciar la decisión de reajuste<sup>38</sup>.

<sup>31</sup> CE, 9 de noviembre de 1977, *Société des vins de Figari*, n° 4522, T. ; CE, 26 avril 1989, *ministre de l'Économie des finances et du budget c. Beux Prère*, n° 57059.

<sup>32</sup> CE, 20 de junio de 2007, *SA Ferette*, n° 290554. En esta decisión, el Consejo de Estado consideró que si la administración puede, en cualquier etapa del procedimiento, invocar un nuevo fundamento jurídico adecuado para justificar la tributación, dicha sustitución no puede tener el efecto de privar al contribuyente del derecho a solicitar la remisión del expediente a la Comisión Departamental de Impuestos Directos y sobre la Cifra de Negocios. En este caso, la administración había restablecido una provisión constituida por depreciación de licencias de transporte, con el argumento de que el cambio de normativa resultante del decreto del 14 de marzo de 1986 no constituía un hecho que hiciera probable la depreciación de las licencias de transporte adquiridas previamente. De esta manera, había rechazado la solicitud del contribuyente de someter la cuestión a la Comisión Departamental de Impuestos Directos y sobre la Cifra de Negocios. La Corte Administrativa de Apelaciones rechazó esta propuesta de sustitución y el recurso del ministro de Economía fue rechazado por el Consejo de Estado.

<sup>33</sup> CE, 1° de diciembre de 2004, *Ministro de Economía, Finanzas e Industria c / Sté. Vecteur*, n° 259104. La sustitución de la base legal por la administración no puede privar a los contribuyentes de la remisión a la Comisión Departamental de Impuestos Directos y sobre la Cifra de Negocios, cuando sea competente.

<sup>34</sup> CE, 17 mai 1985, *Bergeret*, n° 40085.

<sup>35</sup> CE, 30 décembre 2009, *Soc. Bonduelle Conserve International*, n° 304516.

<sup>36</sup> CE, Sección, 21 de marzo de 1975, *Ministro de Finanzas c/ Sieur X*, n° 85496, Rec. y 10 de mayo de 2012, *M. y Mme C.*, n° 355897. El juez tributario no tiene las mismas facultades que la administración tributaria, porque aunque a él le corresponde resolver la controversia derivada de un tributo ya establecido, no tiene facultad de sustituirlo por otra imposición.

<sup>37</sup> Por transposición al contencioso tributario de la decisión plenaria del 23 de diciembre de 2011 (M. D., n° 335033, Rec.)

<sup>38</sup> CE, Sección, 16 de abril de 2012, *M. y Mme M.*, n° 320912, Rec.; CE, 17 de marzo de 2016, *Ministro de Finanzas y de Cuentas Públicas c/ M. M.*, n° 38190. La omisión por parte de la administración tributaria de informar al contribuyente el origen y el contenido de los datos que utilizó para realizar las correcciones a fin de que pueda verificar la autenticidad de estos documentos y discutir del

Si, por ejemplo, la administración se ha basado en datos estadísticos provenientes de otras empresas, su obligación de motivar la propuesta de rectificación constituye una garantía para la empresa contribuyente<sup>39</sup>, cuya omisión provoca la irregularidad del procedimiento de reajuste y el abandono del gravamen.

Si la administración fiscal no ha contestado las observaciones del contribuyente, éste puede verse privado de la posibilidad de apelar a la Comisión departamental de impuestos directos y de impuestos sobre la cifra de negocios. Para que esta falta de respuesta influya sobre la decisión de reajuste, el mismo debe pertenecer al ámbito de competencia de la Comisión. De lo contrario, el contribuyente no se ve privado de ninguna garantía<sup>40</sup>.

#### **B. La carga de la prueba ante el juez tributario**

El contencioso administrativo es un contencioso inquisitorial, basado sobre una dialéctica de la prueba objetiva: cada parte debe probar la realidad de sus alegaciones. No obstante, cuando el juez administrativo forja su convicción, no se limita a las piezas producidas por las partes sino que también puede solicitar todo documento «susceptible de determinar su convicción y de permitir la verificación de las afirmaciones del requirente»<sup>41</sup>.

El carácter inquisitorial del procedimiento ante el juez administrativo, quien dirige la

instrucción<sup>42</sup> busca «remediar la desigualdad de armas entre las partes»<sup>43</sup>.

Sin ser una excepción al sistema de la carga de la prueba que combina la dialéctica de la prueba objetiva y los poderes de instrucción del juez administrativo, el contencioso tributario también es el terreno de elección de las cuestiones de atribución de la prueba.

En efecto, «las reglas de transferencia de la carga de la prueba y de la determinación de la prueba revisten una importancia particular»<sup>44</sup> en este contencioso. Según la parte a la cual le incumbe probar la realidad de sus alegaciones, administración o contribuyente, los mismos hechos pueden dar lugar a una supresión del gravamen en un caso y a un rechazo del recurso en otro<sup>45</sup>.

**Reglas.** – Esquemáticamente, tres grandes principios rigen la devolución de la carga de la prueba<sup>46</sup>.

En primer lugar, estas reglas dependen del procedimiento de imposición involucrado. Si el impuesto en cuestión ha sido establecido según la declaración jurada del contribuyente, es a él a quien le incumbe probar que su propia declaración era inexacta. Por el contrario, cuando la administración rectifica las bases imponibles, es ella quien debe establecer el fundamento del reajuste, salvo si el contribuyente no las ha cuestionado en el plazo de 30 días que le había sido impartido con ese fin (cf. art. R. 194-1 del LPF);

---

contenido es inoperante si se establece que el contribuyente no se vio privado de esta garantía simplemente por la ausencia de información sobre el origen de la información.

<sup>39</sup> CE, 4 de febrero de 2013, M. P., n° 336592.

<sup>40</sup> CE, 11 de abril de 2014, M. H., n° 349719.

<sup>41</sup> CE, Sección, 1° de mayo de 1936, Couespel du Mesnil, Rec.

---

<sup>42</sup> CE, Sección, 27 de febrero de 2004, Prefecto de Pirineos Orientales, n° 252988, Rec.: El juez administrativo siempre puede reabrir la investigación que dirija, cuando reciba -posteriormente a su cierre- un elemento de prueba que la parte interesada no hubiese podido producir antes del cierre, y que mereciera la reapertura del debate contradictorio.

<sup>43</sup> M. GUYOMAR, B. SEILLER, *Contentieux administratif*, 2010, Dalloz, Paris, p. 252.

<sup>44</sup> M. Collet, P. Collin, *Procédures fiscales*, 2ème éd., 2014, Thémis droit, PUF, Paris, p. 260.

<sup>45</sup> V. por ejemplo CE, 4 de marzo de 1987, SARL «la Poterne 21», n° 67874; y el mismo día, Herscovici, n° 66841, inéditas.

<sup>46</sup> V. CE, Sección, 20 de junio de 2003, Société Etablissements Lebreton - Comptoirs général de peintures et annexes, n° 232832, Rec.

En segundo lugar, en la medida en que ciertas piezas sólo se encuentran en manos de una parte, el sentido común hace pesar sobre ella la carga de producirlas, sea cual fuera el procedimiento de imposición aplicable. Es el caso, por ejemplo, de la prueba de la exactitud de las escrituras contables, que sólo puede pesar sobre el contribuyente<sup>47</sup>;

Por último, ciertas reglas de prueba específicas han sido previstas por el legislador. Se trata por ejemplo de la carga de la prueba que pesa siempre sobre el contribuyente en caso de imposición de oficio (art. L. 193 del LPF) o de graves irregularidades en su contabilidad, en el marco de una imposición establecida conforme a la opinión de la Comisión departamental de impuestos (art. L. 192 del LPF). Por el contrario, la carga de la prueba siempre pesa sobre la administración cuando se trata de aplicar una multa (art. L. 195 del LPF).

### **C. Reenvíos prejudiciales y preguntas prioritarias de constitucionalidad**

El juez tributario, ya sea administrativo o civil, posee plena competencia, inclusive para resolver cuestiones que normalmente pertenecen a la competencia de otra jurisdicción, con dos limitaciones: por un lado, la interpretación y la apreciación de la validez de los actos del derecho de la Unión europea y, por otro lado, de la constitucionalidad de las leyes.

**El reenvío ante la Corte de Justicia de la Unión Europea.** - El artículo 267 del Tratado sobre el funcionamiento de la Unión Europea impone a las jurisdicciones de los Estados miembros reenviar a la Corte de Justicia de la Unión Europea toda cuestión de apreciación de la validez de un acto de derecho de la Unión Europea. A título de excepción, el reenvío no se efectúa cuando « la aplicación del derecho [de la Unión] se imponga con una evidencia tal que no deje lugar a ninguna duda razonable sobre la manera de resolver la

pregunta formulada »<sup>48</sup>, y toda cuestión ligada a la interpretación de ese derecho.

Así, el juez administrativo francés se ha pronunciado sobre numerosas cuestiones de compatibilidad de la ley tributaria con los principios de no discriminación o con las libertades de circulación de capitales o de establecimiento garantizadas por el derecho de la Unión europea. Es habitual que estas cuestiones sean reenviadas a la Corte europea de Luxemburgo, por ejemplo, en razón de la complejidad de las reglas en materia de IVA (determinación de las operaciones imponibles<sup>49</sup> o del Estado que percibe el impuesto en caso de operaciones transfronterizas<sup>50</sup>).

De hecho, alrededor de 3 de cada 10 cuestiones prejudiciales reenviadas por la jurisdicción administrativa francesa a la Corte de Justicia de la Unión Europea conciernen la materia tributaria.

### **La pregunta prioritaria de constitucionalidad.** - Además, los

contribuyentes que han pretendido obtener un desgravamen han sabido sacar provecho de la pregunta prioritaria de constitucionalidad, creada por la ley constitucional del 23 de julio de 2008. El artículo 61-1 de la Constitución francesa ofrece desde 2010 la posibilidad de interponer, por vía de excepción (es decir, durante un litigio sometido a su jurisdicción -administrativa como judicial), un recurso fundado en la inconstitucionalidad de una ley.

Numerosas preguntas prioritarias de constitucionalidad han sido transmitidas al Consejo de Estado (ya sea porque se han presentado ante el tribunal administrativo o ante la corte administrativa de apelaciones, o porque han sido directamente presentadas ante el Consejo de Estado) en materia tributaria. Aquellas que -según el Consejo de Estado- revisten un carácter serio han sido transmitidas al Consejo constitucional, el cual se ha pronunciado sobre el respeto de los

<sup>47</sup> CE, 27 de julio de 1984, SA Renfort Service, nº 34588, Rec.

<sup>48</sup> CJCE, 6 de octubre de 1982, Société CILFIT, aff. 283/81, Rec. p. I-3415.

<sup>49</sup> CE, 9 de diciembre de 2015, Ordre des avocats de Paris, nº 386143, inédita.

<sup>50</sup> CE, 9 de febrero de 2000, Syndicat des producteurs indépendants, nº 203425.

diversos derechos y libertades garantizados constitucionalmente que han podido ser atacados por el legislador, directamente o por incompetencia negativa<sup>51</sup>, a saber :

- El derecho a un recurso efectivo, garantizado por el artículo 16 de la Declaración de derechos del Hombre y del Ciudadano<sup>52</sup> (en adelante, "DDHC");

- El principio de irretroactividad de las penas y las sanciones y el de proporcionalidad de los delitos y las penas consagrados en el artículo 8 de la DDHC<sup>53</sup>;

- El principio de igualdad ante las cargas públicas reconocido en el artículo 13 de la DDHC<sup>54</sup>, el cual se opone al carácter confiscatorio del impuesto;

- El principio de igualdad ante la ley protegido por el artículo 6 de la DDHC<sup>55</sup> ;

- O el derecho de propiedad protegido por el artículo 2 de la DDHC y las garantías fundamentales asociadas a su ejercicio<sup>56</sup>.

**La aplicación de los convenios fiscales internacionales.** – El juez administrativo aplica directamente las normas previstas por los convenios fiscales internacionales, sin necesidad de reenviar la pregunta a una autoridad jurisdiccional superior.

En materia de aplicación de las normas fiscales convencionales, el Consejo de Estado recuerda que, para que el contribuyente pueda invocar una disposición de un convenio internacional, debe ser residente de uno de los Estados contratantes si el convenio cubre las rentas sobre las cuales está gravado y sólo

puede invocar una norma convencional si se refiere a la renta sobre la cual tributa<sup>57</sup>.

Dicha doctrina surge del fallo Charles Aznavour, artista domiciliado en Suiza, quien brindó un concierto en París el 18 de abril de 1989. A cambio del servicio prestado, la empresa francesa Cinéma Communication Vidéo abonó una suma de 400.000 francos a Tangerine Music Productions Ltd, sociedad establecida en Gran Bretaña. La administración tributaria francesa, sobre la base del artículo 155 A del Código General de Impuestos, sometió este monto al impuesto sobre la renta de 1989 en cabeza del señor Aznavour.

Para aplicar la legislación francesa, el Consejo de Estado consideró que, "sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 16 y 17 [del convenio franco-suizo del 9 de septiembre de 1966, en la versión anterior a la reforma del 22 de julio de 1997], las rentas que los profesionales del espectáculo, como los artistas y músicos de teatro, cine, radio o televisión, así como los deportistas, obtengan de sus actividades personales en esta condición, pueden someterse a imposición en el Estado Contratante en que las actividades se llevan a cabo".

Según el Consejo, se desprende de estas disposiciones que los profesionales del entretenimiento y los atletas están sujetos a impuestos en Francia sobre los ingresos derivados de sus actividades realizadas en Francia en esta capacidad.

## **2. Un rol menor en el contencioso de cobro, exceso de poder y responsabilidad del Estado**

### **2.1. El contencioso de cobro de impuestos**

La recaudación impositiva también es fuente de litigios fiscales, los cuales responden a reglas específicas. No obstante, se trata de una rama poco desarrollada del contencioso tributario francés, dado que en el 98% de los

---

<sup>51</sup> CC, 18 de junio de 2010, SCI Kimberly Clark, n°2010-5 QPC.

<sup>52</sup> CC, 28 de marzo de 2013, SARL Majestic Champagne, n° 2012-298 QPC.

<sup>53</sup> CC, 7 de marzo de 2014, n° 2013-371 QPC.

<sup>54</sup> CC, 21 de enero de 2011, Mme B., n° 2010-88 QPC; CC, 20 de enero de 2015, AFEP, n° 2014-437 QPC.

<sup>55</sup> CC, 6 de junio de 2014, Société Orange SA, n° 2014-400 QPC ; CC, 20 juin 2014, M. et Mme M., n° 2014-404 QPC.

<sup>56</sup> CC, 18 de junio de 2010, n° 2010-5 QPC.

---

<sup>57</sup> CE, 28 de marzo de 2008, caso Charles A, n° 271366.

casos, los contribuyentes pagan en plazo los impuestos a su cargo<sup>58</sup>.

### **A. La distribución de competencias entre juez administrativo y juez civil**

Cuando el impuesto no ha sido pagado en plazo, la administración puede proceder al cobro forzado del impuesto (i.e. vías de ejecución). Para ello, dispone de prerrogativas especiales, en particular un privilegio sobre los bienes muebles del contribuyente que prima sobre los privilegios previstos por el artículo 1920 del Código General de Impuestos en caso de concurrencia de acreedores.

Además, la administración goza de una hipoteca legal sobre los bienes inmuebles de los contribuyentes que son sujetos pasivos del impuesto (cf. art. 1929 ter del CGI).

Por último, el legislador le permite a los servicios fiscales embargar las sumas de dinero de las cuales disponen algunos acreedores del contribuyente: los salarios pagados al contribuyente por su empleador (art. L. 145-1 y siguientes del Código del Trabajo) o toda otra acreencia que tenga el contribuyente sobre un tercero deudor, mediante la emisión de un “aviso a tercero detentor<sup>59</sup>” (en adelante, “ATD” cf. arts. L. 262 y siguientes del LPF). Se trata de la vía más utilizada por la administración fiscal para ejercer el cobro forzado de deudas, con más de 5 millones de ATD emitidos cada año<sup>60</sup>.

El contencioso del cobro se limita a tratar la legalidad de la obligación de pagar, que debe distinguirse de la validez o de la exigibilidad del impuesto. La competencia del juez también varía aquí en función de la naturaleza de la demanda.

<sup>58</sup> «Le juge administratif et l'impôt», In archivos temáticos del Consejo de Estado del 23 de enero de 2019.

<sup>59</sup> «ATD», transformado por la ley nº 2017-1775 del 28 de diciembre de 2017 de finanzas rectificativa para 2017 en “SATD” i.e. “saisie administrative à tiers détenteur”.

<sup>60</sup> La administración tributaria francesa emitió 5 901 443 ATD en 2015 y 6 835 111 en 2019. Cf. Rapport d'activité – Cahiers Statistiques 2019, p. 53.

Conviene distinguir los litigios en torno a la «regularidad en la forma» del cobro (lo cual incluye en particular la cuestión de la competencia del agente de cobro que inició la ejecución), llamada “oposición a la ejecución<sup>61</sup>”, de los litigios sobre el fondo de la operación, llamados “oposición a la obligación<sup>62</sup>” (cf. art. L.281 del LPF).

Cuando la oposición se basa en la regularidad formal del acto de ejecución, debe ser llevada ante el juez judicial.

Por el contrario, cuando la oposición a la obligación de pagar está basada en argumentos de fondo, el litigio es lógicamente competencia del juez del impuesto que sería competente para pronunciarse sobre una oposición dirigida contra la determinación del impuesto (explicadas supra III, 1.1).

### **B. El rol del juez del cobro de impuestos**

Al igual que los recursos contra los actos de determinación del impuesto, el recurso contra un acto de cobro pasa por una fase administrativa, en la cual el contribuyente debe dirigirse al superior jerárquico del agente que inició el procedimiento de cobro forzado (art. R. 281-1 del LPF). Sólo en caso de respuesta negativa, el contribuyente puede dirigirse al juez.

En su recurso ante el juez administrativo, el contribuyente puede invocar tres series de argumentos:

- la obligación de pagar no existe con relación al contribuyente, ya sea porque se ha extinguido por un pago liberatorio anterior, porque pesa sobre otra persona, o porque un tercero no es ni codeudor solidario ni tenedor de los fondos pertenecientes al contribuyente;
- el monto reclamado al contribuyente es excesivo, ya sea porque no integra pagos parciales ya efectuados, o porque un tercero no es ni codeudor solidario, ni tenedor de fondos pertenecientes al contribuyente;
- la suma reclamada no es exigible (el contribuyente goza de la suspensión de la obligación de pago) o ya no lo es, dado que el plazo de prescripción se ha vencido.

<sup>61</sup> Opposition à poursuites.

<sup>62</sup> Opposition à contraintes.

La frontera entre la oposición a la ejecución, donde sólo se recurre la obligación de pagar, y el contencioso de la imposición, por el cual el contribuyente se opone al fundamento de la imposición reclamada, puede ser difícil de trazar. El contribuyente puede en efecto sostener que el impuesto que recurre no es exigible y que, además, no es debido porque lo considera infundado en su principio o en su monto. El juez administrativo ejerce un control «vigilante» sobre los argumentos invocados en este contencioso, llegando a recalificar ciertas conclusiones<sup>63</sup>.

Si el cobro forzado es considerado ilegal, el juez administrativo no podrá anularlo. Sólo el juez de la ejecución judicial es competente para pronunciar la anulación de los actos de cobro. El juez administrativo pronunciará entonces la improcedencia de la obligación de pagar<sup>64</sup>. El Agente de Cobro<sup>65</sup> deberá ejecutar la decisión administrativa de cesar el procedimiento de cobro.

## 2.2. El recurso por exceso de poder

El recurso por exceso de poder presenta en derecho tributario un carácter subsidiario: cuando un recurso de pleno contencioso está abierto ante el juez del impuesto, la excepción de recurso paralelo cierra el acceso al juez de la anulación. Así, el terreno privilegiado del recurso por exceso de poder se concentra en la anulación de los actos generales e impersonales, cuya impugnación por vía de acción no le incumbe al juez del impuesto.

Se trata en primer lugar de los actos reglamentarios, reglamentos autónomos, que intervienen en particular para definir el procedimiento tributario contencioso o la organización de la administración tributaria, como reglamentos de aplicación de la ley<sup>66</sup>.

En segundo lugar, la solución que surge de la decisión del 18 de diciembre de 2002, Mme D.<sup>67</sup>, en virtud de la cual pueden ser objeto de un recurso por exceso de poder las circulares e instrucciones que presentan un carácter imperativo, ha sido implementada en el contencioso tributario. Una instrucción fiscal, incluso si se limita a resumir las modificaciones aportadas por el legislador a un dispositivo fiscal, es susceptible de ser elevada al juez del exceso de poder siempre que revista un carácter imperativo<sup>68</sup>. Quienes justifiquen un interés legítimo podrán así pedir la nulidad de las circulares e instrucciones de carácter imperativo: tal es el caso de los contribuyentes cuya situación depende de una interpretación, así como aquellos que pertenecen al mismo círculo de interés<sup>69</sup>.

El Consejo de Estado ha admitido los recursos dirigidos contra las respuestas escritas de los parlamentarios, a condición de que esas respuestas, además de revestir un carácter imperativo, sean oponibles a la administración fiscal sobre la base del artículo L. 80 A del LPF, es decir que le agreguen contenido a la ley<sup>70</sup>. Siendo el poder reglamentario raramente competente para agregarle a la ley condiciones por vía de interpretación imperativa, el juez administrativo anula entonces la instrucción por incompetencia<sup>71</sup> o por violación de la ley<sup>72</sup>. Además, puede controlar la convencionalidad de una ley que una circular reproduce de manera idéntica (e.g. sobre una infracción al principio de libre establecimiento protegido por el Derecho de la Unión europea<sup>73</sup>), o su

<sup>67</sup> CE, Section, n° 233618, Rec.

<sup>68</sup> CE, 6 de marzo de 2006, Syndicat national des enseignants et artistes, n° 262982, Rec.

<sup>69</sup> CE, Section, 4 de mayo de 1990, Association freudienne et autres, n° 55124, Rec.

<sup>70</sup> CE, Section, 16 de diciembre de 2005, Société Friadent, n° 272618, Rec.

<sup>71</sup> CE, 6 de marzo de 2006, Syndicat national des enseignants et artistes, n° 262982, Rec.

<sup>72</sup> CE, 27 de febrero de 2006, Syndicat national de la restauration publique organisé, n° 280590.

<sup>73</sup> CE, 2 de junio de 2006, Mlle. C., n° 275416: El recurso interpuesto contra las disposiciones imperativas de carácter general contenidas en una circular reiterando una norma existente debe ser

<sup>63</sup> CE, 28 de enero de 1983, Billeter, n° 14444, inédita.

<sup>64</sup> E.g. CE, 25 de junio de 2003, Mlle C., n° 240817, A.

<sup>65</sup> En francés, « *Comptable Public* », el cual debe distinguirse del « *expert-comptable* » (equivalente al contador público en la Argentina).

<sup>66</sup> E.g. CE, 6 de junio de 2008, Syndicat national de la restauration publique organisée, n° 299287, Inédita.

constitucionalidad, reenviando la QPC al Consejo constitucional<sup>74</sup>

No obstante, el Consejo de Estado ha juzgado que una respuesta del Ministro de Economía y Finanzas relativa al dispositivo de « blanqueo »<sup>75</sup>, expresada en un documento que tiene forma de « feria de preguntas », que se limita a reenviar sin substituir a las circulares ministeriales que encuadran la acción de la administración fiscal para la aplicación, en particular, de las disposiciones pertinentes del CGI<sup>76</sup>, no puede ser considerada como una toma de posición de la administración que le sea oponible por el contribuyente. Por ello, no puede ser objeto de un recurso por exceso de poder<sup>77</sup>.

Junto a esos actos de carácter general, el juez del exceso de poder puede tratar recursos contra actos individuales que son separables del procedimiento de imposición:

- Las decisiones de rechazo de autorización<sup>78</sup>, si dicha autorización hubiera

---

admitido si dicha norma es contraria a un estándar legal superior cuyo desacato el juez administrativo está facultado a censurar. Se trata por ejemplo de la libertad de establecimiento consagrada en el artículo 43 CE (antiguo 52) del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea.

<sup>74</sup> CE, 9 de julio de 2010, M. y Mme M., n° 339081. Esta decisión consagró la admisibilidad de la cuestión prioritaria de constitucionalidad planteada durante un recurso por abuso de poder dirigido contra las instrucciones 7 R-1-89 del 28 de abril de 1989 y 7-S-1-92 del 11 de febrero de 1992, con el argumento de que reiteraron las disposiciones, que según los demandantes eran contrarias a los derechos y libertades garantizados por la Constitución, de los artículos 885 A, 885 E y 885 U del CGI en relación con el ISF (impuesto sobre la fortuna, hoy reemplazado por el impuesto sobre la fortuna inmobiliaria), ya que estos artículos deben considerarse aplicables al litigio.

<sup>75</sup> Regularización de los haberes poseídos en el extranjero.

<sup>76</sup> Art. 123 bis en este caso.

<sup>77</sup> CE, 17 de mayo de 2017, M. Lacquemant, n° 404270.

<sup>78</sup> A las que están sometidas, por ejemplo, las fusiones o absorciones que implican transferencia de quebrantos.

permitido gozar de ciertos regímenes de imposición favorables previstos por ley<sup>79</sup> ;

- El no reconocimiento de la calidad de sujeto pasivo del IVA, cuando esta calidad le permite al contribuyente efectuar deducciones del IVA pagado sobre compras<sup>80</sup>;

- Ciertas tomas de posición de la administración fiscal sobre una situación de hecho. Estas opiniones vinculantes, que permiten -por razones de seguridad jurídica- obtener una decisión de la administración que le será oponible, están en principio asociadas al procedimiento de imposición y no pueden por lo tanto impugnarse ante el juez del exceso de poder. Una excepción existe cuando aquel que la solicita no es el sujeto pasivo del impuesto. Se trata por ejemplo de las asociaciones que pedían que las donaciones recibidas puedan dar lugar a un crédito de impuesto, porque debían ser consideradas como asociaciones de interés general<sup>81</sup>. O de una persona que presenta una pregunta vinculante, para saber si la operación planificada entra en el ámbito de aplicación de una exención de IVA, cuando -según la respuesta aportada- no se trata del sujeto pasivo del IVA<sup>82</sup>.

Una etapa adicional fue franqueada sobre la posibilidad de impugnar estas decisiones. El Consejo de Estado juzgó que el recurso dirigido contra una opinión vinculante es admisible cuando esta opinión es susceptible de generar para el contribuyente efectos graves, fuera de los tributarios<sup>83</sup>. Se trata de decisiones que conllevan fuertes gravámenes para el contribuyente, o lo sancionan severamente en el plano económico, ubicándolo en una situación de competencia desfavorable o que tiene por consecuencia hacerlo renunciar a un proyecto.

---

<sup>79</sup> TC, 17 de octubre de 1988, SA Cie Méridionale de navigation, n° 2523.

<sup>80</sup> CE, Plenario, 20 de julio de 1990, Association pour l'action sociale de la Charente-Maritime, n° 84846.

<sup>81</sup> CE, 3 de julio de 2002, Association des contribuables associés c/ ministre de l'Économie, 214393.

<sup>82</sup> CE, 19 de febrero de 2014, M. G., 358719.

<sup>83</sup> CE 2 de diciembre de 2016, Société Export Press, n° 387613.

Además, los rechazos por la administración fiscal de pedidos de desgravámenes o de descuentos graciabiles<sup>84</sup>, que no pueden impugnarse ante el juez del impuesto, entran en el ámbito del contencioso por exceso de poder<sup>85</sup>.

Al ser los reajustes negativos o desgravámenes a título graciable<sup>86</sup> medidas de favor concedidas, aunque la legalidad de la imposición no está cuestionada, el juez administrativo ejerce un control mínimo. Censura los errores de derecho, los errores de hecho y las malversaciones<sup>87</sup>. Por otro lado, el juez sólo anulará el rechazo del desgravamen en caso de error manifiesto de apreciación sobre la ausencia de relación entre las ganancias del contribuyente, si está por ejemplo en situación de indigencia o de gran dificultad, y el importe de su deuda fiscal<sup>88</sup>. El Consejo de Estado ha incluso reconocido la existencia de casos de denegación pura y simple del recurso por exceso de poder. De hecho, ha juzgado que la decisión de la administración de usar las prerrogativas reconocidas por el artículo R. 211-1 del LPF<sup>89</sup> reviste un carácter puramente graciable y, por lo tanto, el rechazo de un desgravamen

basado en estas disposiciones no es susceptible de recurso<sup>90</sup>.

Por último, ciertos actos que perjudican a terceros pueden someterse al juez del exceso de poder, a saber:

- una comuna puede impugnar el rechazo del Ministro de Finanzas Públicas a someter ciertas manifestaciones a impuestos cuyo producto debería serles atribuido<sup>91</sup>;

- una colectividad local puede también pedir la anulación del rechazo de la administración fiscal a proceder a rectificaciones en relación a contribuyentes cuya imposición inicial era errónea debido a errores de la administración<sup>92</sup>.

### **2.3. El contencioso de la responsabilidad del Estado por el funcionamiento de los servicios fiscales**

Un contribuyente puede comprometer la responsabilidad del Estado si ha sufrido un daño distinto del pago del impuesto<sup>93</sup>.

El reparto de competencias entre los dos órdenes jurisdiccionales deroga en este punto la doctrina del Tribunal de Conflictos<sup>94</sup>, según la cual la posibilidad de entender en acciones en responsabilidad por las actividades del poder público está reservada al juez administrativo. Así, el juez competente para apreciar la regularidad de las operaciones de determinación del impuesto también lo es

<sup>84</sup> En francés, « *remises gracieuses* ».

<sup>85</sup> CE, Section, 12 de junio de 1936, Dame de Crozals-Roch et Sieur Delpon de Vaux, n° 47785.

<sup>86</sup> En francés, « *à titre gracieux* ».

<sup>87</sup> *Détournement des pouvoirs*. Cf. CE, 15 de octubre de 1980, M. Gallot, n° 17482, Inédita.

<sup>88</sup> CE, 29 de junio de 1988, Mme S., n° 58265.

<sup>89</sup> El artículo R. 211-1 del LPF prevé que la Dirección General de Finanzas Públicas o la Dirección General de Aduanas y Derechos Indirectos pueden dictar de oficio el desgravamen o la restitución de los impuestos vencidos, hasta el 31 de diciembre del cuarto año siguiente a aquél en el que se ha vencido el plazo de reclamación o, en caso de procedimiento judicial, aquel durante el cual se notificó la sentencia. La Dirección General de Finanzas Públicas también puede pronunciar en el plazo de treinta años las reducciones automáticas previstas en el III del artículo 1414 y en los artículos 1414 A y 1601 del Código General de Impuestos relativos al impuesto sobre la vivienda y al impuesto sobre las cámaras de Oficinas y Artesanías

<sup>90</sup> CE, 19 de junio de 2017, Société GBL Energy, n° 403096.

<sup>91</sup> CE, Section, 13 de octubre de 1967, Ciudad de Puteaux, n° 68259.

<sup>92</sup> CE, 27 de abril de 2009, Comuna de Valdoie, n° 296920.

<sup>93</sup> CE, 5 de julio de 1996, SCI Saint-Michel, n° 150398.

<sup>94</sup> Tribunal de Conflictos, "Blanco", 8 de febrero de 1873. En esta especie, una niña había sido atropellada y lesionada por un vehículo perteneciente a una fábrica de tabaco operada por el Estado. Su padre emprendió acciones legales para que el Estado sea declarado responsable civilmente por los daños, sobre la base de los artículos 1382 y 1384 del Código civil. El litigio fue remitido al Tribunal de Conflictos, el cual otorgó la competencia a la jurisdicción administrativa.

para condenar a la administración a reparar los daños causados por dichas operaciones<sup>95</sup>.

Como en otras ramas del derecho administrativo, el juez administrativo ha modificado progresivamente su jurisprudencia en relación a las condiciones en que la actividad de los servicios fiscales puede comprometer la responsabilidad. Si bien el principio de no responsabilidad de la administración fiscal ha sido abandonado en 1913<sup>96</sup>, la jurisprudencia ha exigido durablemente una falta grave. Este requisito fue progresivamente atenuado (en 1990, el Consejo de Estado reconoció la responsabilidad por una simple falta<sup>97</sup> cometida durante una operación de determinación y de cobro del impuesto que no presentaba dificultades particulares), antes de ser completamente abandonado en 2011<sup>98</sup>. Según la jurisprudencia reciente, el contribuyente puede obtener la reparación de un perjuicio, incluso de perturbaciones en las condiciones de existencia, que se origina de manera cierta y directa en las decisiones de la administración.

Diversas faltas permiten comprometer la responsabilidad de la administración: la omisión de informar al Agente de cobro de un pedido de suspensión del pago<sup>99</sup>, una demora anormal en el levantamiento de un embargo sobre los bienes luego de pronunciarse el desgravamen<sup>100</sup>, un «ensañamiento administrativo» durante un procedimiento de inspección<sup>101</sup>, o incluso la ignorancia por una ley tributaria de un convenio internacional<sup>102</sup>.

Muy recientemente, el Consejo de Estado ha reconocido la posibilidad de ejercer un recurso

en responsabilidad del Estado a una persona que había sufrido retenciones ilegales sobre su cuenta bancaria en pago de la deuda fiscal de un contribuyente del cual no era solidariamente responsable. Concretamente, se admitió que la percepción indebida de las sumas en cuestión da lugar a la reparación de un perjuicio adicional al mero reembolso de las sumas retenidas por error<sup>103</sup>.

La falta de la administración es necesaria pero no suficiente para que el juez pronuncie su responsabilidad. Además de ella, debe constatarse un vínculo causal entre la falta y el daño. Por otro lado, el perjuicio generado debe tener carácter directo y cierto. Esta condición de carácter directo del perjuicio puede estar ausente, como en el contencioso general de la responsabilidad administrativa<sup>104</sup>, si resulta de la instrucción que la administración habría tomado la misma decisión sin cometer un acto ilegal, es decir respetando los formalismos prescriptos, teniendo en cuenta todos los elementos que debía considerar, o reteniendo otra base legal<sup>105</sup>.

Por último, el juez administrativo que examina una acción en responsabilidad por la actividad de la administración tributaria no la condenará a reparar el daño si constata la existencia de causas de exención, en particular el hecho del contribuyente<sup>106</sup>.

<sup>95</sup> TC, 31 de julio de 1875, Renaux, n° 81; TC, 1° de julio de 2002, Sociedad Pinault Bretagne et Cie, n° 3294.

<sup>96</sup> CE, 21 de febrero de 1913, Compagnie parisienne des tramways.

<sup>97</sup> CE 27 de julio de 1990, Bourgeois, n°44676.

<sup>98</sup> CE 21 de marzo de 2011, Krupa n° 306225.

<sup>99</sup> CE, 31 de octubre de 1990, Champagne, n° 71073.

<sup>100</sup> CE, 24 de febrero de 1986, Consorts Legrand, n° 40031, inédita.

<sup>101</sup> CE, 6 de abril de 2001, n° 194347.

<sup>102</sup> CE, Assemblée, 8 de febrero de 2007, n° 279522,

<sup>103</sup> CE, 20 de febrero de 2018, M. Durup de Baleine, n° 393219.

<sup>104</sup> CE, 18 de junio de 1986, Mme Krier, n° 49813.

<sup>105</sup> Fallo Krupa precitado.

<sup>106</sup> Mismo fallo.

## PARTICULARIDADES DE LA RED DE CONVENIOS TRIBUTARIOS DE LA REPÚBLICA ARGENTINA. EL TRATAMIENTO DE LA ASISTENCIA TÉCNICA

Carlos Protto  
(Argentina)

En los últimos 45 años, la República Argentina ha venido celebrando -a ritmo variable- su red de tratados internacionales tendientes a eliminar la doble imposición en materia de gravámenes que recaen sobre la renta o el patrimonio. Cabe recordar que los referidos instrumentos tienen la finalidad última de generar un ambiente propicio a la captación de inversiones, otorgando certidumbre en cuanto al nivel de imposición que, en nuestro país -y según el hecho imponible de que se trate-, estarán sometidos los sujetos radicados en los Estados con los cuales tales tratados se encuentran vigentes. Ahora bien, resulta pertinente tener presente que, si bien los convenios en cuestión se han ido negociando y suscribiendo en diferentes etapas -cada una de ellas en momentos signados por diferentes realidades político-económicas-, éstos guardan mucha similitud entre sí, destacándose la consistencia en la política argentina de negociación de tratados tributarios.

### I. Estándares internacionales en materia de convenios tributarios

Ahora bien, no debe soslayarse que la gran mayoría de los convenios para eliminar la doble imposición vigentes a nivel mundial poseen una estructura similar, en atención a que han sido negociados en base a los mismos Modelos -los cuales, a su vez, se asemejan entre sí. Sin embargo, dentro de un formato similar, debe reconocerse que éstos Modelos tienden a favorecer intereses opuestos. En efecto, el Modelo diseñado por el Comité de Expertos en Cooperación Internacional en Materia Fiscal de las Naciones Unidas (ONU) resulta generalmente utilizado por los países en vías de desarrollo -en atención a que propone una mayor protección de la imposición en la jurisdicción

en la que se producen los hechos imponibles. Por el contrario, los países exportadores de capitales prefieren la versión aprobada por el Comité de Asuntos Fiscales de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) -habida cuenta de que pregona la imposición en el Estado en que residen los contribuyentes.

En esta dicotomía entre fuente y residencia, algunos países de la región suelen negociar sus propios instrumentos receptando elementos de uno y otro Modelo según las circunstancias y atento la posición de cada contraparte involucrada. Sin embargo, la República Argentina ha forjado una política de negociación de convenios para evitar la doble imposición muy consistente que no experimenta mayores fluctuaciones, manteniendo mayor similitud con las disposiciones recomendadas desde el foro de las Naciones Unidas, por ser el que mejor se ajusta a las características de la legislación doméstica en materia de imposición a las ganancias y sobre los bienes personales. A esta altura, cabe recalcar que -como se dijera supra- los convenios asignan facultades de imposición entre los Estados, quedando librado a su respectiva normativa interna la manera en que éstos luego ejercerán tales facultades. En definitiva, los convenios para evitar la doble imposición no crean tributos, sino que tan solo permiten o limitan la aplicación de aquellos gravámenes ya previstos en cada jurisdicción.

En efecto, muchos de los elementos esenciales de la red argentina de convenios tributarios, siguiendo la recomendación de este último organismo internacional, permiten la imposición en la fuente de (i) las ganancias derivadas de las obras en construcción cuando éstas exceden de seis meses, (ii) los beneficios empresariales derivados de la prestación de servicios por cierto período en ausencia de un

lugar fijo de negocios (establecimiento permanente se servicios), (iii) las regalías, (iv) las ganancias de capital proveniente la venta de acciones en sociedades con participación mayoritaria, y (v) las jubilaciones y pensiones pagadas a partir de fondos públicos de seguridad social; al tiempo que no contemplan el arbitraje tributario como mecanismo de resolución de controversias entre Estados a raíz de planteos formulados por los contribuyentes.

Otra particularidad que se observa en la política de negociación de convenios para evitar la doble imposición de la República Argentina se relaciona con la inclusión de elementos *sui generis*, es decir, que no surgen de ningún modelo reconocido. Entre éstos, se destacan tanto la posibilidad de gravar en la fuente los beneficios empresariales derivados de actividades aseguradoras por parte de sujetos extranjeros que no cuentan con un establecimiento permanente en el país como la inclusión de los pagos por la prestación de servicios de asistencia técnica dentro de la definición de “regalías”, situación que permite someter tales pagos a imposición en la fuente, atento lo mencionado en el numeral (iii) supra.

## **II. Evolución del tratamiento de la asistencia técnica en los convenios tributarios de Argentina**

Ahora bien, cabe precisar que la política de negociación de este último elemento ha evolucionado a medida que la red argentina de convenios ha ido madurando. Así, se advierte que los primeros convenios negociados por este país no incluían ningún tratamiento especial para la renta derivada de la prestación de servicios de asistencia técnica.

### **II.A. Los primeros tratados tributarios celebrados por Argentina**

Este es el caso del primer instrumento tributario sobre doble imposición celebrado entre la República Argentina y el Reino de

Suecia en el año 1962<sup>1</sup>, en el cual preveía -ya no está en vigor- que todos los beneficios empresariales tributan exclusivamente en el Estado de residencia de la empresa que los obtiene, “...salvo que la empresa realice negocios en el territorio del otro gobierno contratante a través de un ‘establecimiento permanente’ en él situado. Sí la empresa realiza sus negocios en la forma indicada, podrá aplicarse un impuesto en el territorio del otro gobierno contratante sobre los beneficios de la empresa, pero sólo hasta el monto atribuible a ese ‘establecimiento permanente’” –criterio internacional que aún hoy se encuentra vigente. Por su parte, si bien el tratado permitía la imposición en la fuente de las regalías a una alícuota máxima del 15% en base bruta, el alcance brindado a estas rentas -atento al estándar internacional- no comprendía los pagos por la prestación de asistencia técnica.

Idéntico tratamiento, tanto para las regalías como para los beneficios empresariales, aparecía en el también extinto convenio entre Argentina y la República Federal de Alemania del año 1966.<sup>2</sup>

No debe soslayarse que, en el caso de los convenios celebrados en el año 1976 con la República de Chile<sup>3</sup> y con la entonces República de Bolivia -basados en el Modelo del Pacto Andino<sup>4</sup>, a diferencia de los restantes tratados suscriptos por nuestro país,

---

<sup>1</sup> Basado en el Modelo de 1959 de la entonces Organización para la Cooperación Económica Europea (organismo que, con la inclusión de EEUU, Canadá y Japón dio lugar, en el año 1961, a la OCDE).

<sup>2</sup> Tratado negociado en base a la versión original del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE aprobado por su Comité de Asuntos Fiscales en el año 1963.

<sup>3</sup> Este instrumento ya no se encuentra vigente atento la denuncia efectuada en el año 2012 por la República Argentina.

<sup>4</sup> Mediante la Decisión 40 del Acuerdo de Cartagena se establecieron dos Modelos de convenio, el primero para que rigiera entre los países miembros del Acuerdo de Cartagena y el segundo para aquellos Convenios que individualmente celebraran con terceros países ajenos a la subregión.

los cuales se basarán en los Modelos de la OCDE y de la ONU- ello obedeció a que no resultaba necesario regular, de manera expresa, la imposición en la fuente para las rentas relacionadas con la prestación de servicios de asistencia técnica en alguna otra norma, habida cuenta de que el Artículo 7 de tales instrumentos ya preveían, con criterio general, la tributación exclusiva para el Estado en que las actividades empresariales se hubieren realizado.

En cambio, los acuerdos firmados con posterioridad -que sí receptan los principios de asignación de facultades de imposición sugeridos desde los principales organismos internacionales de relevancia en la materia- al condicionar la imposición en la fuente de los beneficios empresariales a cierta presencia física (es decir, la configuración de un establecimiento permanente), debieron incluir normas específicas que se aparten de dicho criterio general<sup>5</sup> a los fines de permitir que todos los pagos de honorarios por servicios de asistencia técnica puedan gravarse en el Estado desde el cual estos proceden.

Así, el instrumento celebrado en el año 1978 entre la República Argentina y la República Federal de Alemania, al no contemplar ninguna excepción al criterio general, sólo permite la tributación en la fuente de la renta proveniente de la prestación de asistencia técnica cuando las actividades del prestador se realizan desde, o configuran, un establecimiento permanente situado en el Estado en que reside el prestatario. Idéntica redacción contenía, en lo que aquí concierne, el extinto convenio entre la República

Argentina y la República de Austria suscripto en 1979.

En cambio, los convenios suscriptos en el año 1979 con Francia e Italia, respectivamente, fueron los primeros en incluir una definición del concepto “regalía” que se aparta del texto sugerido en los Modelos para ese concepto, a los efectos de garantizar que ciertas rentas pudieran tributar en el Estado del cual proceden -aunque de manera limitada<sup>6</sup>-, en aquellos casos en los que el beneficiario de las mismas no contará, para su obtención, con presencia física suficiente en dicha jurisdicción (es decir no hubiere configurado un establecimiento permanente). En efecto, el literal c) del tercer apartado del Artículo 12 de tales instrumentos se precisa que “El término ‘regalías’ empleado en el presente artículo designa los pagos de cualquier naturaleza efectuados por los trabajos de estudio o de investigación de naturaleza científica o técnica concerniente a métodos o procedimientos industriales, comerciales o administrativos”.

## **II.B. Pautas para interpretar la terminología empleada**

Ahora bien, ninguno de los tratados mencionados en el párrafo precedente contienen una definición de qué corresponde entender por “trabajos de estudio o de investigación de naturaleza científica o técnica concerniente a métodos o procedimientos industriales, comerciales o administrativos”. En consecuencia, cabe remitir a lo dispuesto en el segundo apartado del Artículo 3 de tales acuerdos, el cual propone “Para la aplicación del presente Convenio por parte de un Estado, cualquier término no definido tendrá, a menos que el contexto exija una interpretación diferente, el significado que le atribuya la legislación de ese Estado con respecto a los impuestos a los que se aplica el presente

<sup>5</sup> Previsto en sus respectivos Artículos 7 dedicado al tratamiento impositivo de los “Beneficios empresariales”, cuyos primeros apartados disponen que “Los beneficios de una empresa de un Estado Contratante no podrán someterse a imposición en el otro Estado Contratante, a menos que la empresa lleve a cabo negocios en es otro Estado Contratante a través de un establecimiento permanente situado en él. Si la empresa lleva a cabo negocios en la forma mencionada, sus beneficios podrán ser gravados en el otro Estado, pero sólo en la cantidad atribuible a ese establecimiento permanente.”

<sup>6</sup> La mayoría de los convenios tributarios celebrados por la República Argentina -receptando el criterio previsto en el Modelo ONU- asignan facultades compartidas de imposición respecto de las regalías. No obstante, estos instrumentos establecen ciertos límites para el Estado del cual tales rentas proceden cuando su beneficiario efectivo es un residente del otro Estado.

Convenio.”. Corresponde señalar, no obstante, la dificultad existente para identificar, en el contexto, alguna pauta interpretativa de relevancia que permitiera dilucidar el alcance de la expresión transcrita supra, máxime cuando los Comentarios a los principales Modelos<sup>7</sup> no recogen dicha terminología por no formar ésta parte de su redacción. De igual modo, cabe resaltar que la normativa impositiva doméstica argentina no emplea la expresión bajo análisis.

Un análisis de la ley de impuesto a las ganancias vigente al momento en que se negociarán los referidos tratados conduce a tener presente el tratamiento aplicable a lo que parecerían ser las rentas aquí involucradas. Así, se advierte que el entonces segundo párrafo del artículo 12 de la norma disponía que “...serán considerados de fuente argentina los honorarios u otras remuneraciones originados por asesoramiento técnico, financiero o de otra índole prestado desde el exterior”.<sup>8</sup> Por otra parte, mediante el numeral 1) del literal a) del entonces artículo 93 de la ley del gravamen<sup>9</sup> se presume que constituye ganancia de fuente argentina “...el 60% de los importes pagados por prestaciones derivadas de servicios de asistencia técnica, ingeniería o consultoría que no fueran obtenibles en el país a juicio de la

autoridad competente en materia de transferencia de tecnología, siempre que estuviesen debidamente registrados y hubieran sido efectivamente prestados”. Finalmente, el literal h) de dicho artículo<sup>10</sup> presumía que constituye ganancia de fuente argentina “...el 90% de los importes pagados por ganancias no previstas en los incisos anteriores” entendiéndose que allí estarían comprendidos los pagos por servicios de asistencia técnica que no se encontraran comprendidos en el numeral 1 del literal a) antes mencionado.

A esta altura del análisis se entiende oportuno advertir que ni la ley ni su reglamentación proponen una definición de las expresiones “honorarios u otras remuneraciones originados por asesoramiento técnico, financiero o de otra índole” y “prestaciones derivadas de servicios de asistencia técnica, ingeniería o consultoría que no fueran obtenibles en el país”, motivo por el cual cabe conceder a los términos empleados el sentido corriente que a cada uno de ellos normalmente se les atribuye. No obstante, tiempo después, mediante el artículo 5° de la Resolución P-328/2005, el Instituto Nacional de Propiedad Industrial definió el alcance de la asistencia técnica, ingeniería y/o consultoría contenida en el numeral 1) del inciso a) del artículo 93 de la ley de impuesto a las ganancias entonces aplicable -es decir, las prestaciones encuadradas en la ley de transferencia de tecnología-, como “...aquellas prestaciones que se cumplan bajo la forma de locación de obra o servicios, en la medida que impliquen un conocimiento técnico aplicado a la actividad productiva de la contratante local y la transmisión a ésta o su personal de dicho conocimiento, ya sea en todo o en parte del mismo, mediante capacitación, recomendaciones, guías, indicaciones de mecanismos o procedimientos técnicos, suministro de planos, estudios, informes o semejantes, siempre que su contraprestación

---

<sup>7</sup> Los Comentarios a los Modelos de Convenio Tributario de la OCDE y de las Naciones Unidas constituyen las principales pautas interpretativas, puesto que forman parte del contexto en el cual se desenvuelven las negociaciones de los tratados celebrados por las naciones. En efecto, se considera que los países involucrados en la negociación de este tipo de instrumentos bilaterales no desconocen la interpretación oficial que los propios organismos internacionales efectúan de las cláusulas contenidas en los Modelos por ellos aprobados. Asimismo, corresponde tener presente que los Estados son invitados por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE para formular observaciones cuando no coinciden con una determinada interpretación contenida en su Modelo.

<sup>8</sup> Hoy se corresponde con el segundo párrafo del artículo 13 de la ley de impuesto a las ganancias, texto ordenado en 2019 y sus modificaciones.

<sup>9</sup> Artículo 104 del texto ordenado en el año 2019.

---

<sup>10</sup> Hoy se corresponde con el inciso i) del artículo 104 de la ley de impuesto a las ganancias, texto ordenado en 2019 y sus modificaciones.

se abone en forma proporcional a los trabajos, que deberán ser previamente determinados en forma concreta y precisa en el instrumento contractual”.

Sin perjuicio de la definición provista por la autoridad de aplicación en materia de transferencia de tecnología para las rentas que se benefician de la alícuota reducida prevista en el numeral 1 del literal a) del entonces artículo 93 de la ley del impuesto a las ganancias, se entiende que dicho alcance no aplicaría *mutatis mutandis* en el ámbito de los Convenios Tributarios suscriptos con Francia e Italia toda vez que la terminología empleada no resulta análoga y, en el caso de los tratados celebrados con posterioridad a aquéllos, no circunscribió el término “regalías” meramente a los servicios de asistencia técnica concertados en el marco de los contratos de transferencia de tecnología. En consecuencia, resulta razonable interpretar que tales tratados aludirían también a aquellos servicios de asistencia técnica que exceden los alcances de la ley y que, por ende, no les resultan aplicable las precisiones oportunamente provistas desde el Instituto Nacional de Propiedad Industrial.

### **II.C. La asimilación de la asistencia técnica como regalías**

Tal como se anticipa en el párrafo precedente, con posterioridad a los convenios negociados con Francia e Italia, la República Argentina acordó, en sus tratados tributarios bilaterales, una definición del término “regalías” que incluye los pagos por la prestación de servicios de asistencia técnica, permitiendo la imposición en la fuente de los pagos efectuados por ese concepto. Dicho tratamiento se encuentra en cada uno de los instrumentos vigentes que se hubieren celebrado a partir del año 1980 (por orden cronológico: Brasil, Canadá, Finlandia, Suecia, Dinamarca, Reino Unido, Bélgica, Países Bajos, Noruega, Australia, Rusia, España, Suiza, Chile, México, Emiratos Árabes Unidos y Qatar)<sup>11</sup>. Asimismo, igual criterio aparece

<sup>11</sup> Idéntico tratamiento contenían los ya extintos convenios celebrados con España (1992) y con Suiza (1997).

contemplado en los tratados suscriptos por Argentina en los últimos años (China, Turquía, Luxemburgo y Austria).

Atento la incertidumbre ocasionada por la falta de precisiones en cuanto a las prestaciones que resultan comprendidas en la cláusula, algunos de los acuerdos más recientes<sup>12</sup> celebrados por la República Argentina incluyen en sus protocolos una definición de la expresión asistencia técnica<sup>13</sup>, ello, a los fines de evitar el arduo y frustrante recorrido que, generalmente, proponen las pautas interpretativas exigidas en el segundo apartado del Artículo 3 de cada convenio. En resumidas cuentas, el alcance acordado en tales instrumentos engloba la prestación de servicios adaptados a las necesidades del prestatario que involucran la aplicación de experiencias, habilidades o conocimientos, especializados y no patentables, por parte del prestador y que no necesariamente requieren la transmisión de ese conocimiento al prestatario<sup>14</sup>.

### **II.D. La importancia de las Cláusulas de Nación Más Favorecidas**

<sup>12</sup> Aquellos firmados con Austria (2019), Chile (2015), China (2018), Luxemburgo (2019) y México (2015), como así también el protocolo de enmienda al Convenio con Brasil.

<sup>13</sup> En el caso del Convenio con la República Francesa, se incluyó una definición de la expresión “trabajos de estudio o de investigación de naturaleza científica o técnica concerniente a métodos o procedimientos industriales, comerciales o administrativos”, entendiéndolos como “...no comprende los servicios estandarizados, sino estudios, investigaciones o encuestas personalizados que consistan en producciones escritas en donde el proveedor debe dar muestra de una habilidad especial que exija un mayor nivel de conocimientos que el habitual propio de su profesión. Dichos estudios, investigaciones o encuestas deben estar relacionados con la mejora de métodos o procedimientos industriales, comerciales o administrativos que sean o no implementados por el cliente, sin perjuicio de la intervención del proveedor”.

<sup>14</sup> La transferencia de experiencias califica como una prestación de “know-how”, también considerada como “regalía” en los términos de los Convenios tributarios.

Ahora bien, resulta de relevancia destacar que muchos de los convenios vigentes que permiten la imposición en la fuente de la renta proveniente de la prestación de servicios de asistencia técnica contienen, en sus protocolos, cláusulas de nación más favorecida conforme las cuales la República Argentina se comprometió a conceder a sus contrapartes, el mismo tratamiento que el que, con posterioridad, acordará con relación a ciertas rentas -incluidas las regalías- y de manera menos gravosa que el previsto en el respectivo convenio, con un tercer Estado. Dicho tipo de disposición se observa en los convenios vigentes celebrados con Bélgica, Canadá, Dinamarca, Francia, Italia, Noruega, Países Bajos, Reino Unido, Suecia, como así también en los instrumentos suscriptos en los últimos años con Austria, China y Luxemburgo, los cuales -atento que se encuentra pendiente la debida aprobación parlamentaria en nuestro país- aún no entraron en vigor.

En este contexto, se puede apreciar que la red de convenios tributarios de la República Argentina se encuentra intrínsecamente vinculada al resultado de las negociaciones que, a cada momento, efectúa el país. En efecto, la entrada en vigor de un convenio en términos más favorables que los previamente celebrados, implica -para estos-, por un lado, una modificación de manera prácticamente automática<sup>15</sup>, por la activación de las cláusulas de nación más favorecidas mencionadas previamente y, por el otro, una revisión del texto acordado a partir del requerimiento que, al respecto, formularían las contrapartes en aquellos casos en los que no se hubieren concedido disposiciones de carácter dinámico.

En virtud de lo expuesto, cabe entender que la suscripción de un nuevo tratado que se aparte de la política de negociación nacional mantenida por más de cuatro décadas debería resultar de un profundo análisis que derive en una firme decisión de Estado consistente en

---

<sup>15</sup> Sin perjuicio de que algunos de los convenios más recientes y aún no vigentes (Austria y China) introducen una suerte de notificación y coordinación previa entre las autoridades competentes para determinar la manera en que operará la cláusula.

alterar el tratamiento impositivo, no solo para los hechos impositivos que acontezcan en el marco de dicho instrumento, sino que para aquellos que impactan en toda la red de convenios tributarios, con su correspondiente correlato en términos recaudatorios.

### III. El convenio tributario entre Argentina y Japón

Curiosamente, en junio de 2019, y de manera aislada, las autoridades nacionales consintieron la celebración de un convenio para evitar la doble imposición cuyo dedicado a las regalías no comprende los pagos por la prestación de servicios de asistencia técnica<sup>16</sup>. En consecuencia, la jurisdicción desde la cual proceden tales rentas no podrán someter éstas a imposición, marcando un claro desvío en la política argentina sobre la materia. Ahora bien, se ha dicho más arriba en este párrafo que se trata de una conducta aislada por parte del Estado nacional toda vez que, con posterioridad ha mantenido la tradicional línea de negociación, suscribiendo instrumentos que incluyen la asistencia técnica dentro de la definición de regalías, permitiendo, por lo tanto, su tributación en la fuente<sup>17</sup>.

A mayor abundamiento, no se percibe una clara voluntad del Estado argentino de modificar uno de los elementos esenciales de su política de tratados tributarios, producto de un fructífero debate entre notables. En efecto,

---

<sup>16</sup> Convenio entre la República Argentina y el Estado de Japón para Eliminar la Doble Imposición con Respecto a los Impuestos sobre la Renta y para Prevenir la Evasión y Elusión fiscal, firmado en Osaka el 27 de junio de 2019.

<sup>17</sup> Convenio entre la República Argentina y la República de Austria para Eliminar la Doble Imposición con Respecto a los Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio para Prevenir la Evasión y Elusión fiscal, y Protocolo de Enmienda al Convenio entre la República Argentina y la República Francesa a fin de Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio, firmados ambos en Buenos Aires el 6 de diciembre de 2019.

el mensaje de elevación<sup>18</sup> al Honorable Congreso de la Nación del Proyecto de Ley mediante el cual se propicia la aprobación legal del convenio sobre doble imposición firmado entre nuestro país y Japón, oportunamente preparado por el Poder Ejecutivo Nacional, se limita a describir los alcances de las principales cláusulas contenidas en el instrumento bilateral, entre ellas las regalías, pero omitiendo realizar todo tipo de referencia respecto de qué tipo de rentas resultan consideradas como regalías y sin precisar, claro está, que los pagos por la prestación de servicios de asistencia técnica tendrán el tratamiento general de los beneficios empresariales (es decir, que únicamente tributarán en el Estado del cual proceden cuando se vinculen con las actividades que su beneficiario realiza a través de un establecimiento permanente allí situado).

### III.A. Las implicancias de su entrada en vigor

Sin perjuicio de ello, de aprobarse parlamentariamente el convenio (al momento de redactarse este artículo, el trámite cuenta con dictamen favorable, de fecha 22 de enero de 2022, tanto de la Comisión de Relaciones Exteriores y Culto y de la Comisión de Presupuesto y Hacienda del Honorable Senado de la Nación<sup>19</sup>) y de procederse a su ratificación mediante la notificación por vía diplomática, éste entrará en vigor y resultará plenamente aplicable para los pagos que se realicen a partir del primero de enero del año siguiente a esa entrada en vigor<sup>20</sup>. En definitiva, y en lo que aquí interesa, a partir de dicha fecha ya no resultará posible la retención en la fuente por los pagos de asistencia técnica efectuados desde el país a

beneficiarios residentes en Japón y, más aún, en virtud de las cláusulas de nación más favorecidas contenidas en la red argentina de tratados tributarios, tampoco podrá exigirse recaudación alguna con motivo de los pagos que por dicho concepto perciban los sujetos con residencia fiscal en Bélgica, Canadá, Dinamarca, Francia, Italia, Noruega, Países Bajos, Reino Unido y Suecia. Lo mismo ocurrirá respecto de los residentes austríacos, chinos y luxemburgueses una vez que entren en vigor los acuerdos firmados por Argentina con sus respectivos países.

### III.B. Contexto político local e internacional

Algunos de los detalles que no deberían escapar al análisis se relacionan con las circunstancias en las que el convenio en cuestión ha sido celebrado.

Por un lado, se destaca el interés en que el tratado bilateral entre en vigor cuanto antes, manifestado tanto por autoridades como por inversores nipones, y la presión que éstos habrían ejercido para que ello así suceda. De ello da cuenta la versión taquigráfica<sup>21</sup> de la reunión plenaria de comisiones del Senado durante la cual se emitieron los dictámenes favorables para que se proceda a la aprobación legal del tratado, conforme la cual los gobernadores de las provincias de Catamarca, Jujuy, La Rioja, Chaco y Santiago del Estero habían solicitado -a pedido del señor Embajador del Estado de Japón en Buenos Aires- el más urgente tratamiento, atento que necesitan el Convenio para que las inversiones puedan llegar a sus jurisdicciones.

Por otro lado, el proceso de adhesión a la OCDE al cual hace algunos años accedió la República Argentina. Al respecto, y si bien desde el año 2013 el país ya es miembro asociado al Comité de Asuntos Fiscales de dicho organismo internacional -para lo cual se debió adherir a los principales instrumentos emanados de dicho foro (entre ellos el Modelo de Convenio Tributario de la OCDE, el cual no permite la imposición en la fuente de los

<sup>18</sup> Publicado en el sitio web del Honorable Senado de la Nación, al cual se puede acceder a partir del siguiente enlace [Número de Expediente 436/19](#)

<sup>19</sup> Publicado en el sitio web del Honorable Senado de la Nación (al cual se accede desde: <https://www.senado.gob.ar/parlamentario/parlamentaria/ordenDelDiaResultadoLink/2022/34>).

<sup>20</sup> Conforme el literal (b) del segundo apartado del Artículo 31 del Convenio para Eliminar la Doble Imposición entre Argentina y Japón

<sup>21</sup> A la cual se accede desde el siguiente enlace: [REUNIÓN Nº 6 PLENARIA DE LAS COMISIONES DE RELACIONES EXTERIORES Y CULTO Y DE PRESUPUESTO Y HACIENDA](#)

servicios de asistencia técnica)-, es posible que se haya intentado brindar una clara señal que pudiera ser bien recibida por algunos de los socios más relevantes de dicho foro -entre los cuales se destaca Japón

Finalmente, y no menos determinante, el intento de favorecer el voto japonés en el marco de las negociaciones en el ámbito del Fondo Monetario Internacional, con relación a la deuda contraída por aquél entonces por nuestro país con dicho organismo multilateral de crédito, la cual resultó la más grande en la historia de dicha institución internacional. Detrás de EEUU (posee el 16,5% de los votos), Japón es el segundo país con mayor cantidad de votos en dicha organización (6,14%).

En base al contexto geopolítico descrito supra, y atento la descripción de las consecuencias que se derivarían de la entrada en vigor del Convenio entre la República Argentina y el Estado de Japón para Eliminar la Doble Imposición con Respecto a los Impuestos sobre la Renta y para Prevenir la Evasión y Elusión fiscal, firmado en Osaka el 27 de junio de 2019, se entiende conveniente y esperable que sus alcances sean debidamente meritados y debatidos en el ámbito del Honorable Congreso de la Nación, de conformidad con el principio de legalidad que en materia tributaria exige nuestra Constitución Nacional<sup>22</sup>.

---

<sup>22</sup> Artículos 4° 17 y 75 inciso 2 de la Constitución de la Nación Argentina.

## SOLIDARIDAD, EQUIDAD E IGUALDAD FINANCIERA EN EL TEXTO CONSTITUCIONAL Y SU VINCULACIÓN CON LA CEDAW

Karina M. Larrañaga  
(Argentina)

### I. Introducción

A partir de la investigación realizada en ocasión de un trabajo anterior vinculado a las distintas Iniciativas de Presupuesto con Perspectiva de Género (“IPPG”)<sup>1</sup> observamos que las pautas<sup>2</sup> de equidad, igualdad y solidaridad, tomadas como base para la distribución de recursos públicos tanto a través de la Ley de Presupuesto, como de la ley de coparticipación, se encuentran íntimamente vinculadas con el derecho de igualdad en materia de género consagrado y garantizado a través de la “Convención para la Eliminación de todas las Formas de Discriminación contra las Mujeres”, conocida por sus siglas en inglés CEDAW e incorporada al texto constitucional a través del art. 75 inc. 22 con idéntica jerarquía.

En este contexto cabe realizar preliminarmente, dos aclaraciones; en primer lugar, el derecho a la igualdad formal<sup>3</sup>, sin distinción de sexo, raza, color, etc. se encontraba contenido en el articulado constitucional, sin embargo, mediante la

ratificación de la CEDAW y su posterior constitucionalización se logra un avance exponencial en materia de igualdad de género. El Estado debe garantizar luego de la aprobación constitucional de la CEDAW la igualdad no sólo formal, sino principalmente material y que alcanza, además, la igualdad de resultado. La igualdad formal, tal y como estaba prevista en el texto normativo, perpetuaba las inequidades tal como ha quedado demostrado en los hechos<sup>4</sup>. En segundo lugar, la CEDAW, que es considerada la Carta Fundamental en materia de Derechos de la Mujer, fue originariamente ratificada por el Estado Argentino a través de la Ley Nro. 23.179, y posteriormente elevada a rango constitucional mediante la reforma constitucional de 1994. Todo el articulado de la CEDAW gira en torno al logro de la igualdad material, la equidad y la no discriminación por cuestiones de género, proponiendo y obligando a los Estados ratificantes a tomar políticas activas para alcanzarla<sup>5</sup>.

Es por ello que, dada su importancia y vinculación intrínseca con el tema de este trabajo, haremos expresa remisión a esta norma a lo largo del mismo. Formulamos esta aclaración toda vez que no es la única Convención Internacional protectora de la Igualdad de Género,<sup>6</sup> suscritas por nuestro

<sup>1</sup> Larrañaga Karina: “Presupuesto Público con Perspectiva de Género, Algunos apuntes para su discusión Jurídica y de Política Pública” Rev. La Ley, septiembre de 2019.

<sup>2</sup> Hacemos notar que el texto constitucional al referirse a la equidad, solidaridad e igualdad en el art. 75 inc. 2 e inc. 8 las denomina “pautas”. Las pautas que deben guiar la distribución de recursos públicos. Sin embargo, en nuestro trabajo nos referiremos a ellas indistintamente como pautas o principios. No sin antes aclarar que dada la diferencia expuesta por Robert Alexy entre Reglas y Principios en su obra: “Los Derechos Fundamentales.” Editorial Ad Hoc, 2012, consideramos que la interpretación armónica de estas pautas con los derechos constitucionales, avalaría su definición como principios, según las enseñanzas de Robert Alexy.

<sup>3</sup> Art. 16 Constitución Nacional.

<sup>4</sup> Para consultar información relevante en relación al tema véase [¿Dónde encontrar datos sobre las desigualdades de género en el mundo?](#), fecha de recupero 6/9/2021

<sup>5</sup> [Convención sobre la eliminación de todas las formas de discriminación contra la mujer](#), fecha de recupero, 6/9/2021

<sup>6</sup> Consideramos fundamental realizar una aclaración preliminar en relación al término género y mujeres utilizado en este trabajo. La definición de género adoptada en este trabajo parte de la calificación dada por el art. 2 de la Ley Nro. 26.743

país con carácter obligatorio, vinculante y exigible, y rango constitucional, sin perjuicio de lo cual y atento su lugar central en este trabajo será nuestro objeto de remisión principal.

Otro instrumento internacional de remisión obligada en este trabajo será la Declaración y Plataforma de Acción de Beijing de 1995 en tanto y en cuanto significó un avance concreto en la implementación de la CEDAW. La Declaración de Beijing materializó el mainstreaming de género y con ello la obligación para todos los Estados ratificantes de llevar a cabo el análisis, el diseño, implementación y evaluación de todas las políticas públicas con una mirada transversal que persiga la igualdad en los términos de la CEDAW, es decir, igualdad jurídica, material y de resultado.<sup>7</sup>

Junto con los instrumentos internacionales indicados en forma precedente, nos remitiremos también en este a la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible y al Foro Generación Igualdad recientemente reunido en París<sup>8</sup> del que nos ocuparemos más adelante.

En el caso de la Agenda 2030, ratificada por el Poder Ejecutivo a través del Dec. 880/2016,

---

en cuanto enuncia: *Se entiende por identidad de género a la vivencia interna e individual del género tal como cada persona la siente, la cual puede corresponder o no con el sexo asignado al momento del nacimiento, incluyendo la vivencia personal del cuerpo. Esto puede involucrar la modificación de la apariencia o la función corporal a través de medios farmacológicos, quirúrgicos o de otra índole, siempre que ello sea libremente escogido. También incluye otras expresiones de género, como la vestimenta, el modo de hablar y los modales*". Sin embargo, la poca información estadística sobre el tema distingue generalmente entre mujeres y varones, niños y niñas. De allí que muchas veces la referencia obligada será a estos términos aclarando que ello no implica confusión entre sexo y género sino la forma en que se exponen los muy escasos datos existentes en la materia.

<sup>7</sup> Véase [Incorporación de la perspectiva de género | ONU Mujeres](#), recuperado el 6/9/2021

<sup>8</sup> El Foro fue convocado por ONU MUJERES, y organizado conjuntamente por los gobiernos de Francia y México. El cierre del Foro tuvo lugar en París el 2 de julio del 2021.

consagra 17 Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS), 169 metas y 230 indicadores que permiten evaluar el cumplimiento de los compromisos asumidos por el Estado. En lo que refiere a este trabajo, es de especial atención el ODS 5 que identifica como condición necesaria, pero no suficiente, para alcanzar el desarrollo social económico y medio ambiental sostenible<sup>9</sup>, la igualdad de género y empoderar a todas las mujeres y niñas.

Cabe sí aclarar que, a diferencia de la CEDAW y la Declaración y Plataforma de Beijing, la Agenda 2030 no es un Acuerdo jurídicamente exigible al Estado Argentino. La Agenda 2030 forma parte del denominado "soft law" y si bien representa un compromiso internacional, no es internacionalmente exigible a nuestro país, como sí lo es la CEDAW incluida en el mencionado Art. 75 inc. 22 del Texto Constitucional.

Como parte de la Declaración de Beijing y vinculado con la Agenda 2030, cabe referirse también, y toda vez que reafirma el llamado a la igualdad material de géneros como elemento central del desarrollo sostenible, al recientemente reunido Foro Generación Igualdad que culminará su trabajo en París con la presencia concreta de nuestro país.<sup>10</sup>

Hecha una breve referencia a las normas nacionales e internacionales fundamentales que analizaremos en este trabajo, todas ellas intrínsecamente vinculadas al principio de

---

<sup>9</sup> El Informe Brundtland, definió el "desarrollo sostenible" como el desarrollo que permite satisfacer las necesidades de las generaciones presentes sin comprometer las posibilidades de las del futuro de satisfacer sus propias necesidades. Buscaba atender tanto las demandas por una agenda de protección del medio ambiente como las de asegurar el desarrollo de los países con menor nivel de desarrollo. Por tanto, se requería la integración de las políticas ambientales y las estrategias de desarrollo (en sus componentes económico y social). Esta condición llevó al tratamiento, a lo largo del tiempo, de "tres dimensiones" o "tres pilares" del desarrollo sostenible (el económico, el social y el ambiental).

<sup>10</sup> <https://www.argentina.gob.ar/noticias/foro-generacion-igualdad-argentina-lidera-debates-sobre-autonomia-fisica-y-derechos>- recuperado el 6/9/2021

igualdad de género, cabe delimitar la finalidad perseguida por el mismo.

Nuestro trabajo intentará poner en evidencia la vinculación existente entre las pautas o principios financieros generales de distribución de recursos públicos de igualdad, equidad y solidaridad e idénticos derechos reconocidos en las distintas Declaraciones, Foros y Acuerdos ratificados por nuestro país a nivel constitucional y/o normativo y constitutivos de la igualdad sustantiva o efectiva de género.

La primera cuestión que trataremos de desarrollar es la vinculación existente entre los principios financieros y los derechos contenidos en las Convenciones Internacionales citadas sobre igualdad de género, concretamente la CEDAW, la Declaración y Plataforma de Acción de Beijing, el ODS 5 y el Foro Generar Igualdad y en su caso, cómo se vinculan o armonizan.

En segundo lugar, nos ocuparemos del presupuesto público y su función central en la búsqueda de la igualdad material y nos referiremos puntualmente al diseño que mejor materializa el objetivo de alcanzar la igualdad de género.

La tercera cuestión, y no por ello menos relevante, es la función del presupuesto público como instrumento de medición para el logro de la igualdad de género. Para ello nos referiremos puntualmente al presupuesto público con perspectiva de género haciendo foco en su rol instrumento de financiación de políticas activas que persigan la igualdad de género, interpretada conforme al contenido y alcance otorgado fundamentalmente por la CEDAW y la Declaración de Beijing.

Por último, nos referiremos a la evaluación de impacto, centrando nuestro esfuerzo en exponer su importancia al momento de valorar si efectivamente se ha alcanzado la igualdad en términos de la CEDAW, y la función en este contexto de los objetivos, metas e indicadores, como forma de medición. Por otra parte, y ya desde el derecho financiero, trataremos de resaltar la importancia de la evaluación de impacto como mecanismo indirecto de control del gasto público, sobre todo en relación a la utilización eficiente y eficaz del mismo de forma de obtener el mayor retorno social

posible con el asignación presupuestaria ejecutada.

Es necesario aclarar también que este trabajo se referirá en forma exclusiva al presupuesto público, o más precisamente a la faz erogatoria de la actividad financiera pública, toda vez que resulta la forma por excelencia de vehicular económicamente las políticas públicas. Ello no implica desconocer la trascendencia en materia de género de la faz recaudatoria de la actividad financiera pública, es decir de los recursos tributarios como mecanismo idóneo para perseguir la igualdad de género.

Sin embargo, por cuestiones sobre todo vinculadas a la complejidad de abordar en un solo trabajo ambos temas, nos limitaremos a la actividad erogatoria. Ello no sin antes resaltar que el estudio de la actividad financiera pública en su conjunto, es decir erogatoria y recaudatoria, es fundamental al momento de planificar políticas públicas que persigan la igualdad de género. El análisis parcializado de la actividad financiera podría generar que los beneficios obtenidos a través de un presupuesto correctamente diseñado en materia de género, desaparezcan o se neutralizan mediante la imposición de tributos que no reconozcan las desigualdades.

## **II. Los principios de Equidad, Solidaridad e Igualdad en materia Financiera y el Derecho a la Igualdad en materia de género.**

La Constitución Nacional regula la actividad financiera pública a través de la denominada "constitución financiera" cuyo objeto central es hacer efectivo el sistema de derechos e instituciones consagrado en la Carta Magna. Como señala Corti<sup>11</sup>, "...se trata de que sobre realidad empírica el ordenamiento institucional del Estado de Derecho y que paralelamente los poderes y órganos públicos puedan ejercer las potestades que el ordenamiento jurídico les otorga." La noción de actividad financiera que desarrollamos en este trabajo parte de su carácter redistributivo e instrumental para el cumplimiento de su

<sup>11</sup> Corti Horacio: "Derecho Constitucional Presupuestario" Editorial Ha Hoc, pág. 56.

finalidad principal que no es sino la efectiva operatividad de los derechos e instituciones que consagra el texto constitucional.<sup>12</sup>

El fenómeno financiero al que hacemos referencia en este trabajo no es un fenómeno estático sino dinámico, que muta y evoluciona con la sociedad y con la concepción que esa sociedad tiene en un momento histórico determinado de las funciones propias del Estado. Así la concepción actual de la actividad financiera se enmarca en un contexto donde la igualdad de género representa tanto un valor social como un requisito sine qua non para el desarrollo sostenible.

La actividad financiera pública es por otra parte, históricamente, el resultado de la interacción de tres disciplinas en puja constante por imponer su visión y su propio lenguaje en la materia. Ellas son, el derecho, la política y la economía. No es posible analizar el fenómeno financiero público sino a partir de la interacción de estas disciplinas y su evolución histórica y social, donde la igualdad de género ha tomado un lugar impensado hasta ahora, que nos obliga a reinterpretar estas instituciones.

En esta puja el derecho ha sido históricamente el más débil, debilidad materializada tanto en el financiamiento de políticas públicas a través del presupuesto público,<sup>13</sup> como en las omisiones legislativas a la reglamentación de las competencias financieras del Congreso, hecho crucial sobre todo luego de la reforma constitucional de 1994<sup>14</sup> y cuyo impacto alcanza nuestros días.

<sup>12</sup> Casado Olleros Gabriel: "La Constitucionalización de la Justicia en el gasto público" en La Constitución y el Derecho Financiero, pág. 622.

<sup>13</sup> Todos los derechos tienen un costo y ese costo se hace efectivo mediante la dotación de la partida presupuestaria respectiva que financia la política pública que torna operativo el derecho, la ausencia o carencia en dicha partida implica la vulneración total o parcial del derecho.

<sup>14</sup> Dentro de las omisiones parlamentarias en materia financiera cabe citar como las más importantes: El dictado de una de Coparticipación de Impuestos, el dictado de la norma reglamentaria de funcionamiento de la Auditoría General de la Nación, órgano de control externo de la actividad financiera pública, la ausencia en la designación del Defensor del Público tal y como preceptúa el art.

Sin embargo, ni el dinamismo de la actividad financiera pública ni la puja interna entre el derecho, la economía y la política alteran los elementos estructurales de la disciplina a saber: recursos públicos, gasto público y presupuesto público, así como tampoco modifica la forma de interpretarlos teniendo como punto de partida y referencia la Constitución Nacional.

La invocada supremacía política, intenta explicar el presupuesto público como un "acto de gobierno" que alcanza el status de ley formal a través de un acto legislativo de convalidación,<sup>15</sup> pero que queda fuera de la competencia material del poder legislativo para ser modificado.<sup>16</sup>

Por otra parte, según la visión económica de la actividad financiera, su función central es la satisfacción de las necesidades públicas experimentadas sin distinciones de género por todos los ciudadanos, en un esquema de recursos limitados y necesidades ilimitadas, donde las necesidades públicas serán calificadas como tales por el propio Estado, y será la economía la que en definitiva condicione la operatividad de los derechos (bienes y servicios públicos) según los recursos disponibles.<sup>17</sup>

86 del texto constitucional luego de más de 12 años de vacancia en el cargo, entre otras.

<sup>15</sup> Barra Rodolfo: "Naturaleza jurídica del Presupuesto" véase: [ASPECTOS JURÍDICOS DEL PRESUPUESTO](#) En igual sentido sostenía Mayer: "La ley de presupuesto no constituye, por su contenido, más que una cuenta, una estimación, un plan del ejercicio futuro. El gobierno, colocado frente a la representación nacional como administrador responsable de los dineros públicos faltaría a su deber si quisiera proceder sin este Plan. Pero podría trazarlo solo." Mayer Otto: "Derecho Administrativo T. II- Parte Especial" 1982, Depalma, Buenos Aires, pág. 192.

<sup>16</sup> Según esta postura el Poder Legislativo no tenía aptitud para "modificar" el presupuesto sino que debía aprobarlo sin observación, pues lo contraría implicaba invadir competencias de otro poder.

<sup>17</sup> Corti Horacio: "Las restricciones Presupuestarias en la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación." Véase: [Las restricciones presupuestarias en la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia argentina - Dialnet](#)

Ni en la visión política ni en la visión económica de la actividad financiera se considera siquiera la problemática de género. Mientras que, en la visión jurídica, ya de por sí descolorida, el eje gira en torno al funcionamiento de las instituciones financieras constitucionales<sup>18</sup>. La actividad financiera pública en las concepciones tradicionales se encontraba visiblemente “desconectada” de los derechos consagrados en el texto constitucional, como si el presupuesto público no tuviese en los hechos la función central de financiarlos.

La igualdad de género, como compromiso del Estado y derecho de la mitad de la población<sup>19</sup>, no era ajena a esta desconexión pues si bien ya a través de la Ley Nro. 23917 el Estado Argentino había ratificado la CEDAW y adherido a la Declaración y Plataforma de Acción de Beijing, no existía un “correlato” financiero entre las obligaciones asumidas mediante la ratificación de éstas norma y la actividad financiera pública.

Nuestra posición, por el contrario, parte de considerar el presupuesto público como una pieza clave en el financiamiento de las políticas públicas que materializan la prestación efectiva de los derechos<sup>20</sup> y donde los principios financieros de igualdad, equidad y solidaridad, por imperativo constitucional, deben aplicarse a toda la actividad financiera del Estado, incluso y con rango calificado por los compromisos asumidos por el Estado Argentino en materia internacional, a la igualdad de género, derecho humano constitucionalmente reconocido.

<sup>18</sup> Recursos públicos, Deuda Pública, Banco Central, Sistema Federal de Distribución de recursos públicos.

<sup>19</sup> Según el INDEC la población de mujeres es de 20.593.330 y de 19.523.766 recordamos lo dicho en relación a la disposición de datos sobre la población en materia de género.

<sup>20</sup> Si bien la potestad financiera sin lugar a dudas se encuentra en cabeza del Poder Legislativo, lo cierto que existen leyes, vigentes y que adolecen del vicio de inconstitucionalidad mediante las cuales se delegan facultades legislativas en el Poder Ejecutivo, cabe citar la negociación de la deuda por el Poder Ejecutivo, la reestructuración de las partidas presupuestarias, etc.

Así es que el art. 75 inc. 8 del texto constitucional que recepta como pautas generales al momento de distribuir los recursos públicos los principios de equidad, igualdad y de solidaridad debe integrarse armónicamente con el derecho a la igualdad consagrado en la CEDAW, cuyo contenido esta dado por la no discriminación; la responsabilidad estatal en la búsqueda de la igualdad; y la igualdad de resultados.<sup>21</sup>

Es decir, si bien las pautas financieras generales consagradas en el art. 75 inc. 8, se aplican a toda la actividad financiera pública; en materia de género poseen a nuestro criterio una interpretación calificada<sup>22</sup> en el marco de las obligaciones internacionales contraídas por el Estado Argentino a través particularmente de la CEDAW, la Declaración de Beijing, la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible, y el Foro Generación Igualdad.

Estos principios deben armonizarse con las Convenciones y Tratados Internacionales previamente citados en este trabajo y no solo por cuanto representan una obligación internacional exigible al Estado Argentino, sino porque, además, la igualdad de género representa un derecho humano plenamente operativo y exigible, así como una condición necesaria para el desarrollo sostenible al que se comprometiere el Estado Argentino a través de la Agenda 2030.

Ahora bien, volviendo a la normativa financiera propiamente dicha, los artículos

<sup>21</sup> Facio Ala, “El Derecho a la Igualdad entre Hombres y Mujeres” Véase [El derecho a la igualdad entre hombres y mujeres](#) recuperado el 6/9/2021

<sup>22</sup> Con el concepto de interpretación calificada, que es propio del autor, nos referimos al hecho que tanto la CEDAW, como el propio texto constitucional consagra los mismos valores de equidad, solidaridad e igualdad. En el caso de la CEDAW la igualdad es el valor central que abarca tanto la igualdad formal, como material y de resultado y que toma la forma de un derecho, o al decir de Robert Alexy, una regla. Esta duplicidad de valores/pautas/ reglas concurrentes y uniformes en relación a un mismo objetivo, la igualdad de género, debe ser especialmente considerada tanto por el legislador, como por el propio administrador y en una instancia posterior por el propio Juzgador al momento de analizar la norma presupuestaria desde una perspectiva de género.

constitucionales involucrados que receptan los principios sostienen:

“Art. 75 inc. 8 e inc. 2: *“corresponde al Congreso: Fijar anualmente, conforme a las pautas establecidas en el tercer párrafo del inc. 2 de este artículo, el presupuesto general de gastos y cálculo de recursos de la administración nacional, en base al programa general de gobierno y al plan de inversiones públicas y aprobar o desechar la cuenta de inversión.”* Por su parte el tercer párrafo del inc. 2 del artículo 75 que alude el inciso 8 dispone textualmente *“La distribución entre la Nación, las provincias y la ciudad de Buenos Aires y entre éstas, se efectuará en relación directa a las competencias, servicios y funciones de cada una de ellas contemplando criterios objetivos de reparto; será equitativa, solidaria y dará prioridad al logro de un grado equivalente de desarrollo, calidad de vida e igualdad de oportunidades en todo el territorio nacional.”*

Es decir, luego de la reforma constitucional la distribución de recursos público materializada a través de la Ley de Presupuesto deberá efectuarse con arreglo a los principios de equidad, igualdad y solidaridad, y en función a esta distribución garantizar la igualdad de género. Y luego, por aplicación de la CEDAW, el Estado Argentino deberá integrar los principios financieros antedichos con el derecho a la igualdad (Art.3 Cedaw) que alcanza como dijimos el principio de no discriminación; el principio de responsabilidad estatal; y el principio de igualdad de resultados, siendo responsabilidad del Estado diseñar políticas públicas activas (Art.7 Cedaw) tendientes a la concretización efectiva de la igualdad.

Por otra parte, la Declaración de Beijing de 1995, obliga al Estado Argentino a incluir en el diseño de todas las políticas públicas la perspectiva de género, en forma transversal en todas sus acciones. La perspectiva de género ha sido definida por el ECOSOC como *“una estrategia destinada a hacer que las preocupaciones y experiencias de las mujeres, así como de los hombres, sean un elemento integrante de la elaboración, la aplicación, la supervisión y la evaluación de las políticas y los programas en todas las esferas políticas,*

*económicas y sociales, a fin de que las mujeres y los hombres se beneficien por igual y se impida que se perpetúe la desigualdad”.*<sup>23</sup>

El objetivo final es lograr la igualdad de género.

Esta obligación incluye el diseño del presupuesto público, en tanto y en cuanto resulta la norma fundamental por medio de la cual se financian los derechos, como un instrumento indispensable a efectos de hacer efectiva la igualdad proclamada en la CEDAW. La integración de los principios financieros generales contenido en el art. 75 inc. 8 y su fusión con las obligaciones contenidas en la CEDAW permitirá llevar a cabo las modificaciones necesarias en las asignaciones presupuestarias de forma tal de alcanzar la “igualdad de género” a la que se comprometiera el Estado Argentino.

La igualdad en los términos descriptos, solo es posible si armonizamos el principio de equidad, que en materia financiera lo interpretamos como la concretización del principio de justicia material en la distribución de los recursos públicos<sup>24</sup> y el principio de solidaridad, al que consideramos en este trabajo como un instrumento legitimador de distribución de recursos públicos, reafirmados ambos por el mandato contenido en la CEDAW.

Conforme nuestra interpretación los principios de equidad e igualdad contenidos en el Art. 75 inc. 8 CN resultan inescindiblemente complementarios. Así mientras el principio de equidad en la distribución de recursos públicos persigue que no existan entre los géneros trato que coloque a uno en una situación más ventajosa que al otro, (ya sea porque la asignación presupuestaria o el diseño de la partida no

<sup>23</sup> (ECOSOC 1997/2)

<sup>24</sup> La armonización de los principios de equidad, solidaridad e igualdad contenidos en el art. 75 inc. 8 del texto constitucional, es sin duda fundamental para hacer efectiva el principio de justicia social también contenido en el art. 75 inc. 19. Si la distribución de recursos públicos no recepta y respeta estos principios la efectiva concesión de la justicia social resulta una quimera, pues en definitiva el presupuesto público es un importante instrumento redistribución de recursos públicos

considera la diferencia de género) la igualdad refiere a un derecho humano fundamental conforme al cual los intereses, necesidades y prioridades de las mujeres y niñas se toman en consideración reconociendo la diversidad, de la misma forma que el de los varones y niños.

A nuestro criterio existiría una evidente vinculación entre estos principios financieros interpretados a la luz de los compromisos asumidos en materia de género, y las obligaciones que asumiere el Estado Argentino (Art .7 Cedaw). Una forma de instrumentar estas obligaciones es mediante el diseño presupuestario, y específicamente a través de la elaboración de presupuesto público con perspectiva de género.<sup>25</sup>

Consideremos para ello que la elaboración del presupuesto público con perspectiva de género nos permite analizar el impacto económico diferenciado del gasto público en mujeres, niñas, niños y hombres, como forma de contribuir a la igualdad y remediar las inequidades originadas por la ceguera presupuestaria, concepto este, tanto como el de presupuesto con perspectiva de género, que desarrollaremos más adelante.

A esta altura de nuestro análisis, haremos una breve referencia al principio de igualdad de resultado como integrante del derecho de igualdad consagrado en la CEDAW. La importancia de analizar este aspecto de la igualdad radica en el hecho que, ella debe integrarse armónicamente con principios financieros tales como el de equidad y solidaridad y el propio principio de igualdad contenido en el texto constitucional.

Nuestra mención concreta a este aspecto de la igualdad se funda en el hecho que, en general la igualdad de género se analiza desde el prisma de la no discriminación, sin embargo, en materia de género el valor de la igualdad de resultado es superlativo.

La igualdad de resultado, refiere a la verificación efectiva, es decir medible y

contrastable del grado de igualdad de género alcanzado luego de la aplicación de la política pública. La igualdad de resultado implicaría el posicionamiento en idéntica situación fáctica y jurídica de las personas, con total independencia del género. La igualdad de resultado debe analizarse a la luz de los principios de equidad y solidaridad normados en el art. 75 inc. 8 de la Constitución Nacional, y en este contexto, consideramos que los objetivos, metas e indicadores contenidos en la Agenda 2030, particularmente los ODS 3, 4, 5, 8, 10, 12 y 16 resultan fundamentales toda vez que permiten valorar los esfuerzos del Estado en materia de equidad y por tanto la efectiva operatividad de estos principios.<sup>26</sup>

Alcanzar las metas e indicadores implica en los hechos apartarse del dogmatismo de la norma para dar paso a la medición concreta de los resultados obtenidos en materia de igualdad, tal y como desarrollaremos en los párrafos siguientes.

En referencia a este punto, un ejemplo a nivel local puede verse en las obligaciones asumidas por el Estado Argentino, ante el Foro Generar Igualdad organizado por ONU Mujeres<sup>27</sup> que promoviera acciones concretas para acelerar la igualdad de género luego de los duros embates dados por la pandemia del COVID19 en el trabajo y responsabilidades principalmente de las mujeres y niñas.<sup>28</sup> El Estado Argentino ha actuado formalmente como impulsor de políticas de igualdad de género,<sup>29</sup> sin embargo, el análisis de la ejecución presupuestaria del presupuesto etiquetado en género asignado para el ejercicio 2021, parecería demostrar que en los hechos no hemos dado aún el salto entre el dogmatismo proclamado y la realización concreta. Así lo muestra la ausencia de

<sup>26</sup> En relación a los ODS puede consultarse <https://www.ar.undp.org/content/argentina/es/home/sustainable-development-goals.html> recuperado el 6/9/2021

<sup>27</sup> [Acerca del Foro | Foro Generación Igualdad](#), recuperado 6/9/2021

<sup>28</sup> [COVID-19 en la vida de las mujeres](#)

<sup>29</sup> [La Argentina asume un rol de liderazgo en materia de género en un Foro Internacional](#), recuperado el 6/9/2021.

<sup>25</sup> ONU Mujeres: "Referentes Conceptuales de los Presupuestos Públicos con Perspectiva de Género." Véase [Referentes conceptuales de los presupuestos con perspectiva de género | ONU Mujeres](#)

indicadores de resultados en varias partidas de gasto etiquetado, según surge del propio presupuesto 2021, que impiden proceder a la medición efectiva de los avances obtenidos.<sup>30</sup>

En el contexto citado y expuesta la conexión existente entre los principios o pautas financieras generales y las obligaciones asumidas por el Estado Argentino en el marco principalmente de la CEDAW, pasamos a referirnos al presupuesto con perspectiva de género como forma de hacer efectiva la igualdad sin discriminación, y de resultado, objeto central de este trabajo\

### III. Presupuesto Público con Perspectiva de Género

El presupuesto público es el instrumento de previsión, planificación y control más importante del Estado. Por su intermedio se autoriza en forma cualitativa, cuantitativa y temporal el gasto público que financia las diferentes políticas públicas que materializan los derechos. Desde el punto de vista estrictamente financiero, las normas constitucionales limitan la programación del presupuesto, es decir, el Poder Ejecutivo no puede actuar con total discrecionalidad al momento de elaborar el proyecto de ley de presupuesto<sup>31</sup> y fijar sus propias prioridades, sino que debe cumplir la manda constitucional financiando los derechos e instituciones contenidos en la Carta Magna.<sup>32</sup>

En materia género las obligaciones asumidas por el Estado a través fundamentalmente de la CEDAW y la Declaración y Plataforma de acción de Beijing, son un claro límite para la programación presupuestaria discrecional. A

<sup>30</sup> Véase [Ejecución del Presupuesto Nacional etiquetado con Perspectiva de Género - Primer trimestre de 2021](#), y [POLÍTICAS TRANSVERSALES EN EL PRESUPUESTO 2021](#) en este último informe las paginas 13 y 30 refieren concretamente a la deficiencia de indicadores de resultados.

<sup>31</sup> Art. 100 inc. 6 CN

<sup>32</sup> Corti Horacio: *“En un Estado de Derecho, la actividad financiera no se realiza por cualquier motivo, sino por razones y fines que surgen de la propia organización constitucional del Estado.”* Derecho Constitucional Presupuestario, pág. 3 Ediciones Lexis Nexis 1997.

ello debe sumarse los compromisos asumidos por el Estado Argentino a través de la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible y los compromisos asumidos recientemente a través del Foro Generar Igualdad reunido en Paris.<sup>33</sup> Este límite se ve reforzado por los propios principios financieros generales que obligan a llevar a cabo la planificación presupuestaria teniendo en consideración los principios de igualdad, solidaridad y equidad, los que si bien no son de aplicación específica en materia de género. tienen en su concretización un rol central.

El presupuesto público representa además el principal indicador del compromiso del Estado con la igualdad de género y es sin duda una de las herramientas más eficaces para hacerla efectiva.

El diseño presupuestario que en mayor medida materializa los objetivos descriptos en forma precedente es el Presupuesto Público con Perspectiva de Género (PPCG). Este instrumento desde la primera etapa de programación del gasto público hasta la última etapa de control, pasando por la etapa de ejecución, considera las desigualdades de género y asigna las partidas presupuestarias de forma de removerlas o neutralizarlas. El objeto concreto del PPCG es operar sobre las desigualdades previamente verificadas, es decir se basa en evidencia, para removerlas o neutralizarlas. La existencia de datos previos y discriminados es fundamental en este tipo de presupuesto, y su diseño se refleja en todas las etapas del ciclo.

El presupuesto público con perspectiva de género parte de un diagnóstico concreto en relación con las desigualdades de género, analiza y ubica las inequidades, luego en la etapa de programación determina las acciones y define las prioridades a las que dotará asignaciones presupuestarias suficientes para corregirlas, y en una última etapa diseñará indicadores que permiten medir si los

<sup>33</sup> Aclaremos nuevamente que la mención expresa a estas normas internacionales lo es por su vinculación a este trabajo, pero de ningún modo resultan los únicos compromisos internacionales exigibles asumidos por el Estado en la materia.

resultados perseguidos han sido alcanzados y por tanto las inequidades removidas.<sup>34</sup>

Recordemos que ni el presupuesto público ni las políticas públicas son per se neutrales al género. Hombres y mujeres han ocupado históricamente posiciones sociales y económicas que afectan fácticamente el goce de sus derechos, en particular el acceso desigual a las oportunidades económicas, políticas, sociales y culturales. Tanto la economía como las políticas públicas parten de considerar individuos racionales, con características y posiciones iguales, y por tanto necesidades idénticas. Este error de concepción provoca como lógica consecuencia la profundización o perpetuación de las desigualdades históricamente existentes y socialmente reconocidas.<sup>35</sup>

El PPCG exige la elaboración de políticas públicas que previamente identifiquen las desigualdades de forma tal que permita “remover” la hipotética neutralidad.

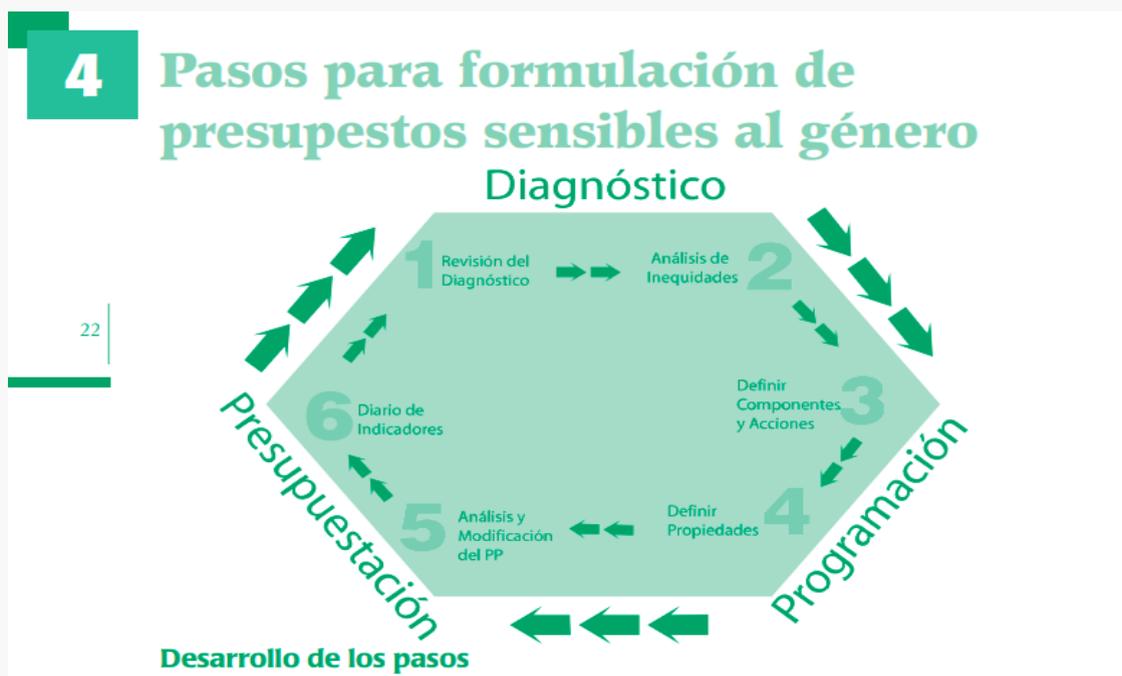
A continuación, exponemos un cuadro representativo de este esquema, elaborado por Unifen<sup>36</sup>

---

<sup>34</sup> Diane Elson: “Iniciativas de Presupuesto Sensible al Género. Dimensiones Claves y Ejemplos Prácticos. [Propuestas de Presupuesto con Perspectiva de Género: Dimensiones Claves y Ejemplos Prácticos\\*](#), recuperado el 6/9/2021

<sup>35</sup> Ídem, cita anterior

<sup>36</sup> Véase, “Presupuesto Publico con Perspectiva de Género”, Guía de Formulación, Fondo de Desarrollo de las Naciones Unidas para la Mujer, Unifen, pág. 22, recuperado <https://www.inmujeres.gob.es/publicacioneselectronicas/documentacion/Documentos/DE0999.pdf> el 6/9/2021



Este tipo de diseño no implica la elaboración de un presupuesto por separado, así como tampoco requiere necesariamente el aumento de las partidas de gasto para atender cuestiones de género. Este punto es importante porque el nudo gordiano alegado para rechazarlo se refiere precisamente al aumento del gasto.

La realidad es que las inequidades se vinculan, no solamente con cuestiones estrictamente económicas, sino que muchas veces se originan en deficiencias o errores en el diseño de las políticas públicas, o bien en la falta de datos precisos y/o discriminados por género que permitan una correcta utilización de los recursos públicos, o bien con regulaciones ineficientes, e incluso con la deficiente gestión económica de los centros operativos llamadas a implementar las políticas, o temas de corrupción y falta de transparencia.

Este punto es fundamental pues, la igualdad de género, no depende pura y exclusivamente de un aumento en la distribución de los recursos públicos, como muchas veces erróneamente se cree. Y es en estos supuestos donde la elaboración del presupuesto público con perspectiva de género juega un rol central, pues todas las políticas públicas que financian se encuentran atravesadas por un análisis previo con

perspectiva de género, cuyo rol central es identificar inequidades y tomar medidas acordadas para removerlas o atenuarlas.

En el PPCG el objetivo central de las partidas presupuestarias es remover desigualdades identificadas y en una última etapa evaluar la consecución del resultado alcanzado. Este tipo de diseño presupuestario se encuentra dentro de lo que se denomina presupuesto por resultados en tanto y en cuanto permite medir el impacto generado por la partida presupuestaria tanto en relación al objetivo social perseguido (remover o atenuar la desigualdad) como en relación al vínculo económico gasto/producción de bienes o servicios.<sup>37</sup> y es precisamente aquí donde puede observarse la diferencia central entre el etiquetamiento de gasto en materia de género y la elaboración del PPCG.

Este punto es fundamental pues suele confundirse la elaboración del presupuesto con perspectiva de género y el gasto etiquetado como si ambos fueran la misma cosa, y si bien son figuras afines y pueden, en determinados supuestos tener finalidades idénticas, son estructuralmente diferentes.

<sup>37</sup> Banco Interamericano de Desarrollo: "La mejora del gasto público a través del presupuesto basado en desempeño" [Mejor gasto para Mejores Vidas Cómo América Latina y el Caribe puede Hacer más con menos](#), recuperado el 6/9/2021

El presupuesto etiquetado tiene fines compensatorios y generalmente viene acompañado de medidas de acción positiva, puede utilizarse en materia de género, de salud, de discapacidad, y niñez entre otros. No es privativo del género como materia y su finalidad es “seguir” el curso de la asignación presupuestaria durante todo el ciclo del presupuesto. El etiquetamiento de un programa no implica necesariamente la producción de avances importantes en materia de igualdad, ni que toda la actividad presupuestaria tienda al cumplimiento de este objetivo; de hecho, no siempre se elaboran indicadores de resultado que permitan verificar el impacto concreto de la asignación presupuestaria. Ejemplo de ello es el presupuesto etiquetado con perspectiva de género elaborado por el Estado Argentino, donde no todos los programas etiquetados tienen indicadores de impacto que permitan medir efectivamente la aptitud del presupuesto para revertir las situaciones de desigualdad que perseguían los diferentes programas y gastos etiquetados.<sup>38</sup>

El etiquetamiento de gasto es una herramienta útil para identificar un determinado programa o un conjunto de programas, puede etiquetarse el gasto con el propósito definido y concreto de alcanzar mayores estándares de equidad, y diseñar indicadores que permitan verificarlo.<sup>39</sup>

Expuesta la diferencia entre presupuesto etiquetado y presupuesto elaborado con perspectiva de género, haremos una breve

referencia en relación a las distintas etapas del ciclo presupuestario.<sup>40</sup>

En este sentido consideramos que las etapas más importantes al momento de verificar avances en materia de igualdad de género son las etapas de ejecución y control del gasto. Ello toda vez que aun en el caso de PPCG las partidas pueden sub ejecutarse lo que afectará indudablemente los avances en materia de la igualdad,<sup>41</sup> o bien reestructurarse destinándose a un fin distinto al que fue previsto por el Poder Legislativo. En este último caso, si tomamos en consideración la legislación nacional basta referirse al art. 37 de la Ley Nro. 24.156 en tanto autoriza la reestructuración presupuestaria con un alto margen de discrecionalidad por parte del Jefe de Gabinete de Ministros en la etapa de ejecución del presupuesto. Como consecuencia de ello la programación realizada en la etapa anterior podría verse seriamente afectada con resultados negativos en materia de igualdad de género.

A partir del Informe elaborado por la Asociación Civil Para la Igualdad y la Justicia (ACIJ) sobre la Ejecución de Presupuesto Etiquetado con Perspectiva de Género para el segundo trimestre del ejercicio 2021 y sobre un programa determinado “Acompañar”<sup>42</sup> intentaremos ejemplificar lo expuesto hasta aquí.

El Programa Acompañar se encuentra en la órbita del Ministerio de Mujeres y Diversidad (MMGYD) tiene por finalidad asistir económicamente a mujeres y LGTBI en situación de violencia. El cuadro nos brinda información sobre el total de crédito asignado al programa, y que representa un 72, 4% del total del presupuesto del Ministerio de la Mujer, el crédito devengado al trimestre del

<sup>38</sup> Oficina de Presupuesto del Congreso de la Nación, Informe “Políticas Transversales en el Presupuesto 2021.” [POLÍTICAS TRANSVERSALES EN EL PRESUPUESTO 2021](#) en este último informe las páginas 13 y 30 refieren concretamente a la deficiencia de indicadores de resultados.

<sup>39</sup> Asociación Civil por la Igualdad y la Justicia (ACIJ) “Informe de Ejecución del Presupuesto Nacional Etiquetado con Perspectiva de Género 20212021,” <https://acij.org.ar/wp-content/uploads/2021/08/Informe-Ejecucion%CC%81n-PPG-al-segundo-trimestre.pdf> recuperado el 6/9/2021.

<sup>40</sup> Las etapas del ciclo presupuestario son programación, ejecución y control.

<sup>41</sup> Asociación Civil por la Igualdad y la Justicia (ACIJ) “Informe de Ejecución del Presupuesto Nacional Etiquetado con Perspectiva de Género 2021” véase: <https://acij.org.ar/wp-content/uploads/2021/08/Informe-Ejecucion%CC%81n-PPG-al-segundo-trimestre.pdf>, recuperado el 6/9/2021.

<sup>42</sup> Véase [Programa Acompañar | Argentina.gob.ar](#), recuperado el 6/9/2021

informe en el programa, el crédito reasignado y finalmente el crédito ejecutado.

Como vemos, con independencia del recorte del programa, a la fecha del informe la ejecución da cuenta que solo el 25,6% del crédito presupuestario ha sido utilizado. Si bien, no informa indicadores de resultado, expone las metas “metas físicas” alcanzadas que se identifican con los beneficiarios del programa y que según el informe ascienden a 35.000 personas, luego de un ajuste que las situaba en 92.000 personas, lo que representa según el informe, una reducción del 62% de las metas físicas.

En definitiva, el etiquetamiento del programa nos permitió realizar su seguimiento desde la

asignación presupuestaria hasta la etapa actual de ejecución. En esta etapa podemos observar que el monto ejecutado, difiere del autorizado y que no fueron diseñados indicadores de resultado que nos permiten mesurar concretamente cómo ha contribuido el programa Acompañar a su objetivo específico cual es, brindar ayuda económica a las mujeres y comunidad LGTBI en situación de violencia.

El programa sí contaba con metas físicas y en tal sentido nos ha brindado información sobre las personas alcanzadas por el programa.

**Tabla 5. Presupuesto del MMGyD. Valores acumulados al 30/06/2021.**

| Trimestre | Presupuesto   | Crédito presupuestado | Crédito vigente | Crédito devengado | % de reasignación | % de ejecución |
|-----------|---------------|-----------------------|-----------------|-------------------|-------------------|----------------|
| 1°        | Total MMGYD   | 6.204,80              | 6.204,80        | 321,45            | 0,00%             | 5,18%          |
|           | Total general | 8.394.994,82          | 8.442.898,91    | 1.648.122,71      | 0,57%             | 19,52%         |
| 2°        | Total MMGYD   | 6.204,80              | 6.189,40        | 1.534,44          | -0,25%            | 24,79%         |
|           | Total general | 8.394.994,82          | 8.668.321,17    | 4.147.547,03      | 3,26%             | 47,85%         |

Elaboración propia en base a información de Datos Abiertos del Ministerio de Economía al 30/6/2021. Valores en millones de pesos.

**El 72,74% del crédito presupuestado del MMGyD corresponde al Programa Acompañar cuya ejecución al 30/06 es del 25,6%. Durante el segundo trimestre el programa destinado a garantizar autonomía económica a personas que sufrieron violencia por razones de género tuvo un recorte respecto del crédito inicial de un 28% (\$818,9 millones).**

Hemos intentado hasta aquí exponer el aporte del PPCG principalmente al derecho y a las políticas públicas con el objetivo concreto de alcanzar la igualdad tal y como la recepta la CEDAW y nuestro propio texto constitucional, pero como adelantamos en el inicio de este trabajo el presupuesto público ocupa un lugar central en la economía, concretamente en la macroeconomía, es uno de los instrumentos más importante con que cuenta el Estado para llevar a cabo políticas redistributivas, de desarrollo y de estabilización del mercado<sup>43</sup>.

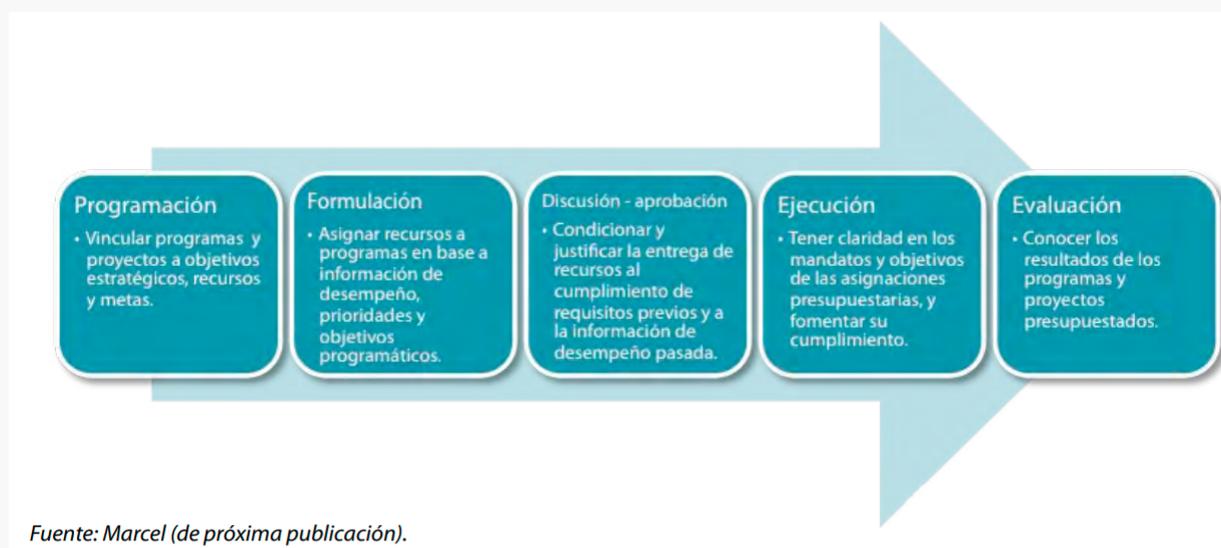
<sup>43</sup> Verónica Zebadúa Yanes: “Una Introducción a los Presupuestos Sensibles al Género” en [http://americalatinagenera.org/newsite/images/cdr-documents/publicaciones/doc\\_80\\_Presupuestos-se](http://americalatinagenera.org/newsite/images/cdr-documents/publicaciones/doc_80_Presupuestos-se)

En este punto el PPCG es un instrumento invaluable para alcanzar un mayor grado de eficiencia en el manejo del gasto público toda vez que la elaboración de las políticas públicas en función a datos ciertos y determinados como es la discriminación por género, no sólo permite mejorar la utilización de los recursos sino en una etapa posterior el control del gasto y la eficiencia y eficacia de la propia política.

Como sostuvimos anteriormente los detractores del PPCG argumentan que provoca favoritismo o un aumento el gasto, cuando en los hechos resulta justamente lo contrario pues implica la asignación de [nsibles-al-genero-La-experiencia-Mexicana.pdf](#) recuperado el 6/9/2021

partidas en función a datos concretos y verificables que no solo permiten “evaluar” el resultado final de las políticas públicas implementadas en relación al alcance de la igualdad, sino además favorecen notablemente el control y eficiente del gasto público, entendiendo por eficiencia el aprovechamiento óptimo de los recursos existentes para producir el máximo de resultados<sup>44</sup>

El gráfico que exponemos a continuación expone el ciclo del PPGC tal y como ha sido descrito hasta aquí, donde la aplicación de la perspectiva de género al momento de diseñar la política y asignar los recursos tiene un rol central, que impacta en forma directa en la utilización más eficiente de los recursos



<sup>44</sup> María Pazos Moran: “Bases para una Economía Feminista” Véase <file:///C:/Users/Usuario/Downloads/47763-Texto%20del%20art%C3%ADculo-82109-1-10-20150219.pdf>, recuperado el 6/9/2021.

Las consideraciones que preceden son fundamentales si tenemos en cuenta que es usual en los países de América Latina, colocar el foco de los problemas fiscales en la evasión tributaria y a la estructura recaudatoria, cuando el objeto de análisis debería ser integral y alcanzar no sólo a los recursos públicos sino además a la utilización del gasto público. En particular la eficiencia concreta del gasto. En el caso que nos ocupa, gastos destinados a mejoren la igualdad de género contribuyen a lograr economías más sólidas con mejores posibilidades de desarrollo y sustentabilidad, además de hacer efectiva las obligaciones en materia de igualdad asumida por el Estado Argentino, concretamente a través de la CEDAW.<sup>45</sup>

La ineficiencia del gasto público, la falta de transparencia, la inexistencia de evaluaciones de impacto sobre las políticas que instrumentan derechos y la desconexión entre los hacederos de las políticas públicas y los organismos encargados de elaborar el presupuesto resultan las causas más habituales de desigualdad en general y de género en particular, y se oponen abiertamente a los compromisos asumidos por la Argentina en el marco de la CEDAW.<sup>46</sup>

Las consideraciones precedentes son recogidas por el proyecto de Recomendación general N.º 28 relativa al artículo 2 de la CEDAW, el que dispone: “La política deberá estar orientada a la acción y los resultados, en el sentido de que debería establecer metas, indicadores y plazos, asegurar que todos los actores pertinentes cuenten con los recursos adecuados y puedan desempeñar el papel que les corresponde para alcanzar las metas y los objetivos convenidos. Para ello, la política

debe estar vinculada a los procesos generales de presupuestación gubernamentales con el fin de garantizar que todos los aspectos de la política estén adecuadamente financiados. Debería prever mecanismos para reunir datos pertinentes desglosados por sexo, permitir el seguimiento efectivo, facilitar la evaluación permanente y posibilitar la revisión o complementación de las medidas vigentes y la determinación de toda nueva medida que pueda ser apropiada”<sup>47</sup>

En la línea antedicha se encuentran los Objetivos de Desarrollo Sostenible toda vez que no solo fijan metas de progreso en función a un objetivo determinado, sino que además establecen indicadores de resultado que permiten “cuantificar” los avances o retrocesos en los objetivos planteados.

A modo de conclusión y conforme la segunda pregunta que nos formulamos en este trabajo, el presupuesto público es un instrumento central para verificar efectivamente el avance en materia de igualdad de género. La elaboración del PPCG es sin duda la herramienta más eficiente para lograrlo en tanto y en cuanto no sólo recepta a la perfección la manda del art. 75 inc. 8 en relación a las pautas financieras básicas que deben guiar la distribución de recursos públicos, sino que además materializa las obligaciones del Estado asumidas a través de la CEDAW y la Plataforma y Declaración de Beijín, es decir el principio de igualdad en sus tres ámbitos de aplicación y el principio de equidad, ello por cuanto desde la primera etapa del ciclo presupuestario exige la elaboración de las políticas con una mirada transversal en materia de género, y su evaluación posterior a fin de verificar si han cumplido su finalidad.

#### **IV. La evaluación de Impacto y la igualdad de género. Las caras de la moneda**

Hemos hablado hasta aquí de la forma en que se financian las políticas públicas que persiguen la igualdad de género, de la

<sup>45</sup> Véase al respecto entre muchos otros, [The Global Gender Gap Report 2017](#), a nivel local puede consultarse entre otros [Razones económicas para reducir las brechas de género en el mercado laboral](#), recuperados el 6/9/2021.

<sup>46</sup> Naciones Unidas, International Budget Partnership: “Haciendo Realidad los Derechos Humanos a través del Presupuesto” New York 2017, véase [HACIENDO REALIDAD LOS DERECHOS HUMANOS A TRAVÉS DE LOS PRESUPUESTOS GUBERNAMENTALES](#), recuperado el 9/6/2021

<sup>47</sup> Véase [CEDAW: Recomendación General 28 | Iniciativa por el derecho a la educación](#), recuperado el 6/9/2021

necesaria interacción de este derecho consagrado en la CEDAW y demás normas internacionales citadas y los principios financieros de equidad, solidaridad e igualdad en relación a la distribución de recursos públicos. Nos referimos también a la función del PPCG en la consumación de la igualdad de género y su eficiencia instrumental en la asignación de los recursos en materia de género.

Ahora corresponde avanzar un paso más en nuestro análisis pues, lo cierto es que ni la correcta asignación presupuestaria, ni aún la correcta ejecución del presupuesto, garantizan la efectiva operatividad del principio de igualdad. A efectos de determinar si efectivamente tanto los esfuerzos en el diseño de políticas públicas como en la asignación de los recursos han sido satisfactorios para lograr el objetivo de igualdad contenido en la CEDAW, al que refieren los ODS, particularmente el 5, y a los que se comprometiere el Estado Argentino mediante su participación en el Foro Generar Igualdad, es imprescindible la concretización de evaluaciones de impacto con perspectiva de género, capaces de monitorear las mejoras en materia de igualdad y brindarnos información sobre su alcance efectivo.

La evaluación de impacto permite identificar las mejoras obtenidas en los diferentes programas que instrumentan los derechos, al tiempo que nos brinda información sobre su sostenibilidad a largo plazo, y su financiamiento. En definitiva, permitan visualizar los avances en el logro de la igualdad material, y en forma simultánea brinda insumos básicos para modificar las políticas si existiesen debilidades en su diseño que las tornan inadecuadas en relación al fin que persiguen.<sup>48</sup> En forma simultánea brindan información macroeconómica sobre los costos incurridos en las políticas, los avances en materia vía redistribución del ingreso y la eficiencia y eficacia del gasto público.

---

<sup>48</sup> Espinosa Fajardo Julia, “La evaluación sensible al género: Una Herramienta para mejorar la calidad de la calidad de la ayuda” véase [La evaluación sensible al género: Una herramienta para mejorar la calidad de la ayuda](#), recuperado el 6/9/2021.

Desde el punto de vista institucional la evaluación de impacto permite controlar el efectivo cumplimiento del Estado con sus obligaciones nacionales e internacionales en materia de género como suele decirse “rendir cuentas sobre su política de género”.

Podríamos sintetizar entonces, la evaluación de impacto tiene una doble finalidad que afecta claramente tanto a las finanzas públicas generales, como a las obligaciones contraídas por el Estado en materia de género. Así: i) si consideramos las obligaciones del Estado la evaluación es la única forma de determinar si efectivamente existe un avance y la medida de dicho avance en materia de género. Ello toda vez que la mera asignación presupuestaria, o el etiquetamiento del gasto en el presupuesto no garantizan una mejora en la efectiva operatividad de la igualdad material, ii) Si consideramos el derecho financiero en general y la macroeconomía en su conjunto, el análisis de impacto nos brinda información efectiva sobre la eficiencia y eficacia del gasto público, básicamente si el Estado está gastando bien, es decir si consigue sus objetivos, y si los consigue con el menor costo posible y el mejor resultado alcanzable.

La evaluación es una herramienta fundamental que nos permite asegurar que la perspectiva de género no se evapora en el proceso de implementación de las políticas públicas y al mismo tiempo permite vincular los resultados de los programas con los recursos económicos utilizados.<sup>49</sup> Ello toda vez que nos brinda información efectiva sobre el punto de partida en materia de género para el desarrollo de proyectos, y en qué medida la actuación pública contribuye para disminuir la desigualdad.<sup>50</sup>

En este punto la evaluación es fundamental para verificar si los principios financieros generales contenidos en el art. 75 inc. 8, de equidad, igualdad y solidaridad han formado parte de la distribución de recursos públicos tal y como dispone el texto constitucional en búsqueda de un fin general como es la justicia social que pregonan el art. 75 inc. 19 y

---

<sup>49</sup> Ídem cita anterior

<sup>50</sup> Ídem, cita anterior

particular como es la igualdad de género art. 75 inc. 22, CEDAW. Es decir, sin informe de evaluación es imposible verificar el vínculo existente entre la asignación presupuestaria, una vez ejecutada, la efectiva materialización del derecho, el costo financiero y el beneficio social.

La tarea de evaluación se sirve fundamentalmente de tres instrumentos esenciales, para obtener información efectiva y confiable sobre el programa, sus costos y resultados. Estos instrumentos son los objetivos, metas e indicadores de resultado. Mientras las metas nos dan información en relación a un “objetivos concretos” los indicadores nos permiten verificar el alcance efectivo de dicha meta.

Podríamos decir entonces que mientras el objetivo nos da información sobre el derecho concreto que hará efectiva la política pública, las metas nos dan elementos que permitan integrar su contenido, y los indicadores el nivel de avance en la materialización de ese contenido. En el caso de los indicadores deberán estar diseñados de modo tal que permitan reflejar el impacto del programa y el efecto de la asignación de recursos con el objeto de lograr mejoras en materia de equidad.<sup>51</sup>

Por su claridad en la exposición pedagógica tomemos, a modo de ejemplo, el ODS 5 de la Agenda 2030, sin perjuicio de aclarar que los ODS no están diseñados de forma tal de brindar información en relación a las fuentes de financiamiento.

El Objetivo General 5 (ODS 5) según la redacción de la Agenda 2030 es “Lograr la Igualdad de Género y Empoderar a todas las Mujeres y Niñas<sup>52</sup>.” En nuestro texto constitucional se encuentra reflejado en los artículos 37 in fine, 75 incs 2 (tercer párrafo), 19, 22 y 23 y demás tratados internacionales.

Las metas fijadas para el ODS 5 por Naciones Unidas y que deben ser alcanzadas por los Estados conforme los compromisos

asumidos al amparo de la Agenda 2030, tomamos dos a modo de ejemplo, son:

5.1) Poner fin a todas las formas de discriminación contra todas las mujeres y las niñas en todo el mundo,

5.2) Eliminar todas las formas de violencia contra todas las mujeres y las niñas en los ámbitos público y privado, incluidas la trata y la explotación sexual y otros tipos de explotación, etc.<sup>53</sup>

Las metas, tal y como fueron redactadas representan un objetivo temporal, espacial y cuantitativamente dimensionado. Expresan un nivel de desempeño a alcanzar que debe ser dimensionado a partir de indicadores, las características generales que debe cumplir la elaboración de las metas son: a) El desempeño debe ser medible b). Contar con un plazo de cumplimiento. c) Y debe ser posible de cumplir por la institución a cargo. d) Debe determinar un ámbito territorial de aplicación, e) Deben ser conocidas y acordadas con los ejecutores. f). Deben tener responsables.<sup>54</sup>

Los indicadores por su parte nos permiten medir si hemos alcanzado las metas, nos proporcionan información concreta sobre el alcance de las mismas, aun en el supuesto que la meta no sea fácilmente medible. Los indicadores tienen la función central de informarnos tanto en relación al alcance del objetivo perseguido, como de su financiación en el caso que hayan sido diseñados teniendo en cuenta este punto. La vinculación de metas con indicadores de producción física y de resultado representan una característica de los presupuestos en base a resultados dentro de los que se encuentra el PPGC.<sup>55</sup>

Continuando con nuestro ejemplo, el indicador de la meta 5.1, Poner fin a todas las

<sup>51</sup> Véase, [Indicadores de género](#), recuperado el 6/9/2021

<sup>52</sup> Ídem anterior

<sup>53</sup> La enunciación lo es meramente ejemplificativa puede consultarse in extenso en: <https://sdg.humanrights.dk/es/goals-and-targets> recuperado el 6/9/2021

<sup>54</sup> CIPPEC, “Cómo diseñar metas e indicadores para el monitoreo y evaluación de las políticas públicas.” Vease [¿CÓMO DISEÑAR METAS E INDICADORES PARA EL MONITOREO Y EVALUACIÓN DE POLÍTICAS PÚBLICAS?](#), recuperado el 6/9/2021

<sup>55</sup> Ídem cita 39

formas de discriminación contra todas las mujeres y las niñas en todo el mundo es: 5.1.1 Determinar si existen o no marcos jurídicos para promover, hacer cumplir y supervisar la igualdad y la no discriminación por motivos de sexo,

En el caso de la meta 5.2, Eliminar todas las formas de violencia contra todas las mujeres y las niñas en los ámbitos público y privado, incluidas la trata y la explotación sexual y otros tipos de explotación, los indicadores de resultado de resultado utilizados son: 5.2.1 Proporción de mujeres y niñas de 15 años de edad o más que han sufrido en los 12 meses anteriores violencia física, sexual o psicológica infligida por un compañero íntimo actual o anterior, desglosada por la forma de violencia y por edad, y 5.2.2. Proporción de mujeres y niñas de 15 años de edad o más que han sufrido en los 12 meses anteriores violencia sexual infligida por otra persona que no sea un compañero íntimo, por edad y lugar del hecho.

El vínculo entre objetivo y programa, meta e indicar por un lado y presupuesto público e igualdad por el otro es inseparable en materia de género, y solo en la última instancia de evaluación podremos verificar si efectivamente existieron avances en materia de igualdad. Sin evaluación no es posible dimensionar el alcance de la igualdad, en nuestro caso de género.

Tomando ahora como ejemplo del Informe de *Ejecución del Presupuesto Etiquetado en Género para 2021* vemos que la página 11 evidencia en relación al programa Articular: *Fortalecimiento de Organizaciones de la Sociedad Civil especializadas en Género y Diversidad (Programa Articular) del Programa Apoyo a la Implementación de Políticas de Género a cargo del MMGyD*: 200% de aumento en la meta vigente y 15% de ejecución al primer trimestre. Es decir, el nuevo objetivo se propone alcanzar a 66 organizaciones de la sociedad civil a lo largo del ejercicio 2021 y durante el primer trimestre se llegó a 10.

En el caso del Programa Formulación de Políticas de Igualdad y Diversidad del MMGyD Asistencia a Personas LGTBI+ para el Pleno Acceso a Derechos e Igualdad, el

informe citado también en la página 11 pone de manifiesto que dicho programa dejó de tener metas vigentes, agregando el mismo informe que “...esto significa que ya no se cuenta con información sobre los objetivos que se plantea el MMGyD para este programa.”

A modo de conclusión de cuanto hemos dicho hasta aquí y en respuesta a la pregunta formulada en tercer lugar en este trabajo en relación a cómo puede tanto el Estado como las diferentes instituciones de la sociedad civil y organismos internacionales mensurar, los avances en la búsqueda de la igualdad en materia de género, afirmamos que el diseño de presupuesto con perspectiva de género es el instrumento que más fielmente, en su última etapa de evaluación de impacto, nos brinda información sobre la efectiva operatividad de la igualdad de género.

En forma simultánea este diseño presupuestario proporciona información concreta y fiable en relación a la utilización de los fondos públicos, su eficacia, eficiencia y efectividad, así como también brinda información sobre los programas y políticas diseñados.

En los hechos no es posible hablar de igualdad de género hasta tanto no existan mediciones concretas que demuestren los avances en este punto.

## V. Conclusiones Finales

A lo largo de este trabajo hemos intentado exponer la vinculación existente entre los principios o pautas financieras de equidad, solidaridad e igualdad contenidos en el texto constitucional y las obligaciones asumidas por el Estado Argentino particularmente a través de la CEDAW y la Declaración y Plataforma de Beijín en búsqueda de la igualdad de género, definida como derecho humano básico, inalienable y que alcanza no sólo la igualdad formal, sino además la igualdad material y de resultado.

La concretización de la igualdad de género, exige el diseño de políticas públicas que persigan remover las inequidades, así como también requiere que la financiación de dichas políticas no torne abstractos esos esfuerzos al

tratar el presupuesto como si sus efectos fueren neutrales, cuando precisamente, las finanzas públicas han demostrado no ser neutrales al género, sino prolongar o profundizar las desigualdades simplemente a partir de desconocerlas.

Es en este ámbito donde entendemos las pautas del art. 75 inc. 8 del texto constitucional juegan un rol central, pues obligan al Jefe de Gabinete al momento de elaborar el proyecto de presupuesto, y luego al Congreso al momento de autorizarlo a disponer los recursos presupuestarios de forma equitativa, igualitaria y solidaria mediante el presupuesto público valores estos mismos, ya transmutados en derechos que consagra la CEDAW y que en nuestro país detenta rango constitucional y obligan tanto al Jefe de Gabinete como al propio Congreso, es decir, la distribución de recursos debe cumplir estas pautas o principios porque así lo dispone el texto constitucional, pero además, a ello se ha obligado el Estado a través de la CEDAW, la Declaración y Plataforma de Beijín, La Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible y el Foro Generar Igualdad.

Ahora bien, no cualquier diseño presupuestario es eficiente en esta labor. Sin lugar a dudas y en orden de importancia el PPG y el presupuesto etiquetado, son las herramientas más aptas en la búsqueda de equidad.

El primero se sirve no solo de un análisis previo de las inequidades de género que intentará remover a través de programas o políticas concretas sino que además, en la última etapa buscará vincular estos programas con los resultados sociales y los recursos económicos de forma tal de verificar si se han logrado remover las desigualdades previamente detectadas, y si esto se ha logrado a través de la utilización más eficiente de recursos y el diseño más apto de la política pública en función al problema previamente detectado. La verificación de este hecho, implica por otra parte la distribución de recursos tal y como ordena el artículo 75 inc. 8, es decir, de forma equitativa, solidaria e igualitaria.

Por otra parte, y en referencia a un análisis estrictamente económico, el PPG forma parte

de los llamados presupuestos por resultados, diseño que permite alcanzar mayor eficiencia en el manejo de los fondos públicos, sobre todo su optimización en la búsqueda de un fin o resultado determinado. El aprovechamiento de los recursos públicos, y un grado mayor de eficiencia en el manejo del gasto son objetivos prioritarios en un país como el nuestro con serios problemas macroeconómicos de déficit fiscal, y que luego de la pandemia del covid19 ha provocado el crecimiento alarmante de la pobreza, que afecta en mayor medida a la mujeres, y niñas, por tanto, es vital la integración de todas las herramientas que nos da el derecho, la economía y la política para combatir las brechas de desigualdad, en el caso aquellas que afectan principalmente a las cuestiones de género.

## LA AGENDA 2030 PARA EL DESARROLLO SOSTENIBLE Y LOS DERECHOS HUMANOS. UNA INTERPRETACIÓN CON CLAVE CONSTITUCIONAL.

Karina M. Larrañaga  
(Argentina)

### I. Introducción

La Asamblea General de las Naciones Unidas aprobó el 25 de Septiembre de 2015 junto con 170 países la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible formada por 17 Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS) 169 metas y 230 indicadores cuya puesta en práctica persigue lograr un salto cualitativo y cuantitativo en el desarrollo económico, social y ambiental de todos los habitantes de los países ratificantes.<sup>1</sup>

La Agenda 2030 que entró en vigor el 1 de enero de 2016 formaliza un programa de acción global que deberá adecuarse a cada uno de los países adherentes conforme su estado de desarrollo, fijando responsabilidades comunes pero diferenciadas" centradas en las personas y la defensa y goce de sus derechos humanos universales, inalienables, interrelacionados, interdependientes e indivisibles.

La Agenda es inclusiva y abarcativa de todos los países, su objetivo explícito es lograr una mejora en la calidad de vida de las personas en general y de aquellas en mayor situación de vulnerabilidad en particular. De allí que su leitmotiv es que "nadie se quede atrás"<sup>2</sup> destacando entre sus objetivos fundamentales erradicar la pobreza, proteger el planeta y asegurar la prosperidad para todas las personas en todos los países.

La Agenda 2030 representa el primer plan de acción internacional que pretende armonizar tres factores claves para el desarrollo humano como son el económico,

social y ambiental y que para conseguirlo involucra no solo a los Estados, sino a las empresas, a la propia sociedad civil en forma personal o a través de organizaciones no gubernamentales y a la academia.<sup>3</sup>

Al mismo tiempo la implementación de la Agenda en cada país exige su adecuación a las necesidades concretas de cada Estado y al desarrollo alcanzado en su territorio. Si bien el objetivo final es conjunto, multilateral y mensurable, ello lo es conforme la particularidad de cada Estado y su nivel de desarrollo.<sup>4</sup>

La característica central de la Agenda 2030 es la implementación de Políticas de Estado que impliquen un cambio estructural en los países en oposición a las políticas de gobierno o las propias políticas públicas de corto plazo que representan muchas veces intereses partidarios y no resuelven los problemas que las motivan.

La Agenda 2030 exige la coordinación de todos los actores intervinientes, sector público, privado, academia, ONG.<sup>5</sup> Para ello

<sup>3</sup><https://www.ar.undp.org/content/argentina/es/home/presscenter/articles/2017/09/25/a-dos-a-os-de-la-aprobacion-de-la-agenda-global-para-el-desarrollo-sostenible.html>

<sup>4</sup> SANAHUJA, JOSÉ ANTONIO, "Paz, seguridad y gobernanza el ODS 16 y la Agenda 2030 de Desarrollo Sostenible", en Colección Objetivo de Desarrollo Sostenible y Derechos Humanos, Universidad Complutense de Madrid, 2017, publicación electrónica: <https://e-archivo.uc3m.es>

<sup>5</sup> Las políticas de Estado, son políticas públicas que se caracterizan por: (i) la planificación estratégica, (ii) la identificación de estructuras hábiles para ponerlas en práctica y hacerlas posibles, y (iii) su consideración a largo plazo, es decir, por un período superior a 10 años de forma de continuar con su aplicación con independencia del signo político de gobierno que la haga efectiva. En el caso de las políticas de Estado en general, es requisito el consenso entre todos los actores políticos, sociales

<sup>1</sup> Véase: [Objetivos y metas de desarrollo sostenible](http://www.un.org/sustainabledevelopment/es/2015/09/la-asamblea-general-adopta-la-agenda-2030-para-el-desarrollo-sostenible/) y [Preámbulo,](http://www.un.org/sustainabledevelopment/es/2015/09/la-asamblea-general-adopta-la-agenda-2030-para-el-desarrollo-sostenible/)

<sup>2</sup> El principio que nadie se quede atrás es el leitmotiv central de la Agenda 2030.

es imprescindible la existencia de diálogo y consenso más allá de los ciclos de gobierno y la fijación de una agenda pública que persiga objetivos de política estructural permanentes asentados sobre el sistema de derechos humanos y los compromisos del Estado en el ámbito del derecho internacional de los derechos humanos.<sup>6</sup>

Considerando su instrumentación jurídica, los 17 ODS representan una hoja de ruta elaborado al amparo del sistema internacional de derechos humanos ("SIDDHH") toda vez que hunden sus raíces en; los derechos civiles, políticos, económicos sociales y culturales, derechos ambientales, laborales y el propio derecho al desarrollo.

Sin embargo, los ODS no constituyen "derechos" en el sentido técnico del término, es decir no resultan un instrumento de hard law, jurídicamente vinculante y exigibles para los Estados que suscriben la Agenda 2030, cuyo incumplimiento sea pasible de generar sanciones en el marco del derecho internacional de los derechos humanos.

Teniendo en consideración especial ésta circunstancia, y el hecho que en el caso argentino los derechos sobre los que se sostienen los ODS o la Agenda 2030<sup>7</sup> se encuentran constitucionalizados, ya sea que

---

e intersectoriales a efectos de sostenerlas con independencia de los avatares políticos y se ocupan de los temas centrales de los países hecho que debería favorecer el acuerdo político, mientras que las políticas públicas, no son siempre políticas de Estado, si bien necesitan planificación para su implementación y resultan obra directa o indirectamente del sector público, no necesariamente se ocupan de temas estratégicos y estructurales, y no exigen necesariamente la existencia de "consenso político" sino que contrariamente a ello reflejan muchas veces las diferentes ideologías de los partidos políticos, quienes una vez llegados al poder las planifican y ponen en práctica. Véase Graglia José Emilio: "Políticas Públicas 12 retos del Siglo XXI" Fundación Konrad Adenauer Stiftung. Disponible: [Políticas Públicas. 12 retos del siglo 21](#)

<sup>6</sup> Véase: <https://foroalc2030.cepal.org/2018/es>.

<sup>7</sup> Utilizaremos en forma indistinta la referencia a ODS o Agenda 2030. En aquellos casos que queramos referirnos a un ODS en particular lo enunciaremos por número.

consideremos la incorporación de diferentes Tratados en materia de Derechos Humanos o bien la referencia expresa al derecho al desarrollo consignado en el art. 75 inc. 19 y/o el derecho a un ambiente sano a través del art. 41, ambos de la Carta Magna, hecho reforzado recientemente mediante la suscripción del Acuerdo de Escazú que entró en vigencia en el 2020,<sup>8</sup> la hipótesis de éste trabajo es que en el caso de nuestro país, dada la inmanente vinculación entre la constitucionalización de tratados en materia de derechos humanos y del propio derecho al desarrollo y al ambiente sano, los ODS representan mucho más que un Acuerdo del Estado Argentino en el marco del soft law deviniendo en un claro indicador de cumplimiento de las obligaciones contraídas por el país en materia de derechos humanos tanto a nivel nacional como internacional.

Por tanto, si bien no podría achacarse responsabilidad internacional a la Nación ante el incumplimiento en el marco de los ODS, ello no obstaría a que esta inobservancia pueda linkearse en forma directa con el incumplimiento del Estado para con las obligaciones contraídas en los diferentes Tratados Internacionales de Derechos Humanos principalmente las de respetar, proteger y cumplir.

Para desarrollar nuestra hipótesis consideraremos especialmente las particularidades con las que fueron adoptados los ODS en el derecho argentino como instrumento de soft law, para luego referirnos a la vinculación de la Agenda 2030 con los Tratados Internacionales en materia de DDHH consagrados en el texto constitucional y en particular con el derecho al desarrollo y el derecho a un ambiente sano, en este punto haremos una breve mención a la existencia de las metas e indicadores en el marco de los ODS al momento de evaluar los incumplimientos del Estado.

---

<sup>8</sup> Véase: [Acuerdo Regional sobre el Acceso a la Información, la Participación Pública y el Acceso a la Justicia en Asuntos Ambientales en América Latina y el Caribe](#)

Una cuestión que creemos necesario dejar sentada desde esta introducción en este trabajo es el hecho que la Agenda 2030 fue concebida en forma previa a la pandemia del COVID19. En este sentido la pandemia y sus consecuencias sociales, económicas y ambientales están a la fecha de este artículo en proceso de desarrollo a nivel tanto nacional e internacional y representan un reto concreto en el marco de los ODS, pues las consecuencias en los tres aspectos han sido a la fecha nefastas, con un aumento de la pobreza sin precedente en toda la región y un agravamiento de la crisis ambiental que compete a todos los Estados.

## II. La Agenda 2030 y su consideración en el marco del Derecho Internacional.

Como adelantamos en la introducción de éste trabajo los ODS no se encuentran instrumentados como “derechos” en el sentido más formal y positivo del término.

No resultan un compromiso internacional jurídicamente exigible a los Estados que han ratificado la Agenda 2030 de forma tal que legitime intervenciones internacionales en procura de su cumplimiento, o que puedan resultar en la imposición de sanciones internacionales ocasionadas por su transgresión.

Desde este lugar, la Agenda 2030 no se ha diseñado desde el esquema habitual de -derecho obligación- donde el garante principal es el Estado, sino que tiene en miras impulsar Políticas de Estado que hagan posible el desarrollo sostenible y el efectivo cumplimiento de los derechos humanos sobre los que se funda,<sup>9</sup> involucrando a otros sectores fundamentales como son la sociedad civil y a las propias empresas.

La estructura jurídica de “Acuerdos” y/o “Recomendaciones” que toma la Agenda 2030, sin embargo, podría mutar en un futuro no muy lejano en verdaderas normas de derecho positivo internacional, aunque hoy se

<sup>9</sup> CARLOS FERNÁNDEZ LIESA: “Transformaciones del Derecho Internacional por los Objetivos de Desarrollo Sostenible.” Publicado en: Anuario Español de Derecho Internacional, Vol 32, 2016 pag,49-81

ubiquen en el marco del soft law<sup>10</sup>.

De hecho, una de las características que se reconocen a las normas del soft law en el ámbito del derecho internacional, es precisamente su aptitud para identificar cuestiones que luego originen acuerdos en el marco del derecho positivo o de lege lata.<sup>11</sup>

El soft law o derecho blando desafía la estructura tradicional del derecho internacional, sin embargo, resulta un instrumento fundamental para poner sobre la mesa de debate cuestiones que, de otra forma, resultarían inviables o como sostienen algunos autores utópicas como es el derecho al desarrollo sostenible<sup>12</sup>.

La doctrina sostiene que el soft law es el resultado de un nuevo sistema de gobernanza globalizado, caracterizado por el consenso y la voluntad en la aceptación de las reglas que se proclaman, la inexistencia de mecanismos de exigibilidad y la ausencia de sanciones formales en caso de incumplimiento<sup>13</sup>.

En el caso concreto de los ODS además<sup>14</sup> es necesaria una mirada holística e integradora que permita la interacción armónica de objetivos económicos, sociales y ambientales que no es propia del derecho internacional clásico que como sostuvimos se asienta sobre el esquema de derecho/obligación.

Ahora bien, el hecho que la Agenda 2030 forme parte del soft law o lege ferenda, no opaca su valor al momento de evaluar la conducta de los Estados en el marco del derecho internacional de los derechos humanos, normas sobre las que se sostienen los ODS.

<sup>10</sup> Ídem cita anterior.

<sup>11</sup> MARTÍN-GARCÍA LAURA: “La Agenda 2030 y el Desarrollo Sostenible. Reflexiones en torno a su naturaleza Jurídica.” Revista Iberoamericana de Estudios de Desarrollo. Recuperado de [Accepted Manuscript La Agenda 2030 y el desarrollo sostenible: reflexiones en torno a su naturaleza jurídica y aplicación en e](#)

<sup>12</sup> Ídem cita 9

<sup>13</sup> GARRIDO GÓMEZ, MARÍA ISABEL, “El soft law como fuente del Derecho Extranacional”, Ed. Dykinson, Madrid, 2017, p. 56.

<sup>14</sup> Ídem nota 9

### III. La Agenda 2030 en la Argentina, algunas cuestiones centrales relativas a su implementación.

La República Argentina, como Estado Miembro de Naciones Unidas, adhirió en el año 2015 a la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible aprobada por la Resolución Nro. 70/1 de la Asamblea General de Naciones Unidas el 25 de septiembre de 2015.

Mediante el Decreto Nro. 499/2017 estableció que el Consejo Nacional de Coordinación de Políticas Públicas Sociales, con apoyo del PNUD, sería el organismo nacional responsable de coordinar las acciones necesarias para la efectiva implementación de los ODS en el ámbito de su competencia.<sup>15</sup>

La adhesión a la Agenda 2030 tuvo lugar en la gestión del Presidente Mauricio Macri cuyo gobierno procedió a alinear los ODS con los propios objetivos de gobiernos planteados en su proyecto político (OGs).

Estos fueron fijados en este primer momento en 8 OGs y contenían en su seno 100 iniciativas o metas prioritarias del Gobierno Nacional a las cuales se adecuaban los ODS<sup>16</sup>. El cambio de gestión política a cargo del Dr. Alberto Fernández en el año 2019 implicó una nueva alineación de los ODS según el proyecto de la nueva administración y un cambio en el órgano encargado del seguimiento ahora desempeñado por el Consejo Nacional de Coordinación de Políticas Sociales y Comisión Nacional Interinstitucional de Implementación y Seguimiento de los ODS.

La primera cuestión que cabe destacar aquí es que el cambio de gestión implicó una modificación en las políticas estructurales en las que se enmarcarían los ODS al momento de su adhesión, desconociendo así la propia

idea de “Políticas de Estado” que persigue la Agenda 2030.<sup>17</sup>

Además ambas gestiones relativizaron una cuestión central en el marco de implementación de la Agenda 2030 y todo el sistema propio de derechos humanos, como es el hecho que la República Argentina está políticamente estructurada bajo un régimen federal según el cual las provincias conservan expresamente todo el poder no delegado expresamente a la Nación,<sup>18</sup> por tanto los 17 ODS deben ser reconocidos e implementados por los tres niveles de gobierno, nacional, provincial y municipal y las Políticas de Estado deben ser ejecutadas y coordinadas con ellos en forma armónica como requisito sine qua non para hacer posible la Agenda 2030.

A esta segmentación de las estructuras de poder características del federalismo, se debe sumar la heterogeneidad del territorio argentino, caracterizado por notables diferencias climáticas y físicas, por un lado, y desigualdades en su estructura económico-productiva y de densidad poblacional por el otro. Estas diferencias generan la convivencia en un mismo país de provincias ricas y provincias pobres, hecho que repercute principalmente en la calidad de vida de sus habitantes, ergo en la satisfacción y goce de muchos de sus derechos fundamentales.<sup>19</sup>

Prueba de lo dicho en forma precedente, la descentralización de funciones en los diferentes niveles de gobierno al momento de hacer efectiva la prestación de bienes públicos básicos como salud, educación, vivienda, etc., que se encuentran en cabeza de las Provincias y sus Municipios.

Esta circunstancia fue puesta de manifiesto por un grupo investigadores que al referirse a

<sup>15</sup> Dec. Nro. 499/2017, véase: [Decreto 499/2017](#)

<sup>16</sup>Véase: <https://www.ar.undp.org/content/argentina/es/home/presscenter/articles/2017/09/25/a-dos-a-os-de-la-a-probaci-n-de-la-agenda-global-para-el-desarrollo-sostenible.html>

<sup>17</sup> Véase “Informe País 2021” recuperado en [Argentina - Informe de País 2021](#)

<sup>18</sup> Art. 121,122, 123, 124 y 126 Constitución Nacional.

<sup>19</sup>Véase <https://mapa.poblaciones.org/map/69101/#/@-37.0536,-63.604001,4z/l=124601lv2!w0>

la aplicación de los ODM<sup>20</sup> (antecedentes de los ODS) en el contexto Argentino sostuvieron que “...la llave está principalmente en manos de las provincias.” Nada está más cerca de la realidad y se aplica, sin ninguna duda y aún en mayor medida, al analizar la Agenda 2030 y los 17 ODS.<sup>21</sup>

Dicho lo cual cabe referirse a un punto central en relación a la implementación de la Agenda como es su financiamiento tanto a nivel nacional como provincial y municipal.

En el caso de nuestro país este punto es central toda vez que el sistema de financiamiento público tanto nacional, como provincial y municipal es muy complejo y arrastra una deuda inaceptable en cabeza del Poder Legislativo y de la dirigencia política en su conjunto, como es el dictado de una Ley de Coparticipación de impuestos que cumple con los preceptos fijados por la reforma constitucional del 1994.

A ello debe sumarse los descalabros en materia de finanzas públicas que arrastra nuestro país y que se manifiestan en un aumento desmedido de la deuda pública interna y externa<sup>22</sup>, aumento desmedido del déficit fiscal y un consecuente gasto público desbordado e ineficiente al momento de satisfacer derechos básicos en los tres niveles

de gobierno<sup>23</sup>, a lo que debe sumarse en los últimos años un proceso inflacionario descontrolado que mina las economías domésticas de los más pobres afectando en forma directa los derechos de los ciudadanos.

En estricta referencia a la Ley de Coparticipación basta recordar que han pasado 28 años desde la reforma de la reforma constitucional de 1994 y aún no ha sido dictada la Ley de Coparticipación de Impuestos prevista por el art. 75 inc. 2 del texto constitucional, hecho que genera graves contiendas judiciales en cuestiones de financiamiento que se agravan con el tiempo y las crisis económicas recurrentes que afectan a nuestro país<sup>24</sup> y que en definitiva impactan negativamente en el financiamiento de las políticas públicas que hacen efectiva la Agenda 2030, y los derechos sobre las que se sostienen, acentuando las desigualdades territoriales.

Recordemos aquí que, con independencia de las ayudas internacionales, tanto los países como las provincias y sus municipios, son quienes deben dirigir sus principales esfuerzos y fundamentalmente su compromiso tanto institucional como financiero para hacer efectiva la Agenda 2030 al momento de diseñar su presupuesto.<sup>25</sup>

<sup>20</sup> Los Objetivos del Milenio (ODM) fueron 8 objetivos fijados por Naciones Unidas a través de la Declaración del Milenio y cuyo cumplimiento se perseguía para el 2015. Se vinculaban especialmente con cuestiones relativas a la erradicación de la pobreza, la educación primaria universal, la igualdad entre los géneros, la mortalidad infantil, materna, el avance del VIH/sida y el sustento del medio ambiente y comprometían especialmente a los países más pobres.

<sup>21</sup> Naciones Unidas, Informe PNUD 2008, recuperado en [Informe Anual 2008: Fomentar la capacidad para el cambio positivo | Programa De Las Naciones Unidas Para El Desarrollo](#)

<sup>22</sup> A través de los Informes de Deuda Pública elaborado por la Oficina de Presupuesto de la Nación puede evaluarse el stock y perfil de deuda, recuperado de: [Indicadores de la deuda pública - Oficina de Presupuesto del Congreso](#)

<sup>23</sup> Informe del Banco Interamericano de Desarrollo: “Mejores gastos para mejores vidas” recuperado de <https://flagships.iadb.org/es/DIA2018/Mejor-Gasto-para-Mejores-Vidas>

<sup>24</sup> CSJN 1865/2020 “Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires c/ Estado Nacional s/ Acción declarativa de inconstitucionalidad- cobro de pesos” 17/2/2022, y CSJN1829/2019/1: “Entre Ríos, Provincia de c/ Estado Nacional s/ acción declarativa de inconstitucionalidad incidente de medida cautelar.” Del 1/10/2019 entre otras.

<sup>25</sup> Resolución Naciones Unidas 70/2015 Considerando 41: “...Reconocemos que cada país es el principal responsable de su propio desarrollo económico y social. En la nueva Agenda se indican los medios necesarios para implementar los Objetivos y las metas. Reconocemos que los medios incluirán la movilización de recursos financieros, así como la creación de capacidad y la transferencia a los países en desarrollo de tecnologías ecológicamente racionales en condiciones favorables, e incluso en condiciones concesionarias y preferencias...”

Si bien desde el punto de vista constitucional cada provincia y municipio es responsable del diseño de su propio presupuesto,<sup>26</sup> por tanto son ellos quienes deben alinearlos conforme a la Agenda 2030 a las propias necesidades y particularidades de cada territorio provincial y municipal, que como dijimos en forma precedente resultan totalmente heterogéneos, todo lo relativo al modo de financiamiento de dicho presupuesto es una cuestión sumamente compleja donde las provincias y municipios más pobres del país dependen de una ley de coparticipación dictada en 1983 con parches y modificaciones que la han vuelto inaplicable, apartada del marco constitucional y con notable desventaja en la prestación de bienes públicos a los habitantes residentes en las provincias más pobres, que afectan el goce de sus derechos fundamentales.<sup>27</sup>

Si bien el texto constitucional establece expresamente las pautas que deberá considerar la ley de coparticipación al momento de distribuir los recursos tributarios haciendo mención expresa de la necesaria vinculación entre recursos económicos y descentralización de funciones, servicios y competencias tal dispone expresamente el art. 75 inc. 2 al decir: *“...La distribución entre la Nación, las provincias y la ciudad de Buenos Aires y entre éstas, se efectuará en relación directa a las competencias, servicios y funciones de cada una de ellas contemplando criterios objetivos de reparto; será equitativa, solidaria y dará prioridad al logro de un grado equivalente de desarrollo, calidad de vida e igualdad de oportunidades en todo el territorio nacional”* en la práctica y ante la inexistencia de una ley formal que regule el proceso de distribución de recursos tributarios, ello no deja de ser más que una expresión de deseo que afecta en forma directa las posibilidades de desarrollo de las personas según su lugar de pertenencia y condición social y a las provincias según su pertenencia partidaria.

Y es aquí donde las obligaciones contraídas por el país al amparo del sistema internacional

de derechos humanos y luego receptadas en la propia constitución nacional o normas de inferior jerarquía y que replican las constituciones provinciales toman un rol preponderante.

El sistema de derechos humanos consagrado en el cima de la pirámide jurídica, deviene un hilo conductor que unifica las obligaciones del Estado en sus tres niveles de gobierno y los interpela arribar a consensos, sociales, políticos, y económicos que hagan posible la implementación de la Agenda 2030, y las políticas de estado que promueve de forma tal de lograr el desarrollo sostenible para todos los habitantes sin distinción y para *“que nadie se queda atrás”*.

Es fundamental tener presente que, si bien los 17 ODS que forman la Agenda 2030 no resultan derechos exigibles per se, representan un plan de acción internacional para la satisfacción de los derechos humanos sobre los que se fundan. Y que además permite “evaluar” a través del alcance efectivo de las metas e indicadores que la propia Agenda 2030 contiene, y a los que cada país deberá adecuar sus propias metas e indicadores, el grado de compromiso de los Estados en el cumplimiento de la Agenda, y en forma consecuente el nivel de cumplimiento de las obligaciones contraídas en el marco del sistema internacional de derechos humanos.

#### **IV. La Agenda 2030 y los Derechos Humanos.**

La vinculación de la Agenda 2030 con el SIDDHH surge de la propia Resolución Naciones Unidas 70/2015 que en su preámbulo particularmente en los considerandos, 10, 11, 12 y 19 refiere a la adaptación de los ODS con el sistema de

---

<sup>26</sup> Art. 123 Constitución Nacional.

<sup>27</sup> Véase el mapa de calidad de vida de la nota 12

Derechos Humanos,<sup>28</sup> y como estos tienen por objeto en definitiva proponer un programa de

---

<sup>28</sup> Res. UN 70/01/2015: "La nueva Agenda se inspira en los propósitos y principios de la Carta de las Naciones Unidas, incluido el pleno respeto del derecho internacional. Sus fundamentos son la Declaración Universal de Derechos Humanos, los tratados internacionales de derechos humanos, la Declaración del Milenio y el Documento Resolución 217 A (III). 2 Resolución 55/2. Transformar nuestro mundo: la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible A/RES/70/1 5/40 Final de la Cumbre Mundial 2005, 3. Se basa asimismo en otros instrumentos, como la Declaración sobre el Derecho al Desarrollo". Considerando 11. "Reafirmamos los resultados de todas las grandes conferencias y cumbres de las Naciones Unidas, que han establecido una base sólida para el desarrollo sostenible y han ayudado a conformar la nueva Agenda, en particular la Declaración de Río sobre el Medio Ambiente y el Desarrollo, la Cumbre Mundial sobre el Desarrollo Sostenible, la Cumbre Mundial sobre Desarrollo Social, el Programa de Acción de la Conferencia Internacional sobre la Población y el Desarrollo, la Plataforma de Acción de Beijing y la Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Desarrollo Sostenible. Reafirmamos también las actividades de seguimiento de esas conferencias, incluidos los resultados de la Cuarta Conferencia de las Naciones Unidas sobre los Países Menos Adelantados, la Tercera Conferencia Internacional sobre los Pequeños Estados Insulares en Desarrollo, la Segunda Conferencia de las Naciones Unidas sobre los Países en Desarrollo Sin Litoral y la Tercera Conferencia Mundial de las Naciones Unidas sobre la Reducción del Riesgo de Desastres". Considerando 12: "Reafirmamos todos los principios de la Declaración de Río sobre el Medio Ambiente y el Desarrollo, incluido, entre otros, el de las responsabilidades comunes pero diferenciadas, que se enuncia en el principio 7 de esa Declaración". Considerando 19: "Reafirmamos la importancia de la Declaración Universal de Derechos Humanos, así como de otros instrumentos internacionales relativos a los derechos humanos y el derecho internacional. Ponemos de relieve que, de conformidad con la Carta de las Naciones Unidas, todos los Estados tienen la responsabilidad de respetar, proteger y promover los derechos humanos y las libertades fundamentales de todas las personas, sin hacer distinción alguna por motivos de raza, color, sexo, idioma, religión, opinión política o de cualquier otra índole, origen nacional o social, posición económica, nacimiento, discapacidad o cualquier otra condición".

acción internacional para hacer efectivos los derechos humanos.

En esta línea, la "Guía de los Derechos Humanos a los ODS"<sup>29</sup> elaborada por el Instituto Danés de Derechos Humanos, es un instrumento fundamental que permite vincular los ODS con los Tratados y Acuerdos Internacionales en materia de Derechos Humanos sobre los que se sostienen.

Tal como se afirma en el Informe del "Grupo de Amigos de los Derechos Humanos y la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible" "...los ODS pueden verse como un plan operativo para poner en práctica los derechos humanos...", al tiempo que proporcionan una guía de metas e indicadores que permita cuantificar los logros obtenidos en relación con cada uno de ellos.<sup>30</sup>

El informe elaborado por el "Grupo de Amigos de los Derechos Humanos y la Agenda 2030" da cuenta que el 90% de las metas contenidas en los ODS se encuentran reflejadas en los Tratados Internacionales de Derechos Humanos es decir, representan garantías legales y derechos exigibles ante los Estados, a modo de ejemplo podemos citar: el derecho a la educación (ODS 4), el derecho a una vivienda digna (ODS 11), el derecho al agua potable (ODS 6), el derecho a la erradicación de toda clase de discriminación en materia de género (ODS 5), el derecho a un medio ambiente sano (ODS 15), el derecho a un gobierno transparente y a la rendición de cuentas (ODS 16), la lista es mucho más abarcativa y no es nuestro objetivo agotarla pero sí nos permite poner en evidencia que los ODS son en definitiva la materialización de los derechos y garantías contenidos en los Tratados de Derechos Humanos y en el propio texto constitucional en el caso Argentino, como trataremos a continuación.

Alcanzar las metas propuestas por los ODS implica hacer efectivos los tratados de derechos humanos.<sup>31</sup>

---

<sup>29</sup> [The Human Rights Guide to the Sustainable Development Goals](#)

<sup>30</sup> Véase: [The Human Rights Guide to the Sustainable Development Goals](#) Informe cita 26, Reunión del 27 de junio de 2017 (Satigny, Suiza).

<sup>31</sup> GARRIDO GÓMEZ, MARÍA ISABEL, "El soft law como fuente del Derecho Extranacional", Ed.

Por otra parte, los 17 ODS, sus metas e indicadores, son de carácter universal e indivisibles, enfatizan la igualdad y no discriminación (recordemos que el lema es precisamente *"que nadie se quede atrás"* y son interdependientes, promueven la participación amplia de todos los sectores (gobierno, sociedad civil, organismos multilaterales y sector privado), y refieren tanto a los derechos económicos, sociales y culturales (DESC) como a los derechos civiles y políticos (DCP) y a los derechos ambientales, de los consumidores, etcétera.

Los ODS establecen a nivel general, metas específicas que deben ser materializadas a través de Políticas de Estado concretas, en un plazo determinado (2030), cuyo contenido se encuentra indisolublemente vinculado al sistema de derechos humanos y se plasma a través del enfoque basado en derechos humanos con que fueron diseñadas.

A través de los ODS, la ONU avanza hacia la operatividad de los derechos humanos que en el marco de la Agenda 2030 no sólo "vinculan directamente" a los Estados en su carácter de prestadores y garantes conforme la remisión a la normativa interna jurídicamente exigible a nivel nacional, sino que además involucra a la "sociedad civil organizada" a los "organismos multilaterales" y al propio "sector privado empresario" cada uno en el ámbito que le es propio.

La Agenda 2030 al incluir a la sociedad civil organizada da un paso fundamental toda vez que involucra a las organizaciones no gubernamentales como un actor principal tanto en lo referente al diseño y control de las políticas públicas en el marco de su ejecución por parte de los Estados, como en el sistema de rendición de cuentas.

Por otra parte, los ODS involucran también y por primera vez a las empresas, reconociendo así la importancia del sector privado en la concreción de los derechos humanos, en materias tales como los derechos laborales, de género, a un ambiente sano, al propio desarrollo.

Cuestiones todas estas que exceden el

---

Dykinson, Madrid, 2017, p. 56.

vínculo de poder entre gobierno y ciudadano y que actualmente, como consecuencia de la globalización y el desarrollo tecnológico, incluyen y competen en forma directa al sector privado, motor del crecimiento económico que se encuentra en los cimientos de los ODS, junto con respetando el medio ambiente y el progreso social.

Cabe mencionar en este punto que en el año 2011 el Consejo de Derechos Humanos de las Naciones Unidas, aprobó *"Los principios rectores sobre las empresas y los derechos humanos, puesta en práctica del marco de Naciones Unidas para proteger, respetar y remediar"* si bien no es objeto de este trabajo el desarrollo de este tema, no podemos dejar de resaltar el rol que cumplen las empresas en la actualidad en relación a la debida concreción de los derechos humanos en materias tales como trabajo infantil, políticas de género, generación de residuos ambientales, utilización de fuentes alternativas de energía, etc.

Este esquema vincular entre derechos humanos y ODS se completa con el ODS 16 que tiene por finalidad "promover sociedades pacíficas e inclusivas para el desarrollo sostenible, facilitar el acceso a la justicia para todos y crear instituciones eficaces, responsables e inclusivas a todos los niveles".

El rol de las instituciones es vital y una deuda pendiente de la mayoría de los países latinoamericanos dentro de los que cabe incluir a la Argentina, el Centro Para la Apertura y el Desarrollo de América Latina (CADAL) ha sostenido en relación a este tema que *"...el descontento de los ciudadanos va en aumento y amenaza con convertirse en un profundo desencanto con la Democracia, que merma la legitimidad de la representación del poder político..."* (CADAL. 2018)<sup>32</sup>

En el caso de nuestro país es imperioso diseñar políticas de estado basadas en acuerdos multipartidarios y multisectoriales que persigan la resolución de problemas institucionales concretos que afectan la

---

<sup>32</sup> Centro para la Apertura y el Desarrollo de América Latina y el Caribe, Índice de transformación 2018 de América Latina y el Caribe, pág. 5

calidad de vida de las personas y sobre todo sus derechos.

Cabe aquí mencionar especialmente la independencia del poder judicial y especialmente su actuación en causas de corrupción, el control de la cuentas públicas, el acceso a la información pública, la transparencia en la gestión pública en todos los niveles de gobierno, las omisiones legislativas en materias tales como la ley coparticipación de impuestos, de designación del Defensor del Pueblo conforme lo prevé el art. 86 del texto constitucional, la reglamentación del funcionamiento de la Auditoría General de la Nación en los términos también del art. 81 del texto constitucional, el establecimiento de una política energética sustentable, una agenda ambiental con presupuestos mínimos conforme lo prevé el art. 41 del texto constitucional que impide las catástrofes naturales que provoca el cambio climático.

Las instituciones sólidas son el soporte de los derechos humanos sobre los que se asientan los ODS, de allí su instrumentación precisamente como “políticas de estado” y su expresa consagración a través del ODS 16. Las instituciones sociales son una condición necesaria para el cumplimiento de los ODS.

En el caso concreto de la República Argentina los derechos humanos sobre los que se asientan los 17 Objetivos de la Agenda 2030 se encuentran incluidos directamente en el texto de nuestra Constitución Nacional a través de los diferentes Tratados Internacionales en materia de Derechos Humanos consagrados

por el art. 75 inc. 22<sup>33</sup> y en otras normas expresas de la Carta Magna, como aquellas contenidas en el capítulo segundo, bajo el título de “Nuevos Derechos y Garantías”<sup>34</sup> dentro de las cuales a nuestro criterio ocupa un rol preponderante a los efectos de éste trabajo el derecho a un ambiente sano contenido en el artículo 41 del texto constitucional<sup>35</sup> y el derecho al desarrollo,

<sup>33</sup> Art. 75 inc. 22: Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre, Declaración Universal de Derechos Humanos, Convención Americana sobre Derechos Humanos - Pacto de San José de Costa Rica, Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, Civiles y Políticos y su Protocolo Facultativo, Convención para la Prevención y sanción del Delito de Genocidio, Convención Internacional sobre la Eliminación de todas las formas de Discriminación Racial, Convención sobre la Eliminación de todas las formas de Discriminación contra la Mujer, Convención contra la Tortura y otros Tratos o Penas crueles Inhumanos o Degradantes, Convención sobre los Derechos del Niño, Convención Interamericana sobre Desaparición Forzada de Personas, Convención sobre imprescriptibilidad de los crímenes de guerra y de los crímenes de lesa humanidad, Convención sobre los Derechos de las Personas con Discapacidad.

<sup>34</sup> CN, "Primera Parte", "Capítulo Segundo", "Nuevos Derechos", arts. 36 a 43.

<sup>35</sup> Todos los habitantes gozan del derecho a un ambiente sano, equilibrado, apto para el desarrollo humano y para que las actividades productivas satisfagan las necesidades presentes sin comprometer las de las generaciones futuras; y tienen el deber de preservarlo. El daño ambiental generará prioritariamente la obligación de recomponer, según lo establezca la ley. Las autoridades proveerán a la protección de este derecho, a la utilización racional de los recursos naturales, a la preservación del patrimonio natural y cultural y de la diversidad biológica, y a la información y educación ambientales. Corresponde a la Nación dictar las normas que contengan los presupuestos mínimos de protección, y a las provincias, las necesarias para complementarlas, sin que aquéllas alteren las jurisdicciones locales. Se prohíbe el ingreso al territorio nacional de residuos actual o potencialmente peligrosos, y de los radiactivos.

incluido luego de la reforma a través del art. 75 inc. 19 del mismo texto legal.<sup>36</sup>

Así la Agenda 2030 se erige a nuestro criterio como un instrumento que posibilitará medir los avances en materia de derechos humanos, dogmáticamente descriptos en las normas constitucionales en el caso argentino, mediante el establecimiento de metas e indicadores a nivel general,<sup>37</sup> que luego deberían adecuarse y armonizarse a nivel local en los tres niveles de gobierno, y que facilitarían la tarea de aplicación y evaluación de las Políticas de Estado, realizadas con enfoque basado en derechos humanos.<sup>38</sup>

La información que emana de estas evaluaciones podría resultar un insumo fundamental ante los Estrados Judiciales tanto en materia nacional como internacional, por ejemplo en los procesos constitucionales

---

<sup>36</sup> Art. 75 inc. 19: Corresponde al Congreso: Proveer lo conducente al desarrollo humano, al progreso económico con justicia social, a la productividad de la economía nacional, a la generación de empleo, a la formación profesional de los trabajadores, a la defensa del valor de la moneda, a la investigación y al desarrollo científico y tecnológico, su difusión y aprovechamiento. Proveer al crecimiento armónico de la Nación y al poblamiento de su territorio; promover políticas diferenciadas que tiendan a equilibrar el desigual desarrollo relativo de provincias y regiones. Para estas iniciativas, el Senado será la Cámara de origen. Sancionar leyes de organización y de base de la educación que consoliden la unidad nacional respetando las particularidades provinciales y locales; que aseguren la responsabilidad indelegable del Estado, la participación de la familia y la sociedad, la promoción de los valores democráticos y la igualdad de oportunidades y posibilidades sin discriminación alguna; y que garanticen los principios de gratuidad y equidad de la educación pública estatal y la autonomía y autarquía de las universidades nacionales. Dictar leyes que protejan la identidad y pluralidad cultural, la libre creación y circulación de las obras del autor; el patrimonio artístico y los espacios culturales y audiovisuales.

<sup>37</sup> Cada país deberá establecer sus propios indicadores en relación con la vinculación de sus propios objetivos con la Agenda 2030.

<sup>38</sup> VERDIANEZ LÓPEZ, Diana, "La importancia del Enfoque en Derechos Humanos en los Objetivos de Desarrollo Sostenible, Instituto Internacional y Europeo Francisco de Vitoria", 2018,

como el amparo o los litigios estructurales.

Como ejemplo, también cabe citar la obligación de progresividad<sup>39</sup> contenida en el art. 26 de la Convención Americana de Derechos Humanos según la cual "Los Estados partes se comprometen a adoptar providencias, tanto a nivel interno como mediante la cooperación internacional, especialmente económica y técnica, para lograr progresivamente la plena efectividad de los derechos que se derivan de las normas económicas, sociales y sobre educación, ciencia y cultura, contenidas en la Carta de la Organización de los Estados Americanos, reformada por el Protocolo de Buenos Aires, en la medida de los recursos disponibles, por vía legislativa u otros medios apropiados."

Norma que debe interpretarse conjuntamente con el Protocolo Adicional a la Convención Americana sobre Derechos Humanos en Materia de Derechos Económicos, Sociales y Culturales " Protocolo de San Salvador" que establece en su art 1 : "Los Estados partes en el presente Protocolo Adicional a la Convención Americana sobre Derechos Humanos se comprometen a adoptar las medidas necesarias tanto de orden interno como mediante la cooperación entre los Estados, especialmente económica y técnica, hasta el máximo de los recursos disponibles y tomando en cuenta su grado de desarrollo, a fin de lograr progresivamente, y de conformidad con la legislación interna, la plena efectividad de los derechos que se reconocen en el presente Protocolo."

---

<sup>39</sup> El fundamento del principio de la realización progresiva de los derechos es que los gobiernos tienen la obligación de asegurar condiciones que, de acuerdo con los recursos materiales del Estado, permitan avanzar gradual y constantemente hacia la más plena realización de tales derechos. Recuperado de <https://www.cidh.oas.org/annualrep/93span/cap.v.htm#:~:text=El%20fundamento%20del%20principio%20de,plena%20realizaci%C3%B3n%20de%20tales%20derechos>

La obligación de progresividad y la utilización máxima de los recursos disponibles a que se obligara el Estado, encuentra un canal de materialización a través de la Agenda 2030 y la adaptación que de ella hagan los países ratificantes.

Este ejemplo podría ensayarse en relación a la CEDAW y al ODS 5, o a las obligaciones contenidas en el marco del Acuerdo de París sobre el Cambio Climático y el Tratado de Escazú y los ODS 6, 7, 13, 14 y 15.

Además de permitir evaluar el cumplimiento de las obligaciones de los Estados en el marco del derecho internacional de los derechos humanos, la información colectada permitirá analizar la eficiencia en el diseño de las políticas públicas en relación al objetivo concreto Ej., políticas de género (ODS 5).

Desde el punto de vista financiero, las evaluaciones a través del logro de las metas e indicadores brindaran información sobre la eficiencia y eficacia de los recursos económicos utilizados en el logro de objetivo propuesto. ¿Es decir, un aumento de presupuesto implica una mejora en el logro de las metas? ¿El impacto del aumento del presupuesto o la nueva distribución genera una mejora al momento de analizar los indicadores? ¿Existe correlación entre el aumento del gasto y la mejora en la satisfacción del derecho? ¿Existe correlación entre la política pública y el gasto presupuestario?

La Agenda 2030, a nuestro criterio, se erige, así como una norma de soft law internacional que se asienta en el caso Argentino sobre normas internas de hard law vinculantes y exigibles para todos los niveles de gobierno, que tienen por objeto específico hacer efectivo los derechos y garantías contenidos en el texto constitucional, y que lo hace posible mediante el establecimiento de metas e indicadores que reflejan en forma práctica la dogmática jurídica del derecho.

En este contexto el derecho al desarrollo y a un ambiente sano, expresamente consagrado en el texto constitucional a partir de la reforma de 1994 en los artículos 75 inc. 19 y 41 del texto constitucional, juegan un rol preponderante en tanto y en cuanto

representa la esencia misma de la Agenda 2030.

#### **IV.A. El Derecho al Desarrollo Sostenible en el Texto Constitucional**

Para interpretar cabalmente las obligaciones del Estado Argentino en relación al derecho al desarrollo sostenible, garantizadas particularmente en nuestro texto constitucional a partir de la vinculación de los art. 41 y 75 inc. 19 para luego desentrañar los compromisos contraídos en el sistema de derechos humanos internacional a partir de la ratificación de la Agenda 2030, corresponde en primer término referirse conceptualmente a éste derecho humano.

El concepto mismo de "desarrollo sostenible" se ha venido acuñando y evolucionando a lo largo de los años, proceso que continúa a la fecha. Las primeras referencias en el contexto de un organismo internacional pueden situarse particularmente en 1983, mediante la creación en el ámbito de la Organización de Naciones Unidas de la "*Comisión Desarrollo y Medio Ambiente*", dirigida por la señora Gro Harlem Brundtland, en ese momento primer ministro de Noruega, que culminó con lo que se conoció públicamente con posterioridad como el "*Informe Brundtland*".<sup>40</sup>

Este informe analizó la relación entre el desarrollo económico en un mundo globalizado, el medio ambiente y las consecuencias de estos fenómenos a nivel social, concluyendo básicamente que la forma de producción imperante hasta el momento presente no sólo estaba hipotecando recursos naturales futuros lo que tendría perjuicios inconmensurables sobre las generaciones venideras, sino que además estaba ocasionando la destrucción del medio ambiente y profundizando las desigualdades a nivel social a pasos

<sup>40</sup> La Comisión sobre el medio ambiente y el desarrollo fue creada en virtud de la res. 38/161 de la Asamblea General de Naciones Unidas, en el año 1983 y en abril de 1987 dio a conocer el informe Brundtland, informe que significó un antes y un después en las relaciones económicas y de cuidado del medio ambiente.

agigantados por lo que a largo plazo resultaba insostenible.<sup>41</sup>

El Informe Brundtland utilizó por primera vez el término "desarrollo sostenible" para ensayar una vinculación entre los tres conceptos: medio ambiente, crecimiento económico y desarrollo social y la necesidad de implementar políticas públicas a nivel global que garanticen la interacción y resguardo de estos tres aspectos que resultaban inescindibles uno del otro. Sin desarrollo económico sostenible no podría hablarse de desarrollo social y sin resguardo al medio ambiente tanto el desarrollo económico como social resultan efímeros y con plazo de vencimiento.<sup>42</sup>

Posteriormente, el concepto fue reafirmado por Naciones Unidas, en la "Primera Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Medio Ambiente y el Desarrollo" que tuvo lugar en Río de Janeiro en 1992, y que se conoce bajo el nombre de "Cumbre de Río" o "Cumbre de la Tierra" o "Rio+20" la que en esta oportunidad sostuvo en sus Conclusiones, textualmente en el punto 4 que "...La erradicación de la pobreza, la modificación de las modalidades insostenibles y la promoción de modalidades sostenibles de producción y consumo, y la protección y ordenación de la base de recursos naturales del desarrollo económico y social son objetivos generales y requisitos indispensables del desarrollo sostenible [...] es necesario lograr el desarrollo sostenible promoviendo un crecimiento sostenido, inclusivo y equitativo, creando mayores oportunidades para todos, reduciendo las desigualdades, mejorando los niveles de vida básicos, fomentando el desarrollo social

---

<sup>41</sup> El concepto de desarrollo sostenible sigue las ideas de Amartya Sen en el sentido de que el desarrollo económico difiere totalmente del desarrollo sostenible, toda vez que este último abarca aspectos ligados a las condiciones de vida, de seguridad, de salud, de libertad, aspectos que superan por mucho los índices medidos en función del ingreso.

<sup>42</sup> Recuperado: Asamblea General de Naciones Unidas, Informe A/42/427 (04/08/1984), Comisión Mundial sobre el Medio Ambiente y el Desarrollo: (Informe): [A/42/427](#)

*equitativo y la inclusión, y promoviendo una ordenación integrada y sostenible de los recursos naturales y los ecosistemas que preste apoyo, entre otras cosas, al desarrollo económico, social y humano, y facilite al mismo tiempo la conservación, la regeneración, el restablecimiento y la resiliencia de los ecosistemas frente a los problemas nuevos y emergentes...".*

Si bien el término "desarrollo sostenible" se vinculó originariamente con cuestiones tales como el crecimiento económico mundial nacido a partir de la revolución industrial y posterior globalización poniendo el foco en las innegables implicancias negativas que esta forma de producción económica y crecimiento ocasionó en el medio ambiente en general, y en algunas regiones geográficas más desfavorecidas en particular, su instauración resultó un llamamiento para la inmediata modificación de las estructuras de producción hasta ese momento implementadas con especial consideración de las personas involucradas, sobre todo las más desfavorecidas, y los efectos que este modelo de producción generaba en el pleno goce de sus derechos humanos básicos. Ello tal sugiriera el Informe Brundtland<sup>43</sup> que evolucionó con el tiempo hasta convertirse en un principio de derecho internacional abarcativo dinámico e integrador donde las relaciones entre la economía y el medio ambiente eran solo una de las cuestiones alcanzadas por el concepto.<sup>44 45</sup>

---

<sup>43</sup> CEPAL, "Inestabilidad y desigualdad, La Vulnerabilidad del Crecimiento Económico en América Latina y el Caribe", enero 2014, Colección Libros y Monografías, recuperado de: <https://www.cepal.org/es/publicaciones/37042-inestabilidad-desigualdad-la-vulnerabilidad-crecimiento-america-latina-caribe>

<sup>44</sup> Asamblea General de Naciones Unidas, Informe A/42/427 (04/08/1984), Comisión Mundial sobre el Medio Ambiente y el Desarrollo. (Informe Brundtland), recuperado: [A/42/427](#)

<sup>45</sup> Ídem cita anterior: "Pero la esperanza de la Comisión en el futuro está condicionada a una decisiva acción política que debe comenzar ahora a administrar los recursos de forma que se asegure un progreso y una supervivencia humana duraderos. No estamos pronosticando un futuro; estamos presentando una advertencia. —una

Luego de la Cumbre de Río + 20<sup>46</sup>, existe un consenso generalizado en relación al concepto de desarrollo sostenible y sobre todo al hecho que éste acoge en su seno cuestiones sociales, económicas, ambientales y de gobernanza.

La relación entre estas cuestiones es inescindible y de su aplicación armónica depende el "desarrollo sostenible."<sup>47</sup>

La posición expuesta en el párrafo anterior se ve reforzada por el "Acuerdo de París sobre el Cambio Climático"<sup>48</sup> del 12 de diciembre de 2015 mediante el cual 197 países expresaron su compromiso para reducir las emisiones mundiales de gases de efecto invernadero y colaborar para adaptarse a los efectos del cambio climático. El Acuerdo ofrece una vía para que las naciones desarrolladas ayuden a las naciones en desarrollo en su labor de mitigación del cambio climático y adaptación a este, al tiempo que crean un marco para el seguimiento y la presentación de informes transparentes de los objetivos climáticos de los países. Para ello, el Acuerdo establece dos procesos de examen, cada uno de ellos en un ciclo de cinco años.

Por otra parte, tal y como reconoce la propia Naciones Unidas, la aplicación del Acuerdo de París, es fundamental para lograr las metas propuestas en la Agenda 2030, ya que ofrece una hoja de ruta para las medidas climáticas que reducirán las emisiones y aumentarán la resiliencia al clima.<sup>49</sup>

Tomando como base estas premisas y a

---

*advertencia urgente basada en los últimos y mejores argumentos científicos— de que ha llegado la hora de tomar las decisiones necesarias para asegurar los recursos que permitan sostener a la presente y a las futuras generaciones. No ofrecemos un plan detallado de acción, sino un camino que puede ampliar las esferas de cooperación de los pueblos de la Tierra que lo sigan".*

<sup>46</sup> Ver: ONU, "Declaración de Río sobre el Medio Ambiente y Desarrollo" (1992), recuperado de <http://www.un.org/spanish/esa/sustdev/documents/declaracionrio.htm>

<sup>47</sup> Sobre el concepto de desarrollo sostenible véase: en: [EL DESARROLLO SOSTENIBLE](#)

<sup>48</sup> Recuperado de: [EL Acuerdo de París | CMNUCC](#)

<sup>49</sup> Véase: [EL Acuerdo de París | Naciones Unidas](#)

partir de la experiencia recogida por los ODM, la Organización de Naciones Unidas, a través de la Agenda 2030 ha estructurado los 17 ODS.

Estos 17 objetivos definen actualmente el concepto de "desarrollo sostenible", y como indica la propia ONU a través de la Res. 70/2015 del 25 de septiembre de 2015, se vinculan en forma directa con los principios y garantías en materia de derechos humanos, siendo estos su punto de partida.

Los ODS representan un plan de acción concreto para la puesta en prácticas de los derechos humanos, representan un derecho síntesis como es el derecho al desarrollo sostenible.

En el caso de nuestro país, dentro de los avances en materia de derecho humanos que consagró la reforma constitucional de 1994 se encuentra sin ninguna duda la inclusión del derecho al desarrollo humano y al ambiente sano a través de varios artículos del texto constitucional.

Basta para ello considerar el art. 75 inc. 19<sup>50</sup>,

---

<sup>50</sup> Art. 75 inc. 19 CN: *Corresponde al Congreso: 19. Proveer lo conducente al desarrollo humano, al progreso económico con justicia social, a la productividad de la economía nacional, a la generación de empleo, a la formación profesional de los trabajadores, a la defensa del valor de la moneda, a la investigación y al desarrollo científico y tecnológico, su difusión y aprovechamiento. Proveer al crecimiento armónico de la Nación y al poblamiento de su territorio; promover políticas diferenciadas que tiendan a equilibrar el desigual desarrollo relativo de provincias y regiones. Para estas iniciativas, el Senado será la Cámara de origen. Sancionar leyes de organización y de base de la educación que consoliden la unidad nacional respetando las particularidades provinciales y locales; que aseguren la responsabilidad indelegable del Estado, la participación de la familia y la sociedad, la promoción de los valores democráticos y la igualdad de oportunidades y posibilidades sin discriminación alguna; y que garanticen los principios de gratuidad y equidad de la educación pública estatal y la autonomía y autarquía de las universidades nacionales. Dictar leyes que protejan la identidad y pluralidad cultural, la libre creación y circulación de las obras del autor; el patrimonio artístico y los espacios culturales y audiovisuales.*

el art. 41<sup>51</sup> y el art. 125<sup>52</sup> todos de la Carta Magna.

Como surge del propio texto constitucional ambos derechos se complementan y retroalimentan originando un derecho autónomo que los contiene, el derecho al desarrollo sostenible caracterizado por el crecimiento económico que respete y preserve el medio ambiente y favorezca el desarrollo social.

Consideramos aquí necesario destacar que el texto constitucional no contiene expresamente mención al desarrollo sostenible, sin embargo, la redacción del art. 41 del texto constitucional sigue prácticamente en forma

---

<sup>51</sup> Art. 41 CN: *Todos los habitantes gozan del derecho a un ambiente sano, equilibrado, apto para el desarrollo humano y para que las actividades productivas satisfagan las necesidades presentes sin comprometer las de las generaciones futuras; y tienen el deber de preservarlo. El daño ambiental generará prioritariamente la obligación de recomponer, según lo establezca la ley. Las autoridades proveerán a la protección de este derecho, a la utilización racional de los recursos naturales, a la preservación del patrimonio natural y cultural y de la diversidad biológica, y a la información y educación ambientales. Corresponde a la Nación dictar las normas que contengan los presupuestos mínimos de protección, y a las provincias, las necesarias para complementarlas, sin que aquéllas alteren las jurisdicciones locales. Se prohíbe el ingreso al territorio nacional de residuos actuales o potencialmente peligrosos, y de los radiactivos.*

<sup>52</sup> Art. 125 *Las provincias pueden celebrar tratados parciales para fines de administración de justicia, de intereses económicos y trabajos de utilidad común, con conocimiento del Congreso Federal; y promover su industria, la inmigración, la construcción de ferrocarriles y canales navegables, la colonización de tierras de propiedad provincial, la introducción y establecimiento de nuevas industrias, la importación de capitales extranjeros y la exploración de sus ríos, por leyes protectoras de estos fines, y con sus recursos propios. Las provincias y la ciudad de Buenos Aires pueden conservar organismos de seguridad social para los empleados públicos y los profesionales; y promover el progreso económico, el desarrollo humano, la generación de empleo, la educación, la ciencia, el conocimiento y la cultura.*

literal la definición del Informe Brundtland al caracterizar el derecho al ambiente sano, por lo que muchos consideran a éste artículo del texto constitucional como la manifestación más concreta de este derecho en el texto constitucional.<sup>53</sup>

Así el derecho al desarrollo sostenible resulta la consagración de un derecho que ratifican la existencia de otros derechos como los DESC, y los derechos ambientales entre otros, y que el Estado Argentino, prima facie, se compromete a garantizar a través de políticas públicas que los materialicen y presupuestos públicos que los financien y los tornen operativos, poniendo en cabeza del órgano representativo por excelencia, el Congreso Nacional dicha función<sup>54</sup>.

La Constitución Nacional reconoce, como condición necesaria para el desarrollo humano el derecho a un ambiente sano, donde los hombres puedan llevar a cabo sus actividades productivas y sociales en armonía con la naturaleza sin que ello ponga en riesgo su permanencia ni el goce de las generaciones futuras.<sup>55</sup>

Este reconocimiento lo hace tanto en normas específicas como en los citados arts. 75 inc. 19, art. 41 y 125, como a través de la ratificación con rango constitucional de Tratados en materia de Derechos Humanos como son la Convención Americana sobre Derechos Humanos, particularmente en su art. 26<sup>56</sup> y el Pacto Internacional sobre Derechos

---

<sup>53</sup> MUÑOZ, Ricardo A.: «*Desarrollo Humano. Nuevo Paradigma Constitucional*», en Academia Nacional de Derecho y Ciencias Sociales de Córdoba, recuperado en [Desarrollo humano. Nuevo paradigma constitucional – ACADERC](#)

<sup>54</sup> Decimos prima facie toda vez que la experiencia ha demostrado en nuestro país que la consagración dogmática de los derechos, no implica en los hechos más que eso, máxime cuando el Congreso Argentino suele estar muy lejos de las funciones que le fueron encomendadas constitucionalmente.

<sup>55</sup> ROSATTI HORACIO: " *La Tutela del Medio Ambiente en la Constitución Nacional Argentina*" recuperado en [la tutela del medio ambiente en la constitución nacional argentina horacio rosatti](#)

<sup>56</sup> Pacto de San José de Costa Rica: Art. 26: . Desarrollo Progresivo. Los Estados Partes se comprometen a adoptar providencias, tanto a nivel interno como mediante la cooperación

Económicos Sociales y Culturales, particularmente en su art. 6,<sup>57</sup>

De allí que ninguna duda puede haber que el derecho al desarrollo forma parte de los derechos humanos que garantiza nuestra Constitución y que por tanto pesa sobre el Estado Argentino en todos sus niveles de gobierno la obligación de resguardarlo y garantizarlo.

Este hecho es vital pues, si bien la Agenda 2030 no representa obligaciones directas para el Estado al momento de su ratificación si lo hace a través de los derechos sobre los que se asienta.

Un punto clave que cabe mencionar aquí tiene que ver con la función central de los Poderes Legislativos operantes en los tres niveles de gobierno y la financiación de las políticas públicas indispensables para la prestación efectiva de los derechos que consagra el sistema de derechos humanos y sobre los que se pronuncia la Agenda 2030 mediante las diferentes metas e indicadores de resultado.

En el marco del sistema institucional argentino el Poder Legislativo tiene un rol

---

internacional, especialmente económica y técnica, para lograr progresivamente la plena efectividad de los derechos que se derivan de las normas económicas, sociales y sobre educación, ciencia y cultura, contenidas en la Carta de la Organización de los Estados Americanos, reformada por el Protocolo de Buenos Aires, en la medida de los recursos disponibles, por vía legislativa u otros medios apropiados.

<sup>57</sup> Pacto Internacional de Derechos Económicos Sociales y Culturales: Artículo 6: 1. Los Estados Partes en el presente Pacto reconocen el derecho a trabajar, que comprende el derecho de toda persona a tener la oportunidad de ganarse la vida mediante un trabajo libremente escogido o aceptado, y tomarán medidas adecuadas para garantizar este derecho. 2. Entre las medidas que habrá de adoptar cada uno de los Estados Partes en el presente Pacto para lograr la plena efectividad de este derecho deberá figurar la orientación y formación técnico profesional, la preparación de programas, normas y técnicas encaminadas a conseguir un desarrollo económico, social y cultural constante y la ocupación plena y productiva, en condiciones que garanticen las libertades políticas y económicas fundamentales de la persona humana.

central, no solo resulta conforme al art. 75 inc. 8 a su cargo el tratamiento del Presupuesto Público del Estado Nacional, sino que además tal indica expresamente el art. 75 inc. 2 es el encargado de dictar la Ley de Coparticipación, norma vital para el financiamiento de las Políticas de Estado y conforme dispone el art. 75 inc. 19 las políticas tendientes a hacer efectivo el derecho al desarrollo de los ciudadanos con justicia social, haciendo mención expresa a las desigualdades provinciales y a la necesidad imperiosa de dictar normas que las reviertan.

Facultad similar otorga el art. 41 del texto constitucional al Congreso Nacional al referirse al derecho a un ambiente sano y luego el art. 125 las consagra en relación a los Poderes Legislativos Provinciales y la Ciudad de Buenos Aires.

El Congreso es el encargado de dictar las normas que regulen formalmente los derechos, y que reglamenten su contenido.

Al mismo tiempo, es el encargado de controlar la aplicación de los fondos dispuestos a través del presupuesto mediante la actuación de la Auditoría General de la Nación, art. 81 del texto constitucional, citar ante sus Estrados al Jefe de Gabinete y a los Ministros a fin de dar cuenta de la gestión de gobierno, y evaluar mediante la actuación de la Oficina de Presupuesto del Congreso de la Nación, el grado de afectación presupuestaria en materia de ODS tal y como lo prevé el art. 8 de la Ley Nro. 27.343.<sup>58</sup>

El rol del parlamento en la materia es insustituible y exige la coordinación y armonización del dictado de las normas con sus pares locales de forma tal de maximizar

---

<sup>58</sup> Art. 8 Ley Nro. 27.343: ARTÍCULO 2º — Son funciones, responsabilidades y facultades de la Oficina de Presupuesto del Congreso: 8. Promover la incorporación de la perspectiva de género en la asignación de los recursos presupuestarios. Para ello se utilizarán las herramientas del Presupuesto Sensible al Género (PSG) al análisis de proyectos, a fin de determinar el presupuesto destinado a la eliminación de las desigualdades de género. Asimismo, se promoverá la evaluación presupuestaria, en función de los Objetivos de Desarrollo Sostenible de la Organización de las Naciones Unidas (ONU)

los esfuerzos en la debida concreción del derecho al desarrollo sostenible en todo el territorio del país, con independencia de las diferencias sociales, económicas y geográficas.

## V. Conclusiones

A modo de conclusión final y considerando la hipótesis de éste trabajo cabe resaltar que, el Estado Argentino no podría verse sometido a procesos jurídicos internacionales por la mera transgresión a los compromisos asumidos en el marco de la Agenda 2030.

Sin embargo, cuando las transgresiones a la Agenda 2030 impliquen un daño evidente y demostrable en relación a los derechos sobre los que cada uno de los ODS se funda, éstas transgresiones resultaran un insumo de calidad para probar el incumplimiento del Estado.

Aquí es donde las metas e indicadores de los ODS y las adaptaciones que de ellos se haga a nivel tanto nacional como provincial y municipal, juegan un rol central deviniendo en un instrumento invaluable en relación a las obligaciones asumidas por todos los niveles de gobierno en el marco del derecho de los derechos humanos.

Ergo, la Agenda 2030 es mucho más que un Acuerdo en el marco del soft law, representa un instrumento que permite evaluar a través de las metas e indicadores los esfuerzos del Estado en el marco de las obligaciones contraídas al amparo del derecho internacional de los derechos humanos, y a nivel constitucional y que sin ninguna duda integra el hard law de nuestro país sobre el cual pesa una obligación de respetar, proteger y garantizar por parte del Estado, junto con una obligación de progresividad en la satisfacción de las prestaciones que resulten de carácter inmediato.

La Agenda 2030 permite desestructurar el dogmatismo de los derechos para evaluar en forma concreta su satisfacción a través del logro de las metas propuestas y el cumplimiento de los indicadores fijados que posibilite la concretización del derecho.<sup>59</sup>

Las consecuencias del cambio climático se encuentran a la vista, así como sus víctimas. Al momento de escribir estas líneas la provincia de Corrientes se encuentra bajo fuego con un 9% de su territorio total quemado, daños irreparables en una reserva natural como la que representan los Esteros del Iberá. Pérdidas humanas, económicas, ambientales, disputas presupuestarias, ausencia de coordinación territorial.

Tratados de derechos humanos reglamentando cuestiones que la burocracia de gobierno parecería olvidar, por tanto, la dogmática de estas líneas, a la vista de los hechos casos intenta convertirse en un aporte para evitar situaciones futuras.

---

<sup>59</sup> Indicadores de Derechos Humanos- Guía para la Medición y Aplicación. Naciones Unidas.

---

Recuperado en [Accepted Manuscript La Agenda 2030 y el desarrollo sostenible: reflexiones en torno a su naturaleza jurídica y aplicación en e](#)

# SECCIÓN ESPECIAL

---

## TITULARIDAD ACTIVA DE ENTIDADES TRANSPARENTES EN CONVENIOS INTERNACIONALES SOBRE IMPUESTOS. COMENTARIOS AL OFICIO 1279 DEL SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS DE CHILE

Francisco Sepúlveda  
(Chile)

### A. Introducción

A través del Oficio número 1279 emitido con fecha 17 de mayo de 2021 (en adelante también, el “Oficio”)<sup>1</sup>, el Servicio de Impuestos Internos de Chile (“SII”) explicó la aplicación de diversas disposiciones de la Ley sobre Impuesto a la Renta (“LIR”)<sup>2</sup> al caso de un contribuyente chileno que participa en un vehículo de inversión constituido en Canadá. Este vehículo, de acuerdo con los antecedentes contenidos en la consulta efectuada a la autoridad tributaria, consiste en una *limited partnership*, entidad que no goza de personalidad jurídica separada de la de sus miembros, y es totalmente transparente para efectos tributarios y legales en Canadá.

Si bien el pronunciamiento de la autoridad tributaria chilena busca principalmente aclarar si las rentas generadas a través del referido vehículo deben reconocerse en Chile bajo la norma sobre entidades controladas en el exterior (CFC), en el texto del análisis se indicó lo siguiente:

“La tributación de dichas rentas estará determinada por el tipo de rentas de que se trate y por la aplicación del Convenio entre la República de Chile y Canadá para evitar la

doble tributación y para prevenir la evasión fiscal.”<sup>3</sup>

El Oficio fue celebrado en conversaciones sostenidas por el autor con algunos asesores fiscales chilenos, los que vieron en él un reconocimiento tácito por parte de la autoridad tributaria chilena a la posibilidad de considerar una *limited partnership* canadiense como un sujeto habilitado para reclamar los beneficios tributarios de Convenios Internacionales Sobre Impuestos (en adelante también genéricamente “Convenios”, o “Convenio”, en singular).

Lo anterior podría resultar relevante tanto en lo que respecta al Convenio entre Chile y Canadá, tanto como en lo que se refiere al Convenio entre este último país y Estados Unidos<sup>4</sup>. Desde la perspectiva de Chile, tal reconocimiento podría tener incidencia en el diseño de estrategias de planificación a través del uso del referido vehículo para canalizar inversiones en Estados Unidos, país con el que Chile no mantiene un Convenio en vigor. Al mismo tiempo, y en línea con lo sostenido por el SII en el Oficio, podría resultar relevante para la aplicación del Convenio entre Canadá y Chile para remesas efectuadas por una *limited partnership* desde Canadá hacia Chile.

A partir del caso sometido a revisión de la autoridad tributaria chilena, el presente artículo analiza la aplicabilidad de Convenios a entidades fiscalmente transparentes, esto es, sin

<sup>1</sup> Oficio número 1279 del Servicio de Impuestos Internos de Chile, del 17 de mayo de 2021.

<sup>2</sup> Se refiere a los artículos 41G de la LIR, sobre entidades controladas en el exterior o CFC; y los artículos 12 y 41B del mismo cuerpo legal, sobre reconocimiento en Chile de rentas generadas en el extranjero.

<sup>3</sup> Énfasis añadido. Oficio 1279 del 17 de mayo de 2021.

<sup>4</sup>Canada - Tax Treaty Documents | Internal Revenue Service.

personalidad jurídica separada de sus miembros. Si bien se toman como ejemplo las disposiciones del Convenio entre Chile y Canadá y el Modelo OCDE y sus Comentarios<sup>5</sup>, en general, las explicaciones vertidas en él podrían resultar aplicables a cualquier otro instrumento internacional de esa naturaleza.

Por una cuestión de extensión, no obstante, este artículo no comprende los múltiples cuestionamientos *anti-abuso* que podrían surgir de una estrategia de *treaty-shopping* por parte de contribuyentes chilenos que diseñen estructuras en Canadá para realizar inversiones en Estados Unidos, los que no se abordan por exceder el propósito del presente estudio, pero que obviamente, y de no mediar la demostración de sustancia económica en la estructura de inversión, podrían impedir el éxito de la estrategia de negocios antes señalada.

## B. Desarrollo

### 1. Requisitos de titularidad activa en los Convenios Internacionales Sobre Impuestos

Los requisitos para la aplicación de un Convenio son diversos y apuntan en distintas direcciones. Desde la perspectiva del sujeto activo, esto es, quien reclama la aplicación de un Convenio, son fundamentalmente dos, y están normalmente comprendidos en su artículo primero. En el caso del Convenio entre Chile y Canadá, éste indica:

“Artículo 1: El presente Convenio se aplica a las *personas residentes* de uno o de ambos Estados Contratantes.”

Esta definición básica exige el cumplimiento de dos requisitos genéricos para adquirir titularidad activa en el caso de las disposiciones del Convenio: la consideración de la entidad transparente que aspire a la titularidad activa de un Convenio como *persona*, y al mismo tiempo

su conceptualización como *residente* de uno de los estados contratantes.

En cuanto a la definición de persona, el artículo 3 número 1 letra b) del mencionado Convenio señala lo siguiente:

“b) el término "persona" comprende las personas naturales, las sociedades, fideicomisos ("trust") y cualquier otra agrupación de personas”.

Por otra parte, en lo que se refiere a la definición de residente, segundo requisito de entrada, el artículo 4 del Convenio entre Chile y Canadá, en lo pertinente, agrega:

“1. A los efectos de este Convenio, la expresión "residente de un Estado Contratante" significa toda persona que, en virtud de la legislación de ese Estado, esté *sujeta a imposición* en el mismo en razón de su domicilio, residencia, sede de dirección, lugar de constitución o cualquier otro criterio de naturaleza análoga [...]”

Estas condiciones de titularidad activa en el caso de entidades transparentes se revisan brevemente en los apartados que siguen.

### 2. La entidad transparente como persona a nivel de Convenios

Desde un punto de vista histórico, los Convenios fueron diseñados de modo de otorgar acceso a tantos potenciales usuarios como fuera posible. Tanto es así, que las definiciones básicas de acceso a los mismos se plantearon, al inicio del trabajo de la OCDE en la década de 1950, como algo que debía fundarse, en principio, en la regulación doméstica de los estados contratantes<sup>6</sup>.

Similar a lo planteado en relación con el Convenio entre Chile y Canadá, el artículo de

---

<sup>5</sup> El Modelo OCDE de Convenios y sus Comentarios (2017), disponibles en su versión original en [Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017 | READ online](#)

---

<sup>6</sup> Vogel, Klaus et al., *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, Fourth Edition, Volume I, Reimer, Ekkehart, Rust, Alexander (Eds.), (London: Kluwer Law International, 2015) n.3, at p.238.

apertura del Modelo de Convenios de la OCDE ha sido redactado en términos muy amplios:

*“This Convention shall apply to persons who are residents of one or both of the Contracting States”<sup>7</sup>.*

La definición está diseñada para adaptarse a las reglas de cualquier estado, y el primer paso para conseguir este objetivo es el de definir el término “persona” de la manera más amplia posible. Tal como ocurre en el caso del Convenio entre Chile y Canadá, para efectos del Modelo OCDE la definición de persona incluye a personas naturales, compañías, cualquier entidad que sea tratada como una compañía para efectos tributarios y, en general, cualquier otra agrupación de personas, caracterizadas bajo los preceptos del Modelo OCDE como *body of persons*<sup>8</sup>.

Esta definición de *persona* no parece ser problemática en el caso de personas naturales y compañías. Ello, por cuanto la identificación del sujeto que podría reclamar los beneficios de un Convenio en tales casos resulta evidente. Las dificultades derivadas de la amplitud de la definición se manifiestan en el caso de ciertos acuerdos de los que pueden formar parte una o más personas, en que se produce una suerte de identidad separada (el *grupo*), pero que no es lo suficientemente intensa como para que sea evidente su existencia legal independiente de la de sus integrantes.

Los casos en que la línea divisoria entre el “acuerdo” y sus miembros puede ser difícil de trazar, permiten preguntarse si la existencia separada del acuerdo como tal, en contraposición a sus miembros o integrantes,

podría ser requerida para la aplicación de un Convenio.

La nomenclatura utilizada en el Modelo OCDE *body of persons*, pareciera indicar que lo que se requiere para la configuración de una persona es un *cuerpo* identificable en sí mismo, diferente de sus miembros, y que reciba algún tipo de reconocimiento por parte del Estado en que se invocan los beneficios de un Convenio. En lo concreto, si las leyes de un determinado estado no ven *algo* diferente de sus miembros, con dificultad dicho estado extenderá su autoridad tributaria sobre ese *algo*, y no sobre sus integrantes. A modo de ejemplo, tribunales internacionales se han negado a reconocer la titularidad activa de un grupo de entidades sujetas a un régimen de consolidación fiscal. Mientras que en este caso el conjunto de entidades podría formar un *grupo de personas*, lo anterior no garantiza que pueda entenderse que dicho grupo corresponde a un *cuerpo (body)* de personas<sup>9</sup>.

Autores como Vogel han señalado que la identificación de un cuerpo separado, distinto de los miembros, no representa una condición para el acceso a los Convenios<sup>10</sup>. Esta conclusión parece estar en línea con la idea de otorgar acceso a los Convenios en tantos casos como sea posible.

En este sentido han apuntado algunos estados, que han reconocido a entidades transparentes<sup>11</sup>, entidades sin personalidad jurídica<sup>12</sup>, entidades con poca presencia para

<sup>7</sup> Art.1 del Modelo OCDE (2017)

<sup>8</sup> Artículo 3 número 1 letras a) y b) del Modelo OCDE. La definición de persona actual data de 1962, véase FC/M(62)1; 19 February 1962; OECD, Fiscal Committee; Minutes of the 2<sup>nd</sup> session held at the Chateau de la Muette, Paris, on Tuesday, 16<sup>th</sup>, Wednesday 17<sup>th</sup>, Thursday 18<sup>th</sup> and Friday 19<sup>th</sup> January, 1962, p.5.

<sup>9</sup> Corte Suprema de Holanda, 3 de febrero de 2012, casos número 10/05383, 10/05385 y 10/05386, comentados por Hans Mooij, IBFD Tax Treaty case law.

<sup>10</sup> Véase Vogel, Op. cit., nn.16-20, p.243-244.

<sup>11</sup> Helminen, Marjaana, ‘Scope and Interpretation of the Nordic Multilateral Double Taxation Convention’, en 61 *Bulletin for International Taxation* 1 (2007), p.28.

<sup>12</sup> De Boynes, Nicolas, ‘France’ (Country Reports), en Maisto, G., (ed.), *Residence of Companies under Tax Treaties and EC Law*, (Amsterdam: IBFD, 2009), p.454.

fines tributarios<sup>13</sup> e incluso arreglos contractuales<sup>14</sup> como candidatos potenciales para la titularidad activa de los Convenios<sup>15</sup>. Así también lo ha reconocido la OCDE al referirse a la posibilidad de reconocer una *partnership* o una asociación como una persona<sup>16</sup>. La definición de persona no parece generar obstáculos para esta conceptualización.

Quizás haya algo de verdad en lo señalado por Vogel, en el sentido que un grupo de personas no requiere necesariamente generar una personalidad jurídica separada, a nivel legal, para poder ser considerado como una *persona*.

Ahora bien, sin perjuicio de la falta de límites impuesta por la conceptualización de *persona* a nivel de Convenios, y la posibilidad de incluir en dicha definición entidades transparentes, debe tenerse presente que la aceptación de una entidad de estas características dentro del concepto de *persona* en los Convenios no asegura su acceso a los beneficios contenidos en ellos, puesto que todavía queda un requisito por cumplir. En efecto, múltiples dificultades para aceptar su titularidad activa provienen de la conceptualización de dichas entidades como *residentes* para efectos de los Convenios,

cuestión que se analiza en los apartados que siguen.

### **3. Entidades transparentes y el requisito de residencia**

#### **3.1. La residencia como requisito general de acceso a los Convenios**

##### **3.1.1. La función del concepto de residencia a nivel de los Convenios**

Tal como se indicó en secciones previas del presente estudio, además de la existencia de una *persona*, la aplicación de los Convenios exige que dicha persona pueda ser calificada como *residente*.

De hecho, si se mira el texto del Convenio entre Chile y Canadá su artículo 1 este se refiere a una *persona residente*, o en nomenclatura del Modelo OCDE, *person who is a resident*, como un concepto compuesto por ambas expresiones<sup>17</sup>, pero que significa una sola cosa.

Teniendo en consideración que la residencia ha sido expresamente definida en un artículo del Convenio (normalmente el artículo 4, que es el empleado en el Modelo de Convenios OCDE), resulta más o menos evidente que el concepto difiere de aquella definición contenida en las reglas domésticas de los estados contratantes. Siguiendo principios generales, las reglas de los Convenios tienen como objetivo restringir la aplicación de la normativa doméstica de los estados contratantes. Bajo esta lógica, las definiciones internas de residencia debiesen encontrar un límite en la definición de ésta a nivel del Convenio.

En otras palabras, y en lo concreto, no basta la emisión de un certificado de residencia fiscal por parte de la autoridad tributaria de un cierto y determinado país para garantizarse el acceso a un Convenio: para que una persona que califique como residente a dicho nivel, los requisitos se derivan del propio Convenio, por lo que bien

---

<sup>13</sup> Schaffner, Jean, 'The OECD Report on the Application of Tax Treaties to Partnerships', 54 *Bulletin for International Taxation* 5 (2000), p.219.

<sup>14</sup> Francia reconoce la titularidad activa de *partnerships*, sin perjuicio de atribuir rentas y determinar beneficios a nivel de los socios o miembros. De hecho, en lo que se refiere al tratamiento de las *partnerships* y su residencia fiscal, Francia ingresó una reserva al artículo 4 del Modelo OCDE.

<sup>15</sup> Esto se discutió durante la historia del Modelo OCDE, véase FC/WP2(57)2, 19 September 1957; OEEC, Working Party No.2 of the Fiscal Committee; Denmark – Luxembourg; 3<sup>rd</sup> Report on the concept of fiscal domicile, p.7; FC/WP14(61)2; 18 September 1961; OEEC, Working Party No.14 of the Fiscal Committee (Austria and Sweden); Second report on the article of definitions, pp.4-7.

<sup>16</sup> Ya sea porque se le considera como compañía o como cuerpo de personas, véase la sección 2 de los Comentarios al artículo 3 del Modelo OCDE (2017).

---

<sup>17</sup> Véase FC/WP14(61)2, p.5. Sin perjuicio de la calificación como residente la clave se encuentra en la definición de residencia, véase C(63)87 Part I, p9, y en el mismo sentido Van Weeghel, Stef, *The Improper Use of Tax Treaties*, (London: Kluwer, 1998), p.39.

podría ocurrir que un residente a nivel de ley doméstica, mediando incluso certificación por parte de la autoridad fiscal de dicho país, al mismo tiempo no lo sea para efectos del instrumento internacional cuya aplicación se persigue.

Así lo ha indicado la OCDE:

*“The fact that a person is a resident of a Contracting State does not mean, however, that the person is automatically entitled to the benefits of the Convention”<sup>18</sup>.*

### 3.1.2. Residente: persona sujeta a imposición

Teniendo en consideración la definición del artículo 4 del Modelo OCDE, una persona calificará como residente para efectos de los Convenios cuando pueda calificarse como *liable to tax* o, en su versión en castellano (según la nomenclatura del Convenio entre Chile y Canadá), *sujeta a imposición*, bajo las leyes del estado respectivo.

Ahora bien, ¿qué quiere decir que una persona se encuentre sujeta a imposición?

Si bien resulta claro que dicha definición no significa ni puede significar un requisito de pago efectivo de impuestos<sup>19</sup> (de otro modo entidades sin fines de lucro, fondos de pensiones, entre otros, no podrían nunca calificar como tales), la doctrina coincide en que encontrarse *sujeto a imposición* implica, a lo menos, un requisito mínimo de amenaza de que el estado extienda su potestad tributaria sobre aquella persona que alega gozar (o sufrir) de dicha condición.

Dicho de otro modo, para poder calificar como residente a nivel de los Convenios una persona debe encontrarse bajo riesgo de quedar sujeta a la autoridad fiscal de un estado, *sujeto a quedar*

*afecto a imposición* o, como señalan algunos autores, *liable to be liable to tax*<sup>20</sup>.

## 3.2. Entidades transparentes y su conceptualización como residentes a nivel de Convenios

### 3.2.1. La necesidad de un ente tributario separado para efectos fiscales

La posibilidad de concebir una entidad transparente como persona, al mismo tiempo que de aceptar su acceso a los Convenios a través de la definición de residencia quedó debidamente plasmada en la historia del Modelo OCDE:

*“[...] it is, however, not sufficient that a certain body of persons is considered to be covered solely by the term “person”; such body would also have to fulfill the requirements to be a “person resident in one of the Contracting States”. The term “resident” of one of the Contracting States, however, **requires that such body must be treated as a taxable unit in one of the Contracting States** [...]. A body of persons, which in itself is not liable to tax in any of the Contracting States concerned, might never be considered a person “resident in one of the Contracting States”. Since such bodies may not be regarded as residents, it might, even for the application of the rules of allocation of taxation rights, not be harmful, were they are only included within the term “person”<sup>21</sup>.*

Bajo estas reglas, resulta evidente que las definiciones de los artículos 1 y 4 de los Convenios, entre ellos el Convenio entre Chile y Canadá, además de la existencia de una entidad separada de sus miembros, exige además la

<sup>18</sup> Sección 1 de los Comentarios al Artículo 1 del Modelo OCDE.

<sup>19</sup> Sepúlveda, Francisco, ‘Doble Tributación, Doble No-Tributación y Abuso en la Interpretación de los Convenios’, en *Tributación Internacional en LATAM y nuevas tendencias a partir del COVID-19*, Luchessi [et.al], 1ª ed., Buenos Aires, La Ley, 2020, pp.16-29.

<sup>20</sup> Couzin, Robert, *Corporate Residence and International Taxation*, (Amsterdam: IBFD, 2002), p.107.

<sup>21</sup> FC/WP14(61)2; 18 September 1961; OEEC, Working Party No.14 of the Fiscal Committee (Austria and Sweden); Second report on the article of definitions, p.5.

existencia de una entidad tributable, es decir, que pueda a lo menos quedar sujeta a la autoridad tributaria de un determinado país.

Al igual que en lo que se refiere a la definición de persona, el requisito de sujeción a imposición no genera dudas en el caso de personas naturales y sociedades. En estos casos, la identificación de aquel que será objeto de autoridad fiscal será sencilla.

Pero tal como se explicó precedentemente, el caso de entidades cuya individualidad separada de sus miembros puede ser difusa genera múltiples dudas, ya no a nivel de si existe un cuerpo separado o no, sino que, asumiendo que dicho cuerpo separado existe, a nivel de si dicho cuerpo podría o no quedar sujeto a la potestad tributaria del estado en que se reclaman los beneficios de un Convenio.

En otras palabras, una asociación o *partnership* puede perfectamente bien conceptualizarse como persona, pero si la autoridad tributaria del estado respectivo no se ejerce sobre ella, sino sobre sus miembros, podría no cumplir el requisito de residencia.

Considérese, a modo de ejemplo, el caso de que las leyes de un determinado país reconozcan la existencia separada e incluso legal de una cierta entidad, pero falte en su constitución algún requisito exigido por la ley para dicha existencia separada. En ese caso, aunque la entidad existe y, por ende, podría considerarse una *persona* para efectos del Convenio, si el estado respectivo necesita ejercer su autoridad tributaria sobre ese potencial ente, la ejercerá en definitiva sobre la o las personas detrás de su creación. Dicha potencial entidad, no obstante *persona*, no constituye una *unidad tributable*.

Un razonamiento similar aplica en el caso de acuerdos contractuales. Al celebrarse un contrato, si bien no necesariamente surge una personalidad jurídica separada, bajo las leyes de ciertos países el acuerdo en sí mismo podría generar una presencia separada de sus miembros, sobre la cual el estado podría ejercer

su autoridad tributaria<sup>22</sup>. Si no existiera un acuerdo, y un grupo de personas simplemente llevase a cabo negocios de manera conjunta, el estado sin duda alguna ejercerá su autoridad tributaria sobre cada uno de los miembros individualmente considerados.

Mientras que en el primer caso surgen razones para considerar que el acuerdo contractual pudiese generar la capacidad de reclamar los beneficios de un Convenio, lo anterior no sería posible en el segundo caso, si se atiende a los razonamientos antes expuestos. La necesidad de una *unidad tributable* separada de sus integrantes implícita en el requisito de residencia a nivel de los Convenios implica necesariamente la posibilidad de que dicha *persona*, a su propio nombre y separada de sus integrantes, pueda ser sometida a la autoridad tributaria de un determinado Estado.

### **3.2.2. Entidades transparentes potencialmente sujetas a imposición**

Entendiendo que el requisito de residencia exige una presencia o identidad separada de la de sus miembros o integrantes, que pueda ser objeto del ejercicio de autoridad fiscal, es

---

<sup>22</sup> A modo de ejemplo, el artículo 507 del Código de Comercio de Chile consagra el contrato de asociación o cuentas en participación, consistente en un acuerdo entre comerciantes, uno de ellos denominado gestor, y otros denominados partícipes, en que el primero gestiona negocios por cuenta ajena. El acuerdo se demuestra a través de una contabilidad separada, pero sin la consecuencia de generar un contribuyente diferente del gestor o los partícipes. Dichos registros sirven para demostrar la existencia de la asociación, los que cumplidos permiten tanto al gestor como a los partícipes repartirse el resultado de los negocios, y con ello la carga tributaria aplicable sobre él. Si los respaldos de la existencia de la asociación no existen, la autoridad tributaria del estado se ejercerá directamente sobre la persona del gestor. Dependerá de si se cumplen los requisitos de la asociación o cuentas en participación o no, la identificación de la persona que será objeto de autoridad fiscal y, por ende, la que podrá reclamar los beneficios de un Convenio potencialmente aplicable.

posible señalar que, en principio, una entidad transparente no las posee, y por ende no podrá calificar como residente para fines de un Convenio.

No obstante, ciertos autores han señalado que una entidad transparente podría ser considerada como un residente a nivel de Convenios, puesto que los Convenios previenen no sólo la doble tributación efectiva, sino también la doble tributación potencial<sup>23</sup>. Así, para estos autores el simple hecho de verificarse la existencia de una entidad transparente, en tanto implica el potencial de que alguna vez llegue a existir y ser considerada como una entidad separada (caso en el cual la autoridad del estado se ejercería sobre ella), bastaría para considerarla como un residente para fines de los Convenios. Dicho de otro modo, dado que una entidad transparente podría llegar a existir como entidad separada, ello bastaría para reconocer su derecho a acceder a los beneficios de un Convenio.

Couzin usa la regulación conocida como *check-the-box* existente en Estados Unidos para demostrar su desacuerdo con el razonamiento anterior. A través de la entrega del formulario respectivo, los creadores de una entidad pueden decidir que ésta resulte inexistente para efectos fiscales, y que todos los efectos tributarios derivados de su existencia se radiquen en sus miembros directamente. La regulación *check-the-box*, en otras palabras, trae aparejada una sujeción a imposición potencial, que depende de una elección, decisión respecto de la cual el creador de la entidad tiene un control absoluto. El propio creador podrá decidir que la entidad deje de ser transparente y adquiera forma separada tanto para fines legales como tributarios.

En este caso, parece absurdo reconocer residencia a la entidad cuando la elección de su creador ha sido mantenerla en estado transparente<sup>24</sup>, sometiéndose él mismo a la autoridad fiscal del estado respectivo, puesto que su situación podría cambiar.

En el mismo sentido apuntan los Comentarios al Modelo OCDE, que requieren la existencia de a lo menos algún grado de presencia separada, y por ende rechazan que una entidad inexistente, cuya sujeción a la autoridad fiscal de un estado es meramente potencial, pueda ser considerada como residente para efectos fiscales:

*“Where a State disregards a partnership for tax purposes and treats it as fiscally transparent, taxing the partners on their share of the partnership income, the partnership itself is not liable to tax and may not, therefore, be considered to be a resident of that State”<sup>25</sup>.*

El razonamiento detrás de esta idea es bastante simple: los derechos de un Convenio deben ser reclamados por *alguien*, y ese alguien necesita existir para efectos fiscales. Lo anterior no difiere de la manera en que las disposiciones domésticas de la generalidad de los estados operan. Si en un determinado país una *partnership* da lugar a una existencia separada, entonces el estado ejercerá su autoridad sobre dicha *partnership*, y no sobre sus miembros. Si, por el contrario, el estado no ve otra cosa que los miembros, resultaría absurdo pensar que ejercerá su autoridad sobre aquello que *no existe*, y seguramente se concentrará en perseguir a sus miembros, únicos sujetos tributarios realmente existentes.

Este es el razonamiento detrás de la aplicación de un Convenio: si se verifica la existencia de un *cuerpo separado (body of persons)*, sujeto a la autoridad fiscal de un estado, que pueda ser fiscalizado, que tenga la aptitud de presentar declaraciones de impuestos, de declarar y pagar impuestos, podría entenderse que dicha entidad tenga la aptitud para aprovechar los beneficios de un Convenio. De lo contrario, deberá entenderse que dicha aptitud corresponde a

---

<sup>23</sup> Vogel, Op. cit., n.55, p.30.

<sup>24</sup> Couzin, Op. cit., p.117.

---

<sup>25</sup> Sección 8.13 de los Comentarios al Artículo 4 del Modelo OCDE (2017).

alguien más, en este caso sus socios o creadores.

### 3.2.3. Entidades que tributan como si fueran compañías

Bajo el Modelo OCDE actual, la definición de compañía incluye ciertas entidades que, sin perjuicio de no serlo, son tratadas, para efectos fiscales, como si lo fueran:

*‘the term “company” means any body corporate or any entity that is treated as a body corporate for tax purposes’<sup>26</sup>.*

Hasta antes de la modificación de los Comentarios al Modelo OCDE en 2017, un párrafo de los Comentarios al artículo 1 se refería al caso específico de las *partnerships*, explicando situaciones en que, a partir de su tratamiento tributario local, podían extraerse elementos que permitieran concluir su idoneidad para reclamar los beneficios de un Convenio:

*“Where a partnership is treated as a company or taxed in the same way, it is a resident of the Contracting State that taxes the partnership on the grounds mentioned in paragraph 1 of Article 4 and, therefore, it is entitled to the benefits of the Convention”<sup>27</sup>.*

Si una *partnership* tributa como una compañía, ella no sólo constituye una entidad separada, sino que además podría entenderse que ella también constituye una entidad tributaria, en el sentido que la autoridad fiscal del estado respectivo se ejercerá sobre ella. Tal entidad se encontraría, claramente, *sujeta a imposición*. Desde un punto de vista histórico, una vez más, el Modelo OCDE exige, para su aplicación, la existencia de una entidad separada, cuya individualidad pueda apreciarse desde una

perspectiva tributaria, para que los Convenios resulten aplicables.

### 3.3. Reconocimiento de beneficios de Convenios en caso de transparencia fiscal

Para algunos autores, la clave en el reconocimiento de los beneficios de Convenios en situaciones de transparencia fiscal radica en la sujeción efectiva a impuestos a la renta<sup>28</sup>. En otras palabras, si se produce la recaudación de impuestos, ya sea a nivel de la entidad o de sus miembros, los beneficios de un Convenio debieran ser reconocidos.

Así también lo reconoció la jurisprudencia internacional durante muchos años. En el caso *Diebold*<sup>29</sup>, una compañía francesa fue fiscalizada por no practicar retenciones en el pago de regalías a una entidad transparente holandesa. La Corte Suprema de Francia resolvió el asunto teniendo en consideración que las regalías pagadas, si bien no tributaron en Holanda a nivel de la entidad (por ser ésta transparente), si quedaron sujetas a imposición en manos de sus miembros, residentes también en Holanda<sup>30</sup>.

---

<sup>28</sup> Vogel, Klaus, ‘Tax Treaty News’, en 59 *Bulletin for International Taxation* 10 (2001), p.91; Leherissel, Hervé, ‘France: The Tax Residence of Companies’, en 39 *European Taxation* 4 (1999), p.159.

<sup>29</sup> Conseil d’Etat (Supreme Administrative Court) Paris, 13 de octubre de 1999, *Diebold Case 191191*. Para referencias históricas sobre el caso véase Baranger, Severine, ‘New Guideline on Recognition of Transparency Principle for Foreign Partnerships’, 47 *European Taxation* 8 (2007), pp.420-423.

<sup>30</sup> El texto del fallo de la corte francesa indica, en su versión original “que si Equilease CV est une société en commandite, dépourvue de personnalité juridique et fiscalement transparente en droit néerlandais, son commandité, la société Equilease Management BV, et son commanditaire, la société Crediet en Discount BV étaient assujetties à l’impôt en Hollande et avaient la qualité de résident des Pays-Bas au sens de la convention susvisée, pendant les années 1983 et 1984; que, par suite, les redevances versées à Equilease CV pendant les années en cause, qui, compte tenu du statut de cette société, doivent être réputées versées à ses associés, satisfaisaient donc en principe à la condition de paiement à un résident

---

<sup>26</sup> Artículo 3 número 1 letra b del Modelo OCDE (2017).

<sup>27</sup> Énfasis agregado, sección 5 de los Comentarios al Artículo 1 del Modelo OCDE, en su versión 2014.

En la misma línea, en el caso *TD Securities*<sup>31</sup>, una *limited liability company* (LLC) ubicada en Estados Unidos, cuyo único accionista era otra compañía ubicada en el mismo país, tenía una agencia en Canadá. La autoridad fiscal canadiense negó la tasa reducida del Convenio a la remesa efectuada por la agencia canadiense a su matriz estadounidense, bajo la excusa de que la LLC, receptora de la remesa, era transparente para fines fiscales en Estados Unidos. La Corte canadiense revirtió la decisión de la autoridad tributaria declarando que los beneficios del Convenio debían reconocerse puesto que el ingreso quedó sujeto a imposición en Estados Unidos, no en las manos de la LLC transparente, sino que de su matriz. Algo similar ocurrió en el caso *Linklaters*<sup>32</sup>, donde los ingresos de una *partnership* transparente ubicada en Reino Unido fueron beneficiados por el tratado entre Reino Unido e India, por cuanto los tribunales de India consideraron que dicho ingreso, pagado a la entidad transparente en el Reino Unido, terminó quedando sujeta a imposición en manos de su *partner*, en calidad de residente del mismo país.

Estos avances jurisdiccionales fueron reconocidos en la nueva redacción del Modelo OCDE en el año 2017. A partir de aquel entonces, el artículo 1 del Modelo señala:

“For the purposes of this Convention, income derived by or through a entity or arrangement that is treated as wholly or partially fiscally transparent under the tax law of either Contracting State shall be considered to be income of a resident of a Contracting State but only to the extent that the income is treated, for purposes of

taxation by that State, as the income of a resident of that State”<sup>33</sup>.

En todos estos casos, no obstante, resulta claro que la entidad transparente, individualmente considerada, no cumple los requisitos impuestos por los artículos 1 y 4 del Convenio, y no puede tener derecho a reclamar los beneficios contenidos en él.

La única razón para reconocer la aplicabilidad de un Convenio en casos de transparencia fiscal bajo la nueva redacción del Modelo OCDE radica de manera absoluta y total en la existencia de otra *persona residente*, una que no es transparente, que se encuentra sujeta a imposición respecto del ingreso de que se trata, que sí cumple con los requisitos de los artículos 1 y 4 del Convenio respectivo en el país de que se trate, y que es su fundador, socio o *partner*.

### 3.4. Otros efectos de la conceptualización de una entidad transparente como residente para efectos de los Convenios

Un aspecto no menos relevante que se deriva de la imposibilidad de calificar una *partnership* o entidad transparente como residente para fines de un Convenio deriva de la aplicación de otras normas de los Convenios, ya no en materia de acceso a los mismos, sino que en lo relativo a normas distributivas. Este es el caso de la entidad transparente que realiza un pago a otro estado, quedando potencialmente sujeto tal pago a tasas de retención en la fuente. En ese caso, la aplicabilidad del Convenio quedará sujeta al cumplimiento de los requisitos antes mencionados por parte del receptor de la remesa, y no de la entidad transparente, que actuará como fuente de la misma.

Tómese como ejemplo el artículo 10 del Convenio entre Chile y Canadá, en línea con el Modelo OCDE, que establece tasas de retención rebajadas en la fuente en el caso de “dividendos pagados por una *sociedad residente* de un Estado Contratante [por ejemplo, Canadá] a un

---

des Pays-Bas, exigée par l'article 12 de la même convention pour réserver aux Pays-Bas l'imposition desdites redevances”, véase *Diebold*, Op. cit.

<sup>31</sup> Tax Court Canada, 8 de abril de 2010, *TD Securities (USA) v. Her Majesty the Queen*, (2010) TCC 186.

<sup>32</sup> *Linklaters*, Income Tax Appellate Tribunal (ITAT) Mumbai, 16 de julio de 2010, *Linklaters LLP UK v. ITO*, (2010) 95 DTC 5389 (ITAT Mumbai).

---

<sup>33</sup> Artículo 1 sección segunda del Modelo OCDE (2017).

residente del otro Estado Contratante [en el mismo ejemplo, Chile]”.

Teniendo dicha redacción en consideración, y tratándose de distribuciones de utilidades desde la *partnership* canadiense a su matriz chilena, el artículo 10 del Convenio entre Chile y Canadá no podrá resultar aplicable puesto que su utilización exige que la entidad que distribuye utilidades sea considerada como una *sociedad residente*, en este caso, en Canadá, lo que aparentemente no ocurre dado su carácter transparente. Consideraciones similares aplican a lo dispuesto en el artículo 15 del Convenio, sobre trabajo dependiente, en el supuesto en que la remuneración sea pagada por una *sociedad residente* en Canadá; y también en el artículo 16, que comprende la situación de las dietas de consejeros o directores de una *sociedad residente* en un determinado país, requisito que no podrá cumplirse en Canadá a nivel del Convenio.

En estos casos podrán aplicarse disposiciones generales, como el artículo 7 sobre beneficios empresariales, considerando especialmente la existencia de la *partnership* al momento de definir si el contribuyente chileno mantiene en Canadá un establecimiento permanente, constituido, precisamente, por dicha *partnership*.

### C. Conclusiones

La titularidad activa en materia de Convenios Internacionales sobre Impuestos corresponde exclusivamente a entidades que, aún sin poseer una existencia legal separada de la de sus integrantes, puedan ser caracterizadas como un cuerpo separado de los mismos, identificable para fines tributarios, y sujeto a la autoridad tributaria del Estado de que se trate. En conclusión, los beneficios de un Convenio corresponderán solamente a entidades no transparentes para efectos fiscales.

De acuerdo con las modificaciones efectuadas al Modelo OCDE en el año 2017, y únicamente en el caso de los Convenios que hayan sido modificados en este mismo sentido, podrá

aceptarse la aplicación de sus disposiciones tratándose de rentas obtenidas a través de entidades transparentes, pero sólo bajo condición de que las rentas obtenidas correspondan, en definitiva, a una persona o entidad que califique como residente del estado en que se persigue la aplicación del Convenio. En línea con lo anterior, cuando se pretenda aplicar un Convenio, deberá acreditarse la existencia de un residente no transparente en el país de que se trate (sea la entidad, o sus miembros).

A modo de ejemplo, si se pretendiera aplicar del Convenio entre Chile y Canadá a las remesas efectuadas desde Chile a una entidad transparente canadiense, lo anterior sólo podría ocurrir en el evento que las rentas de dicha entidad correspondan a otra persona, que califique como residente en Canadá y, por ende, no transparente. La misma lógica debiese regir la aplicación de cualquier otro Convenio.

Tratándose de aplicación inversa, esto es, respecto de remesas efectuadas desde la entidad transparente en Canadá hacia Chile, deberá tenerse presente para la aplicación del Convenio que una entidad transparente canadiense no podrá calificar como *residente* de dicho país. Por ende, cualquier disposición del Convenio que exija dicha calificación (como el artículo sobre dividendos, entre otros), no podrá ser aplicado, y deberá recurrirse a reglas generales. Este razonamiento, obviamente, también es extensivo a Convenios distintos del analizado.

## LOS CONVENIOS TRIBUTARIOS Y SU APLICACIÓN SOBRE LAS RENTAS ORIGINADAS FUERA DE LAS AGUAS TERRITORIALES DEL ESTADO O EN SU PLATAFORMA CONTINENTAL

Guzmán Ramírez  
(Uruguay)

### I. Introducción

El presente análisis responderá los siguientes interrogantes:

(i) ¿Los convenios internacionales para eliminar/evitar la doble imposición/tributación (en adelante, los “Convenios” o los “CDIs”) son aplicables sobre aquellas rentas originadas en la plataforma continental (en adelante, la “Plataforma” o la “PLATCONT”) de sus Estados signatarios o en su zona marítima no-territorial conocida con el nombre de “zona económica exclusiva” (en adelante, ¿la “ZEE” o la “Zona”)?

(ii) Independientemente de las disposiciones contenidas en los Convenios tributarios, y desde el punto de vista del Derecho Internacional en general, ¿pueden los Estados cobrar impuestos sobre cualquier actividad realizada en dichos espacios geográficos (léase: en su ZEE o en su PLATCONT)?

Ambas interrogantes fueron abordadas a través de un reciente dictamen de la Dirección General Impositiva y posterior sentencia del Tribunal de lo Contencioso Administrativo.

### II. Desarrollo

#### II.A. Breve reseña del dictamen de la Administración

El 6 de diciembre de 2012, una compañía uruguaya (en adelante, la “Compañía”, la “Empresa” o “el Contribuyente”) presentó ante la Dirección General Impositiva (en adelante, la “DGI”, la “Administración Tributaria” o la “Administración”) una consulta escrita, identificada con el Nº 5.714.

La Empresa comenzó explicando la actividad desarrollada por ella. Dicha actividad consiste –básicamente– en prestar determinados “servicios de apoyo” a embarcaciones que transportan petróleo y sus derivados, gas licuado de petróleo y gas natural licuado. Más

concretamente, la Compañía coordina el trasbordo de la mencionada carga de una embarcación a otra. Para ello, coloca mangueras por las que atraviesan dichos productos, defensas flotantes para prevenir cualquier colisión entre los buques y equipos en el agua para proteger el medio ambiente ante un eventual caso de derrame.

El Contribuyente presta los servicios señalados dentro de la denominada “zona económica exclusiva” de Uruguay. En otras palabras: fuera de sus aguas territoriales. Los buques a los que presta dichos servicios no provienen ni tienen por destino ningún puerto uruguayo. Las entidades que contratan los servicios de la Empresa, son entidades del exterior.

Bajo dichas premisas, la Compañía consultó a la DGI acerca del tratamiento tributario aplicable a la referida actividad. Además, adelantó su opinión diciendo que la misma no estaría sujeta a ningún impuesto en Uruguay. Para la Empresa, su actividad no estaría alcanzada ni por Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas (en adelante, el “IRAE”) ni tampoco por Impuesto al Valor Agregado (en adelante, el “IVA”). Las mencionadas operaciones no verificarían el aspecto espacial de dichos impuestos.

Debemos subrayar que el sistema tributario uruguayo continúa adoptando, como regla general (tanto a los efectos del IRAE como a los efectos del IVA), el denominado “principio de la fuente”. En otras palabras, y sin perjuicio de ciertas excepciones, solamente están gravadas en Uruguay las rentas generadas y los servicios prestados dentro del territorio uruguayo. En ocasión de definir el alcance espacial de ambos impuestos, la normativa

uruguay utiliza las expresiones “territorio nacional”<sup>1</sup> o “República”<sup>2</sup>.

La respuesta a la consulta presentada suponía un obstáculo más que significativo. Las normas tributarias uruguayas no establecen ninguna definición del concepto de “territorio nacional” o “territorio de la República”. La propia Administración advirtió dicho obstáculo en su dictamen de fecha 19 de enero de 2016<sup>3</sup>.

Atendiendo a la falta de normas internas, la DGI –a los efectos de su dictamen– recurrió a normas internacionales, a saber: (i) la Convención de las Naciones Unidas sobre el Derecho del Mar (en adelante, la “Convención” o la “CONVEMAR”), y (ii) los CDIs firmados por Uruguay.

Entonces la Administración concluyó: “Las rentas derivadas de actividades desarrolladas y los servicios prestados por la consultante en la zona económica exclusiva, verifican el aspecto espacial del hecho generador del IRAE y del IVA”. En otras palabras, la Administración Tributaria no estuvo de acuerdo con el criterio adelantado por la Empresa. Según dicha Administración, la actividad desarrollada por el Contribuyente estaría sujeta a imposición en Uruguay, y ello

porque la ZEE estaría incluida en el concepto de “territorio uruguayo” considerado a los efectos de dicha imposición.

La conclusión a la que arribó la Administración Tributaria (basada en una definición amplia de dicho territorio), habría obedecido a los siguientes argumentos:

(i) Según el Artículo 60.2 de la CONVEMAR, el Estado uruguayo posee jurisdicción –incluso en materia fiscal– sobre aquellas “instalaciones” ubicadas en su ZEE. Los equipos colocados por el Contribuyente, para la realización de su actividad en dicha Zona, calificarían como instalaciones.

En palabras de la Administración Tributaria, “[...] la República tiene jurisdicción en la zona económica exclusiva con respecto al establecimiento y la utilización de islas artificiales, instalaciones y estructuras [...] Por consiguiente, en la medida que nuestro país cuenta con jurisdicción en la zona económica exclusiva... debemos concluir que la referida zona integra el “territorio de la República”, a efectos tributarios. [...] La consultante reconoce la colocación de equipos e instalaciones en la zona económica exclusiva para poder llevar a cabo las actividades de apoyo; por tanto, nuestro país cuenta con jurisdicción sobre dichas instalaciones [...] y en consecuencia dicha actividad resulta sujeta a la potestad tributaria del Estado Uruguayo”.

(ii) Los CDIs firmados por Uruguay incluyen –en su capítulo de definiciones– un concepto de “territorio” comprensivo de la ZEE. Ello por tratarse de un área marítima sujeta a su jurisdicción.

Según surge del mismo dictamen de la DGI, “lo anterior [...] es ratificado por la mayoría de los convenios para evitar la doble imposición suscriptos por nuestro país en tanto el capítulo de definiciones generales incluye el concepto de territorio nacional en el siguiente sentido geográfico: “el término “Uruguay” [...] comprende el territorio en el que se aplican las leyes impositivas, incluyendo el espacio aéreo, las áreas marítimas, bajo jurisdicción uruguayana, o en las que se ejerzan o puedan ejercer en el futuro derechos de soberanía, de acuerdo con el Derecho Internacional y la legislación nacional”. De manera que los

---

<sup>1</sup> Texto Ordenado de la DGI, Título 10, Artículos 1 y 5 Inciso 1: “El Impuesto al Valor Agregado gravará [...] la prestación de servicios dentro del territorio nacional [...] Estarán gravadas [...] las prestaciones de servicios realizadas en el territorio nacional [...] independientemente del lugar en que se haya celebrado el contrato y del domicilio, residencia o nacionalidad de quienes intervengan en las operaciones [...]”.

<sup>2</sup> Texto Ordenado de la DGI, Título 4, Artículos 1 y 7 Inciso 1: “Créase un impuesto anual sobre las rentas de fuente uruguaya de actividades económicas de cualquier naturaleza. [...]. Se considerarán de fuente uruguaya las rentas provenientes de actividades desarrolladas, bienes situados o derechos utilizados económicamente en la República, con independencia de la nacionalidad, domicilio o residencia de quienes intervengan en las operaciones y del lugar de celebración de los negocios jurídicos.”

<sup>3</sup> Consulta N° 5.714 de la DGI: “No existe norma tributaria que defina geográficamente “territorio nacional” o “territorio de la República”.

convenios para evitar la doble imposición suscritos por nuestro país que contengan una definición en los términos mencionados, deben aplicarse en la zona económica exclusiva debido a que se establece expresamente que aplican en las áreas marítimas bajo nuestra jurisdicción”.

## II.B. Breve reseña de la sentencia del Tribunal

El Contribuyente –no conforme con la respuesta de la Administración– demandó su nulidad ante el Tribunal de lo Contencioso Administrativo (en adelante, el “Tribunal” o el “TCA”).

En opinión de la Compañía, las únicas instalaciones sujetas a la jurisdicción del Estado uruguayo dentro de su ZEE, serían aquellas dotadas de cierta permanencia (por ejemplo, una plataforma de extracción de hidrocarburos). En palabras de la propia Empresa, “[...] las instalaciones y estructuras que se permiten deben ser aquellas que quedan de forma permanente en aquella zona... Sobre estas estructuras e instalaciones colocadas con el fin de la explotación y exploración de los recursos naturales, es que se asigna potestad tributaria a los Estados ribereños y, particularmente, ello tiene relación con la instalación de plataformas para la obtención de hidrocarburos o la exploración.” En consecuencia, los equipos utilizados por dicha Empresa en la ZEE, no estarían sujetos a la jurisdicción del Estado uruguayo.

Como fundamento de su posición, la misma Compañía agregó en el expediente un informe elaborado por el presidente de la Asociación Uruguaya de Derecho Marítimo. Según surge de dicho informe, “[...] el Artículo 60 de la Convención [...] refiere exclusivamente a los derechos de jurisdicción sobre [...] instalaciones... en la ZEE. Esto es exclusivamente referido a... plataformas... para la prospección y explotación de hidrocarburos [...]”.

Adicionalmente, y en referencia a los CDIs firmados por Uruguay, el Contribuyente alegó que “[...] no existe ninguna mención en los Convenios para Evitar la Doble Imposición específicamente sobre la ZEE [...] al momento

de la definición del término “Uruguay”. De hecho, Uruguay no establece [...] como parte de su jurisdicción a la ZEE, como sí lo realizan algunos países con los que se han suscriptos acuerdos [...]” El mismo Contribuyente mencionó –como ejemplo– el caso de Rumania. Según surge del Convenio firmado entre Uruguay y Rumania, el Estado rumano define su territorio “[...] incluyendo [...] la zona económica exclusiva sobre la cual Rumania ejerce, de acuerdo con su legislación y con las reglas y principios del Derecho Internacional, derechos de soberanía y jurisdicción [...]”.

El Tribunal, sin embargo, no estuvo de acuerdo con la opinión de la Empresa y confirmó el criterio adoptado por la Administración, en el sentido de que la ZEE estaría incluida dentro del territorio del Estado uruguayo a los efectos de los impuestos locales (IRAE e IVA). Sin realizar una exposición demasiado exhaustiva, el TCA –mediante Sentencia Nº 707 del 18 de diciembre de 2018– concluyó que “[...] la actividad de índole comercial desarrollada por la actora en la ZEE de nuestro Estado resulta alcanzada por la jurisdicción nacional y, concretamente, por la potestad tributaria, configurándose así el aspecto territorial de los hechos generadores de los tributos IRAE e IVA”.

En relación con el primer argumento invocado por la Empresa, el TCA abogó por un concepto amplio de “instalaciones”: “[...] La jurisdicción de nuestro país en la zona económica exclusiva respecto a... instalaciones y estructuras... comprende a éstas cualquiera sea su naturaleza y características.” Y, “[...] respecto de la definición de territorio contenida en los tratados para evitar la doble imposición y la circunstancia que, en el caso del tratado con Rumania, dicho país refiere a la ZEE, no haciendo lo propio nuestro Estado [...]”, el mismo Tribunal sostuvo: “[...] En nada resulta concluyente”.

## II.C. Nuestro análisis

**C.1. Primera interrogante planteada: ¿Los convenios internacionales para eliminar/evitar la doble imposición/tributación son aplicables sobre aquellas rentas originadas en la plataforma**

**continental de sus Estados signatarios o en su zona marítima no-territorial conocida con el nombre de “zona económica exclusiva”?**

Los modelos usualmente utilizados a efectos de negociar CDIs, no incluyen ninguna previsión que permita inferir conclusión alguna respecto del ámbito de aplicación territorial comúnmente acordado en estos Convenios. En efecto, los modelos de la OCDE y de la ONU no establecen (tampoco sus comentarios) ninguna directriz orientada a definir el alcance geográfico de dichos CDIs<sup>4</sup>.

No obstante, en la práctica los Convenios tributarios suelen incluir (generalmente, en su artículo 3) una delimitación de dicho alcance, cuando definen a sus Estados signatarios desde el punto de vista geográfico. Ello significa –en otras palabras– una definición del territorio de dichos Estados, aunque sea a los solos efectos de estos CDIs.

A continuación, realizaremos un análisis histórico de los CDIs firmados por los países latinoamericanos (en adelante, los “CDIs Latinoamericanos” o los “CDIs de América Latina”). Ello para destacar que la definición del concepto de “territorio”, a los efectos de dichos Convenios, cambió con el transcurso del tiempo.

El primer CDI de América Latina se firmó el 3 de septiembre de 1962 entre Argentina y Suecia. Según dicho Convenio (Artículo 2 Numeral 1 Literal A), “*las expresiones “territorio de uno de los gobiernos contratantes” y “territorio del otro gobierno contratante” significan Argentina o Suecia según lo indique el texto*”. El 13 de julio de 1966 Argentina suscribió su segundo CDI (este último con Alemania) diciendo –en su Artículo 3 Numeral 1 Literal B– que “*el término “Argentina” significa la República Argentina*”.

---

<sup>4</sup> El modelo de la OCDE incluye un artículo 30 que refiere a la posibilidad de que los Estados signatarios de un Convenio, después de firmado éste, amplíen el ámbito de aplicación territorial originalmente acordado por ellos. Sin embargo, dicha disposición no resulta relevante a los efectos del presente análisis, en la medida que no incluye ninguna previsión expresa respecto del alcance territorial habitualmente otorgado a los CDIs.

En otras palabras, los primeros CDIs Latinoamericanos apenas incluían una definición –del territorio del Estado– que podríamos calificar de “nominal” (en el sentido de que no incluían ninguna referencia material o significativa a los efectos de su delimitación). Hacían mención a su nombre oficial e incluso presentaban alguna deficiencia técnica. Utilizaban la expresión “*territorio de los Gobiernos*” cuando debían referirse a “*territorio de los Estados*”.

Pero más allá de ello, dicha orientación seguiría imponiéndose durante varias décadas.

Como otro ejemplo, podríamos mencionar el tercer CDI de América Latina. Hablamos del Convenio firmado el 17 de septiembre de 1966 entre Perú y Suecia. Según dicho Convenio (Artículo 2 Numeral 1 Literal A), “*las expresiones “territorio de uno de los Gobiernos contratantes” y “territorio del otro Gobierno contratante” significan Suecia o el Perú, según lo indique el texto*.” Este CDI sería el único firmado por el Estado peruano durante el Siglo XX.

En definitiva, dichas definiciones (nominales, no sustanciales) estarían siempre presentes en los primeros CDIs Latinoamericanos.

Apenas unos meses después del Convenio firmado entre Perú y Suecia, el 24 de enero de 1967 Brasil firmaría su primer CDI (este último con Japón). Dicho Convenio tampoco incluiría ninguna definición sustancial del territorio del Estado brasileño. Su Artículo 2 Numeral 1 Literal A simplemente mencionaba su nombre oficial: “*O t rmo “Brasil” designa os Estados Unidos do Brasil*”. Los siguientes Convenios firmados por Brasil –con Noruega<sup>5</sup>,

---

<sup>5</sup> Convenio Brasil-Noruega (20 de octubre de 1967): “*O t rmo “Brasil” significa a República do Brasil*.”

Portugal<sup>6</sup>, Francia<sup>7</sup>, Finlandia<sup>8</sup>, Bélgica<sup>9</sup>, Dinamarca<sup>10</sup>, España<sup>11</sup>, Suecia<sup>12</sup>, Austria<sup>13</sup>, Alemania<sup>14</sup>, Italia<sup>15</sup>, Luxemburgo<sup>16</sup>, Argentina<sup>17</sup>, Ecuador<sup>18</sup>, y Filipinas<sup>19</sup> – seguirían adoptando el mismo criterio. La única modificación obedecería a que con el tiempo cambió el nombre oficial del Estado brasileño: de “Estados Unidos de Brasil” a “República Federativa de Brasil”, pasando por “República de Brasil”.

El primer Convenio entre dos (2) países latinoamericanos (a saber: Argentina y

Bolivia), de fecha 30 de octubre de 1976, tampoco aportaría una definición sustancial del concepto de “territorio”. Según su Artículo 2 Literal B, “*las expresiones “territorio de uno de los Estados Contratantes” y “territorio de otro Estado Contratante” significan indistintamente los territorios de la República Argentina o de la República de Bolivia, conforme a las necesidades del texto.*” Los siguientes Convenios firmados por Argentina –con Chile<sup>20</sup>, Francia<sup>21</sup>, Italia<sup>22</sup>, Brasil<sup>23</sup>, España<sup>24</sup>, Canadá<sup>25</sup>, Finlandia<sup>26</sup>, y Suecia<sup>27</sup>) seguirían la misma orientación. Incluso más, algunos CDIs firmados por Argentina (más concretamente, con Austria –el 13 de septiembre de 1979– y Estados Unidos –el 7 de mayo de 1981–) no incluían siquiera una definición nominal del concepto de “territorio”. Entre tanto, el segundo CDI de Bolivia sería el celebrado en el marco del Pacto Andino (hoy Comunidad Andina de Naciones) en

<sup>6</sup> Convenio Brasil-Portugal (22 de abril de 1971): “O termo “Brasil” significa a República Federativa do Brasil.”

<sup>7</sup> Convenio Brasil-Francia (10 de setiembre de 1971): “O termo “Brasil” designa a República Federativa do Brasil.”

<sup>8</sup> Convenio Brasil-Finlandia (16 de febrero de 1972): “O termo “Brasil” designa a República Federativa do Brasil.”

<sup>9</sup> Convenio Brasil-Bélgica (23 de junio de 1972): “O termo “Brasil”, empregado num sentido geográfico, designa a República Federativa do Brasil.”

<sup>10</sup> Convenio Brasil-Dinamarca (27 de agosto de 1974): “O termo “Brasil” designa a República Federativa do Brasil.”

<sup>11</sup> Convenio Brasil-España (14 de noviembre de 1974): “O termo “Brasil” designa a República Federativa do Brasil.”

<sup>12</sup> Convenio Brasil-Suecia (25 de abril de 1975): “O termo “Brasil” designa a República Federativa do Brasil.”

<sup>13</sup> Convenio Brasil-Austria (24 de mayo de 1975): “O termo “Brasil” designa a República Federativa do Brasil.”

<sup>14</sup> Convenio Brasil-Alemania (27 de junio de 1975): “O termo “Brasil” designa a República Federativa do Brasil.”

<sup>15</sup> Convenio Brasil-Italia (3 de octubre de 1978): “O termo “Brasil” designa a República Federativa do Brasil.”

<sup>16</sup> Convenio Brasil-Luxemburgo (8 de noviembre de 1978): “O termo “Brasil” designa a República Federativa do Brasil.”

<sup>17</sup> Convenio Brasil-Argentina (17 de mayo de 1980): “O termo “Brasil” designa a República Federativa do Brasil.”

<sup>18</sup> Convenio Brasil-Ecuador (26 de mayo de 1983): “O termo “Brasil” designa a República Federativa do Brasil.”

<sup>19</sup> Convenio Brasil-Filipinas (29 de setiembre de 1983): “O termo “Brasil” designa a República Federativa do Brasil.”

<sup>20</sup> Convenio Argentina-Chile (13 de noviembre de 1976): “Las expresiones “territorio de uno de los Estados Contratantes” y “territorio del otro Estado Contratante” significan indistintamente los territorios de la República Argentina o de la República de Chile, conforme a las necesidades del texto.”

<sup>21</sup> Convenio Argentina-Francia (4 de abril de 1979): “Las expresiones “un Estado” y “el otro Estado” designan, según el caso, a Francia o Argentina.”

<sup>22</sup> Convenio Argentina-Italia (15 de noviembre de 1979): “El término “Argentina” designa la República Argentina.”

<sup>23</sup> Convenio Argentina-Brasil (17 de mayo de 1980): “El término “Argentina” significa la República Argentina.”

<sup>24</sup> Convenio Argentina-España (21 de julio de 1992): “Las expresiones “un Estado Contratante y el otro Estado Contratante” designan, según el caso, a la República Argentina o al Reino de España.”

<sup>25</sup> Convenio Argentina-Canadá (29 de abril de 1993): “Los términos “un Estado Contratante” y “el otro Estado Contratante” designan, según el caso, a Canadá o Argentina.”

<sup>26</sup> Convenio Argentina-Finlandia (13 de diciembre de 1994): “El término “Argentina” significa la República Argentina.”

<sup>27</sup> Convenio Argentina-Suecia (31 de mayo de 1995): “Los términos “un Estado Contratante” y “el otro Estado Contratante” significa según se infiera del texto “Argentina” o “Suecia”.

noviembre de 1971. Dicho Convenio (en su Artículo 2 Literal B) también incluía una definición nominal de “territorio”: “Las expresiones “territorio de uno de los Países Miembros” y “territorio de otro País Miembro”, significan indistintamente los territorios de Bolivia, Colombia, Chile, Ecuador o Perú.”

El primer CDI de América Latina que incluiría una definición de territorio que podríamos calificar de “sustancial”, corresponde a República Dominicana. Estamos hablando del Convenio que Dominicana suscribió el 6 de agosto de 1976 con Canadá. Según dicho Convenio (Artículo 3 Numeral 1 Literal A), “el término “República Dominicana”, usado en sentido geográfico, significa el territorio de la República Dominicana incluyendo sus islas adyacentes, así como las aguas territoriales en que la República pueda ejercer derechos respecto del lecho marino y del sub-suelo y sus recursos naturales”. Sin perjuicio de inicialmente incluir una referencia nominal (“el término “República Dominicana”, usado en sentido geográfico, significa el territorio de la República Dominicana”), inmediatamente después aportaría un elemento significativo a los efectos de delimitar el territorio dominicano (en el marco del referido Convenio), aclarando que dicho territorio comprende a sus islas adyacentes y aguas territoriales.

También debemos subrayar que República Dominicana adoptaría, a los efectos de dicho CDI, una definición de “territorio” un tanto más limitada que la de su contraparte. En el mismo Convenio, Canadá –a diferencia de dominicana– incluía (dentro de dicho concepto), no solamente sus “aguas territoriales”, sino también “cualquier área más allá de las aguas territoriales” (siempre que cumpliera con determinadas características)<sup>28</sup>.

<sup>28</sup> Convenio Canadá-República Dominicana (6 de agosto de 1976): “El término “Canadá”, usado en un sentido geográfico, significa el territorio del Canadá, incluyendo cualquier área más allá de las aguas territoriales del Canadá que, según las leyes del Canadá, sea un área dentro de la cual Canadá pueda ejercer derechos con respecto al lecho marino y su sub-suelo y sus recursos naturales.”

Para República Dominicana, sería su único CDI del Siglo XX.

Otros países latinoamericanos siguieron el mismo camino iniciado por Dominicana. Brasil, por ejemplo, suscribiría cuatro (4) Convenios incluyendo una definición material de “territorio”, pero limitando dicho concepto a las aguas territoriales del Estado. Los referidos CDIs serían celebrados con Canadá<sup>29</sup>, Hungría<sup>30</sup>, Checoslovaquia<sup>31</sup> y Corea del Sur<sup>32</sup>.

Pese a ello, también debemos mencionar que otros países fueron en una dirección un tanto diferente a la iniciada por República Dominicana.

El 13 de julio de 1978, Argentina suscribiría un nuevo CDI con Alemania. Dicho Convenio incluía (en su Artículo 3 Numeral 1 Literal A) una definición de “territorio” que podríamos calificar de puramente “formal”. Según dicha

<sup>29</sup> Convenio Brasil-Canadá (4 de junio de 1984): “O termo “Brasil” designa o território da República Federativa do Brasil, isto é, a terra firme continental e insular e respectivo espaço aéreo, bem como o mar territorial e o leito e subsolo desse mar, dentro do qual, em conformidade com o Direito Internacional e com as leis brasileiras, o Brasil possa exercer seus direitos.”

<sup>30</sup> Convenio Brasil-Hungría (20 de junio de 1986): “O termo “Brasil” designa o território da República Federativa do Brasil, isto é, a terra firme continental e insular e respectivo espaço aéreo, bem como o mar territorial, dentro do qual, em conformidade com o Direito Internacional e com as leis brasileiras, o Brasil possa exercer seus direitos.”

<sup>31</sup> Convenio Brasil-Checoslovaquia (26 de agosto de 1986): “O termo “Brasil” designa o território da República Federativa do Brasil, isto é, a terra firme continental e insular e respectivo espaço aéreo, bem como o mar territorial e o leito e subsolo desse mar, inclusive o espaço aéreo acima do mar territorial, dentro do qual, em conformidade com o Direito Internacional e com as leis brasileiras, o Brasil possa exercer seus direitos.”

<sup>32</sup> Convenio Brasil-Corea Del Sur (7 de marzo de 1989): “O termo “Brasil” designa o território da República Federativa do Brasil, isto é, a terra firme continental e insular e respectivo espaço aéreo, bem como o mar territorial e o leito e subsolo desse mar, inclusive o espaço aéreo acima do mar territorial, dentro do qual, em conformidade com o Direito Internacional e com as leis brasileiras, o Brasil possa exercer seus direitos.”

definición, “los términos “un Estado Contratante” y “el otro Estado Contratante” significan la República Argentina o la República Federal de Alemania, tal como el texto lo requiera y, cuando fuera usado en un sentido geográfico, el territorio en que está en vigor la ley impositiva del Estado correspondiente.” En otras palabras, el referido CDI define su ámbito de aplicación territorial remitiéndose, expresamente, al ámbito de aplicación de las leyes fiscales internas, sin incluir ninguna referencia directa a los efectos de su delimitación.

Dicho criterio sería seguido por el mismo Estado argentino en su Convenio con Noruega<sup>33</sup>. También por Ecuador, en su CDI con Alemania<sup>34</sup>; por México, en sus Convenios con Estados Unidos<sup>35</sup>, Corea del Sur<sup>36</sup>, y

Finlandia<sup>37</sup>; y por Bolivia, en sus CDIs con Alemania<sup>38</sup>, Suecia<sup>39</sup>, y Reino Unido<sup>40</sup>.

Otros ejemplos de Convenios que incluirían una definición puramente formal, serían los firmados por Ecuador con España<sup>41</sup>, Rumania<sup>42</sup>, y México<sup>43</sup>. Estos últimos no remiten al ámbito de aplicación de las leyes tributarias internas, pero sí incluyen una remisión a la definición de “territorio” según surge ella de las leyes internas, tributarias o no.

Sin embargo, la mayoría de los CDIs Latinoamericanos seguirían orientados a incluir alguna referencia significativa para delimitar el concepto de “territorio” a los

<sup>33</sup> Convenio Argentina-Noruega (8 de octubre de 1997): “El término “Argentina” significa la República Argentina, y cuando dicho término es usado en un sentido geográfico, significa el territorio en el cual se aplica la legislación impositiva argentina en vigor.”

<sup>34</sup> Convenio Ecuador-Alemania (7 de diciembre de 1982): “Las expresiones “un Estado Contratante” y “el otro Estado Contratante” significan la República Federal de Alemania o la República del Ecuador, según se derive del texto, y cuando se emplea en sentido geográfico, el área de aplicación de las leyes impositivas del Estado respectivo.”

<sup>35</sup> Convenio México-Estados Unidos (12 de setiembre de 1992): “El término “México” significa México como se define en el Código Fiscal de la Federación.”

<sup>36</sup> Convenio México-Corea del Sur (12 de octubre de 1994): “El término “México” significa los Estados Unidos Mexicanos; empleado en un sentido geográfico, significa México como se define en el Código Fiscal de la Federación.”

<sup>37</sup> Convenio México-Finlandia (12 de febrero de 1997): “El término “México” significa los Estados Unidos Mexicanos; empleado en un sentido geográfico, se entiende México, como se define en el Código Fiscal de la Federación.”

<sup>38</sup> Convenio Bolivia-Alemania (30 de setiembre de 1992): “Las expresiones “un Estado Contratante” y “el otro Estado Contratante” significan la República Federal de Alemania o la República de Bolivia, según se derive del texto, y cuando se emplea en sentido geográfico, el área de aplicación de las leyes impositivas del Estado respectivo.”

<sup>39</sup> Convenio Bolivia-Suecia (14 de enero de 1994): “El término “Bolivia” significa la República de Bolivia, conforme el texto lo requiera, cuando se usa en sentido geográfico el área en el que se aplican las leyes impositivas de la República de Bolivia.”

<sup>40</sup> Convenio Bolivia-Reino Unido (3 de noviembre de 1994): “El término “Bolivia” significa la República de Bolivia y, cuando se usa en sentido geográfico el área en el cual se aplican las leyes impositivas de la República de Bolivia.”

<sup>41</sup> Convenio Ecuador-España (20 de mayo de 1991): “El término “Ecuador” significa la República del Ecuador en la forma y con los elementos territoriales determinados en sus Constitución y leyes.”

<sup>42</sup> Convenio Ecuador-Rumania (24 de abril de 1992): “El término “Ecuador” significa la República del Ecuador en la forma y con los elementos territoriales determinados en sus Constitución y leyes.”

<sup>43</sup> Convenio Ecuador-México (30 de julio de 1992): “El término “Ecuador” significa la República del Ecuador, en la forma y con los elementos territoriales determinados en su Constitución y leyes.”

efectos de dichos Convenios. Incluso más, con el tiempo tendieron a ampliar dicho concepto.

Decíamos antes que el primer Convenio celebrado por República Dominicana restringía su ámbito de aplicación a las “aguas territoriales”. Sin embargo, ello comenzaría a cambiar a partir del 5 de mayo de 1987, cuando Uruguay suscribía su primer CDI, con Alemania. Dicho Convenio señalaría un hito significativo para los CDIs de América Latina. Según surge de su Artículo 3 Numeral 1 Literal A, “las expresiones “*un Estado Contratante*” y “*el otro Estado Contratante*” significan la República Federal de Alemania o la República Oriental del Uruguay, según se derive del texto, y cuando se emplean en sentido geográfico, el área de aplicación de las leyes impositivas del Estado respectivo, incluyendo los espacios marítimos en que se ejerzan derechos de soberanía y jurisdicción de acuerdo con el Derecho Internacional y con su legislación nacional”.

Sin perjuicio de inicialmente incluir una remisión a las leyes fiscales internas para definir su ámbito de aplicación territorial, inmediatamente después el CDI celebrado entre Uruguay y Alemania aclara que estarían incluidos dentro de dicho ámbito de aplicación “los espacios marítimos en que se ejerzan derechos de soberanía y jurisdicción”. Aunque la Zona y la Plataforma no estarían expresamente mencionadas, la referencia a los conceptos de “jurisdicción” y “derechos de soberanía” (o “derechos soberanos”) resulta significativa a los efectos de incluir dichos espacios geográficos, aunque sea tácitamente (veremos más adelante -en el siguiente Apartado N° 2.3.2.- que ambos conceptos resultan característicos de la ZEE y la PLATCONT).

Entre tanto, el 12 de julio de 1991 Costa Rica firmaría su primer CDI (con Rumania). Dicho Convenio sería el primero de Latinoamérica en incluir expresamente, dentro de su ámbito de aplicación territorial, tanto a la Zona como a la Plataforma. Su Artículo 3 Numeral 1 Literal C señala: “El término “Costa Rica” significa Costa Rica y, empleado en sentido geográfico, indica el territorio de Costa Rica, incluyendo el espacio aéreo de su

*territorio, sus aguas territoriales, la plataforma continental, así como la zona económica sobre la cual Costa Rica ejerce derechos exclusivos de acuerdo con su legislación interna y con el Derecho Internacional, con respecto a la protección, conservación y explotación de todos los recursos y riquezas naturales existentes en las aguas marinas, el suelo y el subsuelo...”*

Con el tiempo, dicho criterio, orientado a incluir -sea de manera implícita o explícita- a la ZEE y a la PLATCONT dentro del ámbito de aplicación territorial de los Convenios, terminaría siendo la regla para la mayoría de los Estados latinoamericanos. Como prueba de ello, transcribimos a continuación las definiciones incluidas en los últimos CDIs firmados por varios de estos países.

(i) Convenio Brasil-Uruguay (7 de junio de 2019): “El término “Brasil” significa la República Federativa de Brasil, y cuando se utilice en sentido geográfico significa el territorio de la República Federativa del Brasil, así como el área del lecho marino, su subsuelo y la columna de agua suprayacente adyacente al mar territorial, donde la República Federativa de Brasil ejerza derechos de soberanía o jurisdicción, de conformidad con el Derecho Internacional y la legislación nacional con el fin de explorar, explotar, conservar y gestionar los recursos naturales vivos y no vivos o para la producción de energía de fuentes renovables.”

(ii) Convenio Colombia-Japón (19 de diciembre de 2018): “El término “Colombia” significa la República de Colombia y, cuando se utiliza en un sentido geográfico, incluye su territorio, tanto continental como insular, su espacio aéreo, mar y áreas submarinas, y otros elementos sobre los que ejerce soberanía, derechos soberanos o jurisdicción en virtud de la Constitución colombiana de 1991 y sus leyes, y de conformidad con el Derecho Internacional, incluidos los tratados internacionales aplicables.”

(iii) Convenio Costa Rica-Emiratos Árabes Unidos (3 de octubre de 2017): “El término “Costa Rica” significa la República de Costa Rica y, cuando se emplea en un sentido geográfico, significa el territorio y el espacio

aéreo y las áreas marítimas, incluyendo el subsuelo y el fondo marino adyacente al límite exterior del mar territorial, sobre el cual Costa Rica ejerce o pudiera ejercer, derechos soberanos, de conformidad con el Derecho Internacional y su legislación interna, con respecto a los recursos naturales de estas áreas”.

(iv) Convenio Ecuador-Japón (15 de enero de 2019): “El término “Ecuador” significa la República del Ecuador y, cuando se use en un sentido geográfico, significa su territorio, incluido su mar territorial, y otras áreas, incluido su subsuelo, sobre las cuales la República del Ecuador ejerce derechos soberanos o jurisdicción de conformidad con su Derecho Interno y Derecho Internacional”.

(v) Convenio Perú-Japón (18 de noviembre de 2019): “El término “Perú” significa la República del Perú y, a los efectos de determinar el ámbito geográfico de aplicación del Convenio, significa el territorio continental, las islas, los espacios marítimos y el espacio aéreo que los cubre, bajo soberanía o derechos soberanos y jurisdicción de Perú, de conformidad con las disposiciones de la Constitución Política del Perú y otras leyes nacionales pertinentes y el Derecho Internacional”.

(vi) Convenio República Dominicana-España (16 de noviembre de 2011): “El término “República Dominicana” significa el territorio de la República Dominicana, y utilizado en sentido geográfico, significa el territorio de la República Dominicana, el cual está conformado por la parte oriental de la Isla de Santo Domingo, sus islas adyacentes y el conjunto de elementos naturales de su geomorfología marina. Además, incluye el mar territorial, el suelo y subsuelo marinos correspondientes, así como la zona contigua, zona económica exclusiva y la plataforma continental; igualmente, contiene el espacio aéreo sobre el territorio nacional [...] de conformidad con su legislación y el Derecho Internacional”.

(vii) Convenio Uruguay-Japón (13 de setiembre 2019): “El término “Uruguay” significa la República Oriental del Uruguay, y cuando se utilice en sentido geográfico significa el territorio de la República Oriental

del Uruguay en el que se aplican sus leyes impositivas, incluyendo el espacio aéreo y las áreas marítimas, bajo su jurisdicción o en las que se ejerzan sus derechos de soberanía, de acuerdo con el Derecho Internacional y su legislación nacional...”.

(viii) Convenio Venezuela-Emiratos Árabes Unidos (11 de diciembre de 2010): “El término “Venezuela” significa en su sentido geográfico, el territorio de la República Bolivariana de Venezuela, incluyendo el espacio continental e insular, lacustre y fluvial, mar territorial, áreas marinas interiores, las aguas incluidas dentro de las líneas de base recta que ha adoptado o adopte la República, el suelo y subsuelo de éstos, el espacio aéreo, continental e insular y marítimo [...] así como también la plataforma continental y la zona económica exclusiva [...] sobre las cuales la República Bolivariana de Venezuela ejerce o puede ejercer derechos soberanos y jurisdicción de acuerdo con su ordenamiento jurídico interno y el Derecho Internacional”.

Incluso más, podemos afirmar que la práctica de incluir a la Zona y a la Plataforma dentro del ámbito de aplicación de los Convenios, sea de manera explícita o implícita, trasciende a los países latinoamericanos para representar una práctica habitual a nivel global. También como prueba de ello, transcribimos a continuación las definiciones de “territorio” incluidas por algunos otros países del mundo en ocasión de suscribir sus más recientes Convenios con países latinoamericanos.

(i) Convenio India-Chile (9 de marzo de 2020): “El término “India” significa el territorio de la India e incluye el mar territorial y espacio aéreo situado sobre él, así como cualquier otra zona marítima sobre la cual la India tenga derechos soberanos, otros derechos y jurisdicción, de conformidad con la ley india y con el Derecho Internacional.”

(ii) Convenio Emiratos Árabes Unidos-Chile (31 de diciembre de 2019): “El término “Emiratos Árabes Unidos”, cuando se utilice en un sentido geográfico, significa el territorio de los Emiratos Árabes Unidos que se encuentre bajo su soberanía, así como el área más allá de su mar territorial, espacio aéreo y áreas submarinas sobre las cuales los Emiratos Árabes Unidos ejercen derechos soberanos o

*jurisdiccionales con respecto a cualquier actividad llevada a cabo en sus aguas, suelo y subsuelo marino, en conexión con la exploración o la explotación de recursos naturales en virtud de su legislación y del Derecho Internacional.”*

(iii) Convenio Japón-Perú (18 de noviembre de 2019): *“El término “Japón”, cuando se utilice en sentido geográfico, significa todo el territorio de Japón, incluido su mar territorial, en el que estén en vigor las legislaciones relativas al impuesto japonés, y toda la zona situada fuera de su mar territorial, incluidos los fondos marinos y su subsuelo, sobre la que Japón tenga derechos soberanos de conformidad con el Derecho Internacional y en la que estén en vigor las legislaciones relativas al impuesto japonés.”*

(iv) Convenio China-Argentina (2 de diciembre de 2018): *“El término “China” significa la República Popular China; cuando se utilice en un sentido geográfico, significa todo el territorio de la República Popular China incluyendo su área terrestre, aguas interiores, mar territorial y espacio aéreo sobre ellos, en los que se aplican las leyes impositivas chinas, y cualquier área situada fuera del mar territorial en la cual la República Popular China ejerza derechos soberanos o jurisdicción, de acuerdo con el Derecho Internacional y su ley interna.”*

(v) Convenio Turquía-Argentina (1º de diciembre de 2018): *“El término “Turquía” significa el territorio terrestre, las aguas interiores y el mar territorial de Turquía, así como el espacio aéreo que se encuentra sobre ellos y las áreas marítimas sobre las que Turquía tiene derechos de soberanía o jurisdicción a los fines de la exploración, explotación y preservación de los recursos naturales, ya sea vivos o no, de conformidad con el Derecho Internacional.”*

(vi) Convenio Qatar-Argentina (19 de abril de 2018): *“El término “Qatar”, cuando se utiliza en sentido geográfico, significa el territorio del Estado de Qatar, incluidas sus aguas internas, mar territorial (incluidos el lecho marino y el subsuelo), el espacio aéreo sobre ellas y la zona económica exclusiva y plataforma continental sobre las que el Estado*

*de Qatar ejerce derechos de soberanía y de jurisdicción, de conformidad con las disposiciones del Derecho Internacional y las leyes y reglamentaciones nacionales del Estado de Qatar.”*

(vii) Convenio Rusia-Ecuador (14 de noviembre de 2016): *“El término “Rusia” se refiere a la Federación de Rusia; utilizado en sentido geográfico, significa todo el territorio de la Federación de Rusia, y también su zona económica exclusiva y plataforma continental, definida de acuerdo a la Convención de las Naciones Unidas sobre la Ley de los Mares (1982) [...]”*

(viii) Convenio Reino Unido-Colombia (2 de noviembre de 2016): *“El término “Reino Unido” significa Gran Bretaña e Irlanda del Norte y, cuando es utilizado en un sentido geográfico, significa el territorio y el mar territorial de Gran Bretaña e Irlanda del Norte y las áreas más allá del mar territorial sobre las cuales Gran Bretaña e Irlanda del Norte ejercen derechos soberanos o jurisdicción de conformidad con su ley nacional y el Derecho Internacional.”*

Sin perjuicio de ello, también debemos mencionar alguna excepción. Veamos por ejemplo el caso de Argentina.

A mediados de la década de 1990, el Estado argentino celebraba tres (3) Convenios que –implícitamente– incluían tanto a la Zona como a la Plataforma dentro de su ámbito de aplicación territorial. Estamos hablando de los

CDIs firmados con Dinamarca<sup>44</sup>, Reino Unido<sup>45</sup>, y Bélgica<sup>46</sup>.

Sin embargo, después iniciaría una práctica un tanto errática, suscribiendo Convenios con diferentes definiciones de “territorio”. De 1997 en adelante, Argentina suscribiría un total de quince (15) CDIs, de los cuales: (a) seis (6) –firmados con Suiza en dos (2) ocasiones<sup>47</sup>,

Chile<sup>48</sup>, Turquía<sup>49</sup>, China<sup>50</sup>, y Austria<sup>51</sup>– incluían una definición nominal, idéntica a aquellas incluidas en los primeros CDIs Latinoamericanos; (b) otro CDI (con Noruega<sup>52</sup>) definía el territorio argentino mediante remisión al ámbito de aplicación de las leyes impositivas internas de Argentina; (c) otro más (con México<sup>53</sup>) remitía a la definición de territorio argentino incluida en las leyes internas en general; (d) otros tres (3)

<sup>44</sup> Convenio Argentina-Dinamarca (12 de diciembre de 1995): “El término “Argentina”, cuando es usado en un sentido geográfico, incluye las áreas marítimas adyacentes a la costa de Argentina, en la medida en que Argentina pueda ejercer derechos soberanos o jurisdiccionales sobre ellas de acuerdo con la ley internacional.”

<sup>45</sup> Convenio Argentina-Reino Unido (3 de enero de 1996): “El término “Argentina” significa la República Argentina, incluido su mar territorial, así como también cualquier área marítima situada más allá del mar territorial que haya sido designada o pueda ser designada en el futuro en virtud de la legislación de Argentina y conforme al Derecho Internacional, como un área dentro de la cual Argentina puede ejercer derechos con respecto al suelo y subsuelo marinos y los recursos naturales.”

<sup>46</sup> Convenio Argentina-Bélgica (12 de junio de 1996): “El término “Argentina” significa la República Argentina; cuando es usado en un sentido geográfico el término incluye cualquier área marítima dentro de la cual ejerce derechos soberanos o jurisdicción de acuerdo con el Derecho Internacional.”

<sup>47</sup> Convenio Argentina-Suiza (23 de abril de 1997): “Los términos “un Estado Contratante” y “el otro Estado Contratante” significan según se infiera del texto Argentina o Suiza.” Convenio Argentina-Suiza (20 de marzo de 2014): “Los términos “un Estado Contratante” y “el otro Estado Contratante” significan según se infiera del texto República Argentina o Suiza.”

<sup>48</sup> Convenio Argentina-Chile (15 de mayo de 2015): “Las expresiones “un Estado Contratante” y “el otro Estado Contratante” significan, según lo requiera el contexto, la República de Chile o la República Argentina [...]”

<sup>49</sup> Convenio Argentina-Turquía (1º de diciembre de 2018): “El término “Argentina” significa la República Argentina.”

<sup>50</sup> Convenio Argentina-China (2 de diciembre de 2018): “El término “Argentina” significa la República Argentina.”

<sup>51</sup> Convenio Argentina-Austria (6 de diciembre de 2019): “The term “Argentina” means the Argentine Republic.”

<sup>52</sup> Convenio Argentina-Noruega (8 de octubre de 1997): “El término “Argentina” significa la República Argentina, y cuando dicho término es usado en un sentido geográfico, significa el territorio en el cual se aplica la legislación impositiva argentina en vigor.”

<sup>53</sup> Convenio Argentina-México (4 de noviembre de 2015): “El término “Argentina” significa el territorio de la República Argentina que se define de conformidad con sus normas constitucionales y legales.”

Convenios (con Australia<sup>54</sup>, Rusia<sup>55</sup>, y Japón<sup>56</sup>) incluían -de manera explícita o implícita- tanto a la ZEE como a la PLATCONT; y finalmente (e) los restantes cuatro (4) Convenios limitaban el concepto de “territorio” a aquellas áreas geográficas en las que el Estado argentino ejerce soberanía (ello -según desarrollaremos en el siguiente Apartado N° 2.3.2.- excluiría a la Zona y a la Plataforma del ámbito de aplicación de estos CDIs). Estos últimos CDIs fueron celebrados con España<sup>57</sup>,

Emiratos Árabes Unidos<sup>58</sup>, Qatar<sup>59</sup>, y Luxemburgo<sup>60</sup>.

Los diferentes criterios -señalados en el párrafo anterior- fueron utilizados por el Estado argentino de manera alternada/intercalada. Dicho con otras palabras, no evidencian una evolución lineal. Tampoco sería posible inferir de dichos Convenios conclusión alguna respecto de la práctica actual del Estado argentino en relación con el mayor o menor alcance del concepto de “territorio”. Por ejemplo, de los últimos tres (3) Convenios que incluyeron una definición sustantiva de dicho concepto, el más cercano en el tiempo (firmado con Japón en junio de 2019) expresamente reconocía -dentro de su ámbito de aplicación- tanto a la Zona como a la Plataforma. Pero los dos (2) inmediatos anteriores (firmados con Luxemburgo en abril de 2019 y con Qatar en abril de 2018) excluirían dichas áreas, por limitar su ámbito de aplicación a “el territorio sujeto a la soberanía de la República Argentina”.

En conclusión, los CDIs que actualmente están siendo celebrados -tanto por países latinoamericanos como por países de fuera de la región- tienen generalmente (y sin perjuicio de alguna excepción) un ámbito de aplicación amplio, comprensivo de la ZEE y la PLATCONT.

### **C.1. Segunda interrogante planteada: Independientemente de las disposiciones contenidas en los convenios tributarios, y desde el punto de vista del Derecho**

---

<sup>54</sup> Convenio Argentina-Australia (27 de agosto de 1999): “El término “Argentina”, cuando es usado en un sentido geográfico, comprende: (i) las áreas marítimas adyacentes al límite exterior del mar territorial, sobre cuya extensión la República Argentina posee derechos de soberanía y jurisdicción, y (ii) la plataforma continental y zona económica exclusiva de la Argentina únicamente en relación a la exploración y explotación de recursos naturales y al turismo o recreación, de instalaciones costa afuera.”

<sup>55</sup> Convenio Argentina-Rusia (10 de octubre de 2001): “El término “Argentina” significa el territorio de la República Argentina, así como las áreas marítimas adyacentes al límite exterior del mar territorial sobre el cual la República Argentina ejerce derechos soberanos o jurisdicción de acuerdo con la Convención de Naciones Unidas sobre Derechos del Mar [...]”

<sup>56</sup> Convenio Argentina-Japón (27 de Junio de 2019): “The term “Argentina” means the Argentine Republic, including the territory subject to the sovereignty of the Argentine Republic, and the exclusive economic zone and the continental shelf with respect to which the Argentine Republic exercises sovereign rights or jurisdiction in accordance with its constitutional and legal provisions and international law.”

<sup>57</sup> Convenio Argentina-España (11 de marzo de 2013): “El término “Argentina” significa el territorio sujeto a la soberanía de la República Argentina, de conformidad con sus normas constitucionales y legales.”

---

<sup>58</sup> Convenio Argentina-Emiratos Árabes Unidos (3 de noviembre de 2016): “El término “Argentina” significa el territorio sujeto a la soberanía de la República Argentina, conforme a sus normas constitucionales y legales [...]”

<sup>59</sup> Convenio Argentina-Qatar (19 de abril de 2018): “El término “Argentina” significa el territorio sujeto a la soberanía de la República Argentina, conforme a sus normas constitucionales y legales.”

<sup>60</sup> Convenio Argentina-Luxemburgo (13 de abril de 2019): “El término “Argentina” significa el territorio sujeto a la soberanía de la República Argentina, de conformidad con sus disposiciones constitucionales y legales [...]”

### **Internacional en general, ¿pueden los Estados cobrar impuestos sobre cualquier actividad realizada en su zona económica exclusiva o en su plataforma continental?**

El presente apartado tendrá por objeto cuestionarnos acerca del alcance de la potestad tributaria que los Estados pueden ejercer sobre aquellas actividades realizadas en su ZEE y PLATCONT. Pero ello no desde un punto de vista de los CDIs, sino desde una perspectiva diferente. Estudiaremos especialmente las disposiciones incluidas en la antes mencionada CONVEMAR<sup>61</sup> y las posibles limitaciones que pueden surgir de ellas.

Recordemos que dicha Convención distingue tres (3) zonas marítimas principales: (i) el “mar territorial” (con una extensión de 12 millas marinas)<sup>62</sup>, (ii) la “zona económica exclusiva” (con una extensión de 188 millas marinas<sup>63</sup>), y (iii) el “alta mar” (también conocido como “aguas internacionales”, localizadas más allá de la ZEE<sup>64</sup>).

Recordemos también que el Artículo 76.1 de la misma Convención define la denominada “plataforma continental” diciendo que “[...] comprende el lecho y el subsuelo de las áreas submarinas que se extienden más allá de su mar territorial [...]” La PLATCONT –como mínimo– posee la misma extensión de las

aguas suprayacentes que conforman la ZEE; ello sin perjuicio de la posibilidad de los Estados costeros de ampliar dicha Plataforma “[...] hasta el borde exterior del margen continental [...]”

La Zona y la Plataforma tienen un estatus jurídico similar. Los Artículos 56.1 y 77.1 de la CONVEMAR establecen que los Estados costeros pueden ejercer, en ambos espacios geográficos, ciertos derechos, que reciben el nombre de “derechos de soberanía” o “derechos soberanos”. Entre tanto, los Artículos 60.2 y 80 de la misma Convención establecen que los Estados costeros tienen “jurisdicción” en la ZEE y en la PLATCONT.

Corresponde ahora determinar el alcance de estos conceptos y su posible incidencia sobre la potestad tributaria de los Estados costeros.

Comenzaremos por el concepto de “jurisdicción”. El vocablo “jurisdicción” proviene del latín *iuris dictio*, que etimológicamente significa “decir el Derecho”. Tradicionalmente asociado con la función judicial y la actuación de los tribunales, el término “jurisdicción” –a los efectos de la CONVEMAR– tendría un alcance más amplio, comprensivo de todas las funciones del Estado, incluida la legislativa (“jurisdicción preceptiva”) y la ejecutiva (“jurisdicción administrativa”). En otras palabras, los Estados costeros tienen –tanto en la Zona como en la Plataforma– potestad para dictar normas de Derecho y exigir su cumplimiento. Ello incluye normas de Derecho Fiscal (o Tributario). Sin embargo, dicha misma jurisdicción, incluso en materia de leyes fiscales, tendría una limitación desde el punto de vista espacial, en el sentido de que estaría limitada a las islas artificiales y determinadas instalaciones/estructuras (léase: aquellas que tienen una finalidad económica o pueden interferir en el ejercicio de los derechos del Estado costero)<sup>65</sup>.

<sup>61</sup> Todos los países latinoamericanos adhirieron a dicha Convención, con excepción de Colombia, El Salvador, Perú y Venezuela.

<sup>62</sup> Convención de las Naciones Unidas sobre el Derecho del Mar, Artículo 3: “*Todo Estado tiene derecho a establecer la anchura de su mar territorial hasta un límite que no exceda de 12 millas marinas medidas a partir de líneas de base determinadas de conformidad con esta Convención.*”

<sup>63</sup> Convención de las Naciones Unidas sobre el Derecho del Mar, Artículo 57: “*La zona económica exclusiva no se extenderá más allá de 200 millas marinas contadas desde las líneas de base a partir de las cuales se mide la anchura del mar territorial.*”

<sup>64</sup> Convención de las Naciones Unidas sobre el Derecho del Mar, Artículo 86: “*Las disposiciones de esta Parte se aplican a todas las partes del mar no incluidas en la zona económica exclusiva, en el mar territorial o en las aguas interiores de un Estado [...]*”

<sup>65</sup> Convención de las Naciones Unidas sobre el Derecho del Mar, Artículo 60.2: “*El Estado ribereño tendrá jurisdicción exclusiva sobre dichas islas artificiales, instalaciones y estructuras, incluida la jurisdicción en materia de leyes y reglamentos [...] fiscales [...]*”

Alguien podría argumentar que los Estados costeros, dentro de su Zona y su Plataforma, sólo pueden ejercer potestad tributaria sobre aquellas actividades realizadas en dichas islas, instalaciones y estructuras. Incluso más, dicha interpretación aparentemente habría sido adoptada por el Tribunal Internacional de Derecho del Mar: *“In the exclusive economic zone, the coastal State has jurisdiction to apply customs laws and regulations in respect of artificial islands, installations and structures [...] In the view of the Tribunal, the Convention does not empower a coastal State to apply its customs laws in respect of any other parts of the exclusive economic zone not mentioned above. The Tribunal upholds this finding, which applies to laws on taxes as it does to laws concerning customs.”*<sup>66</sup>

Sin embargo, no debemos olvidar que los Estados costeros, además de jurisdicción en materia fiscal sobre islas artificiales y determinadas instalaciones/estructuras, también tienen –en la Zona y en la Plataforma– “derechos soberanos”.

Algunos autores, para referirse a los derechos que los Estados costeros tienen en la ZEE y en la PLATCONT, utilizan otras expresiones. Prefieren –por ejemplo– hablar de “soberanía limitada”, por oposición a “soberanía plena”, o “soberanía funcional”, por oposición a “soberanía territorial”. Haciéndolo, sugieren que dichos Estados ejercen, en ambos espacios, una especie de “soberanía” (aunque ella sea diferente a la “soberanía plena” o la “soberanía territorial”).

No coincidimos con dicho enfoque. La Convención utiliza la expresión “derechos soberanos” (o “derechos de soberanía”). En ningún momento sugiere que los Estados costeros ejerzan –en la Zona y en la Plataforma– una especie de soberanía, sea ella limitada o funcional. En cambio, cuando la CONVEMAR refiere a la “soberanía del Estado costero”, utiliza dicha expresión para aclarar

que la mencionada soberanía comprende sus aguas territoriales –léase: la primera franja marítima de doce (12) millas marinas–, incluyendo asimismo el lecho y subsuelo localizado bajo dichas aguas. Concretamente, el Artículo 2 de dicha Convención establece: *“La soberanía del Estado ribereño se extiende [...] a la franja de mar [...] designada con el nombre de mar territorial. Esta soberanía se extiende al [...] lecho y al subsuelo de ese mar”*. La CONVEMAR no incluye ninguna disposición similar a los efectos de la ZEE y la PLATCONT, las cuales –entendemos– no están alcanzadas por la soberanía del Estado costero.

Los Estados costeros sí tienen, según decíamos más arriba, derechos soberanos (en inglés, “sovereign rights”, en francés “droits souverains”, y en ruso “суверенные права”). Solamente la versión en español de la CONVEMAR utiliza la expresión “derechos de soberanía” y ello de manera alternada con la expresión “derechos soberanos”. Por ejemplo, los artículos 56, 73 y 77 de la Convención establecen que: (i) los Estados costeros tienen “derechos de soberanía” tanto en la ZEE como en la PLATCONT, y (ii) en el ejercicio de dichos derechos pueden adoptar *“las medidas que sean necesarias para garantizar el cumplimiento de las leyes y reglamentos dictados de conformidad con esta Convención”*. Pero la propia versión en español –Artículos 297 y 298– utiliza la expresión “derechos soberanos” –la misma expresión utilizada en los otros tres (3) idiomas– para referirse a la solución de controversias respecto del ejercicio de los referidos derechos. No encontramos argumentos suficientes para entender que la expresión “derechos de soberanía” revela que estamos en presencia de derechos que son propios o derivan de la soberanía del Estado.

Ahora, a efectos de definir el alcance de dichos derechos y –más importante aún– desentrañar su incidencia sobre la potestad tributaria de los Estados costeros, creemos conveniente analizar (aunque sea brevemente) su origen histórico. Conocer la génesis de la regulación jurídica de la ZEE y de la PLATCONT podría ayudarnos a entender más

<sup>66</sup> Caso “Virginia” (Panamá contra Guinea Bissau), Sentencia del 14 de abril de 2014 (disponible en [INTERNATIONAL TRIBUNAL FOR THE LAW OF THE SEA REPORTS OF JUDGMENTS, ADVISORY OPINIONS AND ORDERS THE M/V “VIRGINIA G” CASE.](#)), página 73, parágrafos 232 y 233.

en detalle el sentido de la expresión “derechos soberanos”. Atendiendo a la relevante influencia que tuvieron los países latinoamericanos en dicha regulación, haremos especial referencia a los aportes que estos países realizaron.

Comenzaremos refiriéndonos a un decreto de la República Argentina, de fecha 11 de octubre de 1946. Dicho decreto (Nº 14.708) sería la primera reivindicación de “soberanía” de un Estado sobre su plataforma submarina (también denominada “zócalo continental”) y aguas suprayacentes. Posteriormente (más concretamente el 23 de julio de 1947), el presidente chileno -Gabriel González Videla- emitiría una declaración proclamando también la “soberanía” de la República de Chile sobre el zócalo continental y los mares adyacentes a las costas de su territorio. Sería la primera ocasión en que un Estado refiere a las 200 millas marinas como medida de demarcación de dichos mares. Apenas una semana después, el Gobierno peruano -mediante el Decreto Nº 781 del 1º de agosto de 1947- declararía la “soberanía” en los mismos términos que su similar chileno. Finalmente, el 18 de agosto de 1952, tres (3) países latinoamericanos (Chile, Ecuador y Perú) firmarían la denominada “Declaración de Santiago”, convirtiéndose ella en el primer instrumento internacional (léase: no-unilateral) que proclamaría “soberanía” sobre las aguas que rodean las costas de dichos países, incluyendo el suelo y subsuelo que a dichas aguas correspondiese.

Sin embargo, con el tiempo, las reivindicaciones de los países latinoamericanos comenzarían a cambiar. Estos países seguirían proclamando sus derechos sobre la plataforma submarina y aguas suprayacentes, pero sin utilizar el vocablo “soberanía” o, en el eventual caso de utilizarlo, precisando su significado. Podemos mencionar, como ejemplo paradigmático, el caso de Costa Rica. Mediante el Decreto-ley Nº 116 de fecha 27 de julio de 1948, el Gobierno costarricense proclamaba la “soberanía” nacional sobre la plataforma submarina y los mares adyacentes a las costas de su territorio, cualquiera fuese su profundidad. Sin embargo, el 2 de noviembre

de 1949, el mismo Gobierno costarricense aprobaba otro decreto-ley (Nº 803) a efectos de modificar el primero. El vocablo “soberanía” sería sustituido por la expresión “derechos e intereses”.

Algunas declaraciones, tanto unilaterales como regionales, siguieron utilizando impropriamente el vocablo “soberanía”. Sin embargo, de sus propias disposiciones y antecedentes surgiría el verdadero interés que subyacía a estas declaraciones. En general podemos afirmar que las reivindicaciones de “soberanía” no obedecían a un interés político, sino económico. Basta con revisar dichas reivindicaciones para apreciar su sustrato económico. A continuación, y a modo de ejemplo, transcribimos parcialmente tres (3) trascendentes declaraciones regionales que precedieron a la adopción de la CONVEMAR:

(i) Declaración de Montevideo sobre el Derecho del Mar, firmada el 8 de mayo de 1970 por Argentina, Brasil, Chile, Ecuador, El Salvador, Nicaragua, Panamá, Perú y Uruguay: *“Los Estados representados en la Reunión de Montevideo sobre el Derecho del Mar[...] declaran [...] el derecho de los Estados ribereños de disponer de los recursos naturales del mar adyacente a sus costas, y del suelo y subsuelo del mismo mar, para promover el máximo desarrollo de sus economías y elevar los niveles de vida de sus pueblos [...]”*

(ii) Declaración de Lima sobre el Derecho del Mar, firmada el 8 de agosto de 1970 por Argentina, Brasil, Colombia, Chile, Ecuador, El Salvador, Guatemala, Honduras, México, Nicaragua, Panamá, Perú, República Dominicana y Uruguay: *“La Reunión Latinoamericana sobre Aspectos del Derecho del Mar [...] declara [...] el derecho inherente del Estado ribereño a explorar, conservar y explotar los recursos naturales del mar adyacente a sus costas, y del suelo y subsuelo del mismo mar, así como de la plataforma continental y su subsuelo, para promover el máximo desarrollo de sus economías y elevar los niveles de vida de sus pueblos [...]”*.

(iii) Declaración de Santo Domingo sobre los Problemas del Mar, firmada el 9 de junio de 1972 por Barbados, Colombia, Costa Rica, El Salvador, Guatemala, Guyana, Haití,

Honduras, Jamaica, México, Nicaragua, Panamá, República Dominicana, Trinidad y Tobago, y Venezuela: “La Conferencia Especializada de los Países del Caribe sobre los Problemas del Mar [...] formula que [...] el Estado ribereño ejerce derechos de soberanía sobre los reclusos naturales, tanto renovables como no renovables, que se encuentran en las aguas, en el lecho y en el subsuelo de una zona adyacente al mar territorial [...]”.

Incluso más, las primeras reivindicaciones unilaterales de los países latinoamericanos (arriba referenciadas), aunque utilizaban la expresión “soberanía”, tenían una motivación notoriamente económica. Por ejemplo, la República Argentina sostenía: “[...] Es propósito del Poder Ejecutivo proseguir, en forma cada vez más intensiva, los estudios [...] en todo lo referente a la exploración y explotación de las riquezas de los tres reinos, que tantas posibilidades ofrecen en el zócalo continental argentino y el mar [...] correspondiente [...]” En su declaración, el Gobierno de Chile proclamaba la “soberanía” sobre el zócalo continental y mares adyacentes a sus costas, pero ello “[...] reivindicando [...] todas las riquezas naturales que existen sobre dicho zócalo, en él y bajo él [...]” y “[...] para reservar, proteger, conservar y aprovechar los recursos y riquezas naturales [...] que sobre dichos mares, en ellos y bajo ellos se encuentren [...]” Entre tanto, la República del Perú afirmaba: “[...] en dicha plataforma continental existen riquezas naturales cuya pertenencia al patrimonio nacional es indispensable proclamar [...]” y “[...] es igualmente necesario que el Estado proteja, conserve y reglamente el uso de los recursos pesqueros y otras riquezas naturales que se encuentren en las aguas [...] que cubren la plataforma submarina [...] a fin de que tales riquezas, esenciales para la vida nacional, continúen explotándose o se exploten en lo futuro, en forma que no cause detrimento a la economía del país ni a su producción alimenticia [...]”.

Finalmente, la propia Declaración de Santiago (la primera de carácter internacional) establecía que “los Gobiernos tienen la obligación de asegurar a sus pueblos las

*necesarias condiciones de subsistencia y de procurarles los medios para su desarrollo económico. En consecuencia, es su deber cuidar de la conservación y protección de sus recursos naturales y reglamentar el aprovechamiento de ellos, a fin de obtener las mejores ventajas para sus respectivos países. Por lo tanto, es también su deber impedir que una explotación de dichos bienes, fuera del alcance de su jurisdicción, ponga en peligro la existencia, integridad y conservación de esas riquezas en perjuicio de los pueblos que, por su posición geográfica, poseen en sus mares fuentes insustituibles de subsistencia y de recursos económicos que les son vitales”.*

En definitiva, y a diferencia de la soberanía –cuyo objeto (el poder del Estado) denota una connotación esencialmente política–, los derechos soberanos que tienen los Estados costeros sobre su Zona y Plataforma tienen un objeto esencialmente económico. Ello surge incluso de la propia CONVEMAR. En su Artículo 56.1, cuando refiere a los derechos de soberanía de los Estados costeros en la ZEE, establece que tienen dichos derechos “[...] para los fines de exploración y explotación, conservación y administración de los recursos naturales [...] de las aguas suprayacentes al lecho y del lecho y el subsuelo del mar [...]” y también “[...] con respecto a otras actividades con miras a la exploración y explotación económicas de la zona, tal como la producción de energía derivada del agua, de las corrientes y de los vientos [...]” Una redacción similar utiliza la Convención en su Artículo 77.1 cuando establece que los derechos de soberanía sobre la PLATCONT pueden ejercerse “[...] a los efectos de su exploración y de la explotación de sus recursos naturales”.

Entonces, el régimen jurídico aplicable a la Zona y la Plataforma está caracterizado por: (i) la ausencia de un poder político supremo (ello a diferencia de los espacios geográficos que –como el denominado “mar territorial”– están sujetos a soberanía), y (ii) la existencia de una pluralidad de derechos (del Estado costero y de los demás Estados) que coexisten, no de manera independiente, sino coordinada. En el caso de los derechos soberanos de los Estados costeros, estos conllevan –según

surge de los mencionados Artículos 55.1 y 77.1 de la Convención– la posibilidad de explorar ambos espacios geográficos, explotar los recursos naturales de la PLATCONT y, más en general, la posibilidad de explotar económicamente la ZEE (incluyendo la producción de energía).

Siendo que los derechos soberanos de los Estados costeros en la ZEE y en la PLATCONT tienen un sustrato económico, creemos razonable admitir –también en favor de los Estados costeros– la potestad de gravar con impuestos todas las actividades señaladas en el párrafo anterior. En dicho sentido, debemos subrayar la opinión de Joseph Warioba (integrante del Tribunal Internacional de Derecho del Mar entre los años 1996 y 1999): *“The philosophy underlying the concept of the exclusive economic zone is, as the term implies, the economic interest of the coastal State. This is what is embodied in Article 56 of the Convention. Certainly it cannot be argued that fiscal interests are not economic interests.”*<sup>67</sup>

Incluso, el propio Tribunal Internacional –en el mismo fallo que parece limitar el ejercicio de la potestad tributaria a las islas artificiales, instalaciones y estructuras– atribuyó a la expresión “derechos soberanos” un significado amplio, comprensivo de todos aquellos derechos necesarios para y relacionados con la exploración, explotación, conservación y administración de los recursos naturales de la ZEE. En sus palabras, *“the term “sovereign rights” in the view of the Tribunal encompasses all rights necessary for and connected with the exploration, exploitation, conservation and management of the natural resources [...]”*<sup>68</sup>. Entendemos que la potestad

tributaria estaría incluida entre dichos derechos.

Asimismo, la posibilidad de los Estados costeros de ejercer potestad tributaria en la Zona y en la Plataforma, como corolario de sus derechos soberanos –y, en consecuencia, sobre actividades económicas no necesariamente desarrolladas en islas artificiales o en las instalaciones/estructuras arriba indicadas–, surge de algunos documentos de la propia ONU, preparados y/o revisados por el Comité de Expertos en Cooperación Internacional en Asuntos Tributarios, a saber:

(i) Manual de las Naciones Unidas para la Negociación de Acuerdos Fiscales Bilaterales entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo: *“[...] The continental shelf and the exclusive economic zone, as defined under the United Nations Convention on the Law of the Sea [...] are areas over which a state may exercise certain rights, including taxing rights, with respect to natural resources even though these areas are not otherwise part of the territory of the State.”*<sup>69</sup>

(ii) Guía de las Naciones Unidas sobre Asuntos Seleccionados para la Tributación de las Industrias Extractivas por Países en Desarrollo: *“[...] Coastal States may exercise “sovereign rights” for the purposes of exploration and exploitation of some of its natural resources over the continental shelf. These rights are exclusive in the sense that if the coastal State does not explore the continental shelf or exploit its natural resources, no one may undertake these activities without the express consent of the coastal State. Therefore, taxing jurisdiction of a State may be extended to include exclusive economic zones or the outer continental shelf if the activities are connected to exploration or exploitation of natural resources, within which the States may exercise taxing rights in accordance with international law.”*<sup>70</sup>

<sup>67</sup> Caso “Saiga” (San Vicente y las Granadinas contra Guinea), Opinión Discrepante del 1º de julio de 1999 (disponible en [https://www.itlos.org/fileadmin/itlos/documents/cases/case\\_no\\_2/published/C2-J-1\\_Jul\\_99-DO\\_W.pdf](https://www.itlos.org/fileadmin/itlos/documents/cases/case_no_2/published/C2-J-1_Jul_99-DO_W.pdf)), página 226, párrafo 81.

<sup>68</sup> Caso “Virginia” (Panamá contra Guinea Bissau), Sentencia del 14 de abril de 2014 (disponible en [INTERNATIONAL TRIBUNAL FOR THE LAW OF THE SEA REPORTS OF JUDGMENTS, ADVISORY OPINIONS AND ORDERS THE M/V “VIRGINIA G” CASE](https://www.itlos.org/fileadmin/itlos/documents/cases/case_no_14/VIRGINIA_G_CASE.pdf)), página 67, párrafos 211.

<sup>69</sup> Organización de las Naciones Unidas. Manual for the Negotiation of Bilateral Tax Treaties between Developed and Developing Countries (2019), página 57, disponible en: [United Nations - Manual for the Negotiation of Bilateral Tax Treaties](https://www.un.org/development/desa/pubs/2019/09/un-manual-for-the-negotiation-of-bilateral-tax-treaties-between-developed-and-developing-countries-2019/)

<sup>70</sup> Organización de las Naciones Unidas. Handbook on Selected Issues for Taxation of the Extractive

En conclusión, los Estados costeros no sólo pueden ejercer potestad tributaria sobre las actividades realizadas en las islas artificiales o instalaciones/estructuras

establecidas/construidas en la Zona o en la Plataforma. También pueden ejercer dicha misma facultad sobre cualesquiera actividades dirigidas a explorar dichos espacios, explotar los recursos naturales de la PLATCONT y/o explotar económicamente la ZEE.

En cambio, los Estados costeros tendrían limitada su potestad tributaria sobre determinadas actividades realizadas –en su Zona y en su Plataforma– por entidades no-residentes. No podrían pretender cobrar impuestos sobre aquellas actividades respecto de las cuales dichos Estados (costeros) no tienen derechos soberanos, sino que estarían comprendidas dentro del régimen de libertades establecido en favor de los demás Estados. Según surge del Artículo 58.1 de la CONVEMAR, *“en la zona económica exclusiva, todos los Estados [...] gozan [...] de las libertades de navegación y sobrevuelo y de tendido de cables y tuberías submarinos [...] y de otros usos del mar internacionalmente legítimos relacionados con dichas libertades, tales como los vinculados a la operación de buques, aeronaves y cables y tuberías submarinos [...]”*. En la misma dirección, el Artículo 79.1 de la Convención establece que *“todos los Estados tienen derecho a tender en la plataforma continental cables y tuberías submarinos [...]”*. Gravar con impuestos dichas actividades (cuando éstas son realizadas por entidades no-residentes del Estado costero) sería contrario a las disposiciones de la referida Convención, por violentar las libertades reconocidas a los demás Estados.

### III. Conclusión

En atención a nuestro análisis previo, podemos resumir las siguientes conclusiones:

---

Industries by Developing Countries (2017), página 107, disponible en: [United Nations Handbook on Selected Issues for - Taxation of the Extractive Industries](#)

(i) Los Convenios tributarios, generalmente, tienen un ámbito de aplicación territorial amplio, comprensivo no solamente de aquellos espacios geográficos alcanzados por la soberanía de los Estados signatarios, sino también comprensivo de su Zona y Plataforma. Ello sin perjuicio de ciertas excepciones. Como ejemplo, mencionamos los CDIs de Argentina con Emiratos Árabes Unidos, España, Luxemburgo (todavía no en vigor) y Qatar; Brasil con Canadá, Corea del Sur, Eslovaquia, Hungría y República Checa; y República Dominicana con Canadá.

(ii) Sin perjuicio de la potestad tributaria que los Estados tienen en su Zona y Plataforma (de conformidad con los términos señalados en el apartado anterior), de la CONVEMAR pueden derivarse ciertas limitaciones a la posibilidad de ejercer dicha potestad sobre determinadas actividades realizadas por entidades no-residentes. Los Estados costeros pueden gravar con impuestos todas aquellas actividades realizadas en islas artificiales y determinadas instalaciones y estructuras allí establecidas (estas últimas siempre que tengan una finalidad económica o puedan interferir en el ejercicio de los derechos de dichos Estados). También pueden hacerlo sobre aquellas realizadas fuera de dichas islas, instalaciones o estructuras, siempre que tengan por finalidad explotar los recursos naturales de la PLATCONT, explotar económicamente la ZEE y/o explorar cualquiera de dichos espacios. Pero no pueden ejercer potestad tributaria sobre aquellas entidades no-residentes que realicen determinadas actividades comprendidas en el régimen de libertades reconocidas a los demás Estados (navegación, sobrevuelo, tendido de cables y tuberías submarinos, y demás actividades relacionadas con dichas libertades, vinculadas –por ejemplo– a la operación de buques y/o aeronaves).

Independientemente de dichas conclusiones, no podemos finalizar el presente artículo sin antes realizar un breve comentario respecto del dictamen de la Administración y la sentencia del Tribunal que dieron origen a nuestro artículo.

Según decíamos más arriba (en el Apartado N° 2.1.), Uruguay continúa adoptando el principio de la fuente. Según dicho principio, solamente están gravadas en Uruguay las rentas generadas y los servicios prestados dentro de su “territorio”. También decíamos que las leyes tributarias internas no definen dicha expresión. Estrictamente hablando, el territorio de la República Oriental del Uruguay (entendido como aquel espacio geográfico alcanzado por la soberanía del Estado uruguayo) no incluiría a su ZEE y PLATCONT. Sin embargo, y ante la ausencia de una definición expresa a los efectos de los impuestos internos (IVA e IRAE), entendemos que corresponde subsanar dicho vacío -en materia tributaria- recurriendo a aquellas otras normas que “*más se avengan a su naturaleza y fines*” (como sugiere el Artículo 5, Inciso 2, del Código Tributario uruguayo). Ello significa acudir a las disposiciones contenidas en los CDIs antes que a las incluidas en la CONVEMAR. La Zona y la Plataforma, entonces, están -desde nuestro punto de vista- comprendidas dentro del concepto de “territorio” a los efectos de las normas fiscales internas y, consecuentemente, dentro del ámbito de aplicación espacial de los referidos impuestos. Siendo el Contribuyente una entidad residente en Uruguay, las limitaciones sobre la potestad tributaria del Estado uruguayo, derivadas de la referida Convención, no serían aplicables.<sup>71</sup>

---

<sup>71</sup> Por razones de tiempo/espacio, y por tratarse también de un aspecto en esencia interno, omitimos analizar la posibilidad de incluir a la Empresa dentro de la exoneración que existe en Uruguay en favor de las “compañías de navegación marítima”. Según surge del Artículo 52, Literal A, del Título 4 del Texto Ordenado de la DGI, “estarán exentas las [...] rentas [...] correspondientes a compañías de navegación marítima o aérea”.

## UN BENEFICIO TRIBUTARIO REVESTIDO DE FORMALIDADES NECESARIAS

Jorge Luis Castellero Villalaz  
(Panamá)

### I. Resumen del caso de estudio

El residente de un Estado Contratante solicitó la acreditación de los beneficios tributarios establecidos en el Convenio entre la República de Panamá y el Reino de los Países Bajos para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en materia de Impuesto sobre la Renta, por un pago de dividendos realizado por una compañía panameña, la cual es 100% propiedad de una compañía holandesa. La compañía holandesa, previo a que se diese la solicitud de acreditación de beneficios y la distribución de dividendos por parte de la compañía panameña, fue fusionada con otra compañía holandesa, combinando sus patrimonios, activos y pasivos y adquiriendo el 100% de las acciones de la compañía panameña, objeto de la distribución. El Tribunal Administrativo Tributario confirma la decisión de la administración tributaria de negar la acreditación del beneficio del Convenio bajo el fundamento de falta de evidencia sustancial que pruebe todos los elementos que esta solicitud requería.

### II. Marco normativo nacional e internacional

La legislación panameña en su artículo 701 del Código Fiscal de la República de Panamá estipula las distintas reglas aplicables al cómputo del impuesto sobre la renta en el territorio. Específicamente, en su apartado (f) establece que, en los casos de dividendos o cuotas de participación, los accionistas o socios pagarán el impuesto a la tasa del diez por ciento (10%), por conducto de la persona jurídica de la cual son accionistas o socios.

Lo anterior implica que la persona jurídica que distribuya dividendos está obligada a realizar la retención proporcional a la participación accionaria del accionista y a cumplir con la respectiva declaración jurada

de impuesto sobre la renta ante la administración tributaria panameña. El mismo artículo establece un mecanismo que evita la doble imposición económica eximiendo de responsabilidad de pago y declaración al accionista, una vez la persona jurídica haya cumplido con la obligación tributaria anteriormente descrita.

Para efectos de este análisis, es de suma importancia recalcar lo dispuesto en el apartado (e) del artículo 733 que establece que para los casos donde exista un convenio para evitar la doble imposición suscrito entre la República de Panamá y otro Estado Contratante, el régimen fiscal ahí previsto prevalecerá sobre la normativa doméstica antes descrita, siguiendo el principio de especialidad característico del derecho.

En esa misma línea, el artículo 762-Ñ del Código Fiscal prevé el ámbito de aplicación para la realización de una solicitud de acreditación de beneficios fiscales contenidos en un Convenio para Evitar la Doble Imposición. En este artículo se establece un plazo de presentación de la solicitud de treinta (30) días previos a que se lleve a cabo la transacción objeto de la solicitud.

Adicionalmente, este mismo artículo contempla la obligatoriedad de cumplir con todos los requisitos que requiera el Convenio entre Panamá y el otro Estado Contratante para que la administración tributaria conceda el beneficio fiscal y prevea las consecuencias del uso indebido de los mismos.

Por otro lado, el 6 de octubre de 2010 la República de Panamá y el Reino de los Países Bajos suscribieron un Convenio para Evitar la Doble Imposición (“**CDI Panamá-Países Bajos**”) el cual, para efectos legales, entró en vigor para la República de Panamá mediante la Ley 23 de 30 de marzo de 2011, que lo ratificó.

El CDI Panamá-Países Bajos fundamenta su articulado en el Modelo de Convenio

Tributario sobre la Renta y el Patrimonio de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (“**Modelo OCDE**”) y, en su artículo décimo comprende el régimen tributario aplicable a las distribuciones de dividendos entre residentes de los Estados Contratantes.

Como contribución al análisis que nos ocupa, es de suma importancia detallar los apartados fundamentales del artículo 10 del CDI Panamá-Países Bajos, que hacen objeto de la controversia, siendo así el extracto siguiente:

#### **Artículo 10: Dividendos**

1. Los dividendos pagados por una sociedad residente de un Estado Contratante a un residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. Sin embargo, dichos dividendos pueden someterse también a imposición en el Estado Contratante en que resida la sociedad que paga los dividendos y según la legislación de ese Estado, pero si el beneficiario efectivo de los dividendos es un residente del otro Estado Contratante, el impuesto así exigido no podrá exceder del 15 por ciento del monto brutos de los dividendos.

3. No obstante, lo dispuesto en el párrafo 2, el Estado Contratante en el que la sociedad que paga los dividendos sea residente no someterá a impuestos los dividendos pagados por esa sociedad si el beneficiario efectivo de los dividendos es:

- a) una sociedad, cuyo capital esté total o parcialmente dividido en acciones y que es residente del otro Estado Contratante y posee directamente al menos el 15 por ciento del capital de la sociedad que paga los dividendos, siempre que: [...]
  - iii) la sociedad beneficiaria de los dividendos se dedica activamente a la realización de una industria o negocio en el Estado Contratante del que es residente (que no sean actividades de creación o gestión de inversiones por cuenta propia, a menos que estas

*actividades sean de la banca o seguros realizada por un banco o una compañía de seguros*)<sup>1</sup>.

Un elemento fundamental y que será objeto del análisis de este caso es la existencia de la Resolución No. 201-10861 de 26 de agosto de 2013, proferida por, en ese entonces, la Autoridad Nacional de Ingresos Públicos, que establecía que la solicitud de acreditación de beneficios debía ir acompañada de un listado de pruebas que sustentasen la solicitud y dentro de ese listado contenía la referencia expresa a “**demás pruebas que correspondan según la disposición del tratado o convenio de que se trate**”.

Adicionalmente, y como hecho controvertido a lo largo del proceso, desde la perspectiva legal y procedimental, la República de Panamá publicó una circular titulada “**Requisitos para la aplicación de los beneficios establecidos en los Convenios para Evitar la Doble Tributación Internacional**” la cual sí dispuso sobre los elementos a considerar al momento de realizar una solicitud para acreditación de los beneficios contenidos en los artículos relacionados con dividendos, como es el caso que nos ocupa.

El análisis normativo nos permite tener un panorama claro sobre que la legislación panameña cuenta con mecanismos que permiten una adecuada acreditación de beneficios fiscales que se encuentran contenidos en los Convenios para Evitar la Doble Imposición, siempre y cuando el solicitante pueda demostrar que aquél beneficio le corresponde, según las circunstancias y situación en la que se encuentre.

### **III. Hechos objeto de controversia**

<sup>1</sup> Convenio entre la República de Panamá y el Reino de los Países Bajos para evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en materia de Impuesto Sobre la Renta, La Haya, 6 de octubre de 2010, artículo 10, página 10, disponible en: [CONVENIO ENTRE LA REPÚBLICA DE PANAMÁ Y EL REINO DE LOS PAÍSES BAJOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN Y PREVENIR LA EVASIÓN](#)

Una compañía operativa en Panamá, la cual es 100% propiedad de una compañía holandesa, realizó una distribución de dividendos a su accionista holandés sin retener el 10% del impuesto del dividendo que indica la normativa panameña antes descrita.

La no retención y cumplimiento de la obligación tributaria que le correspondía a la parte panameña se hizo bajo el sustento de lo dispuesto en el artículo décimo del CDI Panamá-Países Bajos, específicamente lo contenido en el tercer numeral, apartado (a.iii).

La consideración del obligado se ampara bajo el sustento de que la empresa panameña no debía someter la distribución de dividendos a la tarifa correspondiente ya que a juicio de la misma el beneficiario efectivo de los dividendos (1) era una sociedad que su capital estaba total o parcialmente dividido en acciones, (2) era residente del otro Estado contratante, (3) poseía al menos el 15% del capital de la compañía que pagaba los dividendos, (4) se dedicaba activamente a la realización de una industria o negocio en el Estado contratante que es residente y (5) era la beneficiaria efectiva.

La administración tributaria negó la solicitud de la acreditación de beneficios mediante Resolución administrativa debido a que consideró que el solicitante pudo comprobar que la compañía beneficiaria de la distribución era efectivamente residente fiscal de Países Bajos. Sin embargo, a su juicio, el solicitante no logró comprobar que (1) el capital social de la compañía de Países Bajos estaba dividido en acciones, (2) que la compañía de residencia fiscal de Países Bajos poseía al menos el 15% de la totalidad de las acciones de la compañía panameña, (3) que la compañía de Países Bajos realizaba activamente una industria o negocio en el otro Estado contratante y (4) que la compañía de Países Bajos era la beneficiaria efectiva.

La resolución administrativa emitida por la administración tributaria fue recurrida por el apoderado legal de la compañía panameña, obteniendo el mismo resultado por esta misma administración.

El apoderado legal elevó en segunda instancia la controversia y ante el Tribunal Administrativo Tributario, presentó Recurso de Apelación en contra de la Resolución que negó la acreditación de beneficios fiscales y en contra la resolución que confirmó la decisión de la administración tributaria.

#### **IV. Análisis del caso y de su argumentación**

Es un hecho conocido que la existencia de los Convenios internacionales en materia de tributación tiene objetivos muy específicos, entre ellos, evitar la doble imposición al igual que evitar la no imposición. Si bien, estos mecanismos llegaron para facilitar la interacción entre los distintos sistemas tributarios mundiales, los mismos también han sido fuente propicia para el uso abusivo de los beneficios que estos otorgan.

Y es que, el derecho, y en especial, la normativa respecto a la tributación internacional, debe ser analizada objetivamente sin perder de vista la capacidad subjetiva de quién lo analiza y quién lo fiscaliza.

Lo anterior, especialmente cuando una decisión contraria a la decisión que en justicia y legalidad se debe llegar, pudiese ir en detrimento de un tercero o inclusive en detrimento de un mismo Estado contratante afectando su soberanía fiscal.

Este análisis preliminar sienta las bases para que el lector, a partir de este momento, reconozca la importancia que tiene analizar e interpretar la normativa más allá de su escrito estricto y pondere, de manera analítica y objetiva, la intención de quién alguna vez dispuso sobre la redacción de esa normativa en particular.

El caso que nos ocupa fundamenta su desenlace en la falta de capacidad de un solicitante de poder demostrar que cumplía estrictamente con lo requerido y en la falta de la administración tributaria de requerir mayores explicaciones o pruebas que pudiesen probar lo solicitado. Este elemento será desarrollado con mayor amplitud a lo largo de este análisis.

Como bien se ha mencionado, la solicitud realizada fue negada y en primera instancia se

confirmó la decisión de la administración tributaria, la cual, en segunda instancia le correspondió al **Tribunal Administrativo Tributario ("TAT")** dirimir sobre la validez de la decisión de la administración.

Respecto al análisis normativo, el TAT hizo referencia a lo ya mencionado anteriormente y enfatizó sobre el carácter *numerus apertus* que revisten las normas aplicables a las solicitudes o aplicaciones de acreditación de beneficios contenidos en los Convenios, considerando que el análisis de las disposiciones específicas no puede realizarse de forma abstracta o desvinculada del artículo del convenio que se pretende aplicar.

Lo anterior para establecer que mal pudiesen, tanto el solicitante como la administración tributaria, considerar que la aplicación de un convenio se limitará específicamente a cumplir taxativamente con lo contenido en un artículo sin considerar elementos que, en su conjunto, se debiesen tomar en cuenta para determinar la viabilidad de los mismos.

El TAT también desarrolló el elemento probatorio al considerar que existió una interpretación errónea por parte del solicitante, quién consideró que, a pesar de cumplir con las formalidades de la solicitud, no le correspondía extralimitarse en probar los elementos a considerar para la decisión. Esto fue sustentado con citar el artículo 150 de la Ley 38 de 2000, que es una norma supletoria en el procedimiento administrativo donde se detalla que es labor de las partes probar los datos que constituyen el supuesto de hecho de las normas que le son favorables.

En esa misma línea, también consideró una falla interpretativa por parte de la administración tributaria, quien consideró que un defecto en la solicitud era argumento suficiente para no otorgar el beneficio. Esto fue sustentado con citar el artículo 76 de aquella misma norma, que establece que si la solicitud adoleciese de algún defecto o si el interesado hubiese omitido algún documento, el funcionario lo debiera hacer constar otorgándole un plazo particular para subsanar aquella omisión.

Por lo cual, el Tribunal sienta un precedente fundamentado en la normativa que nos hace

interpretar la importancia de probar más allá de la norma, por parte del solicitante y la responsabilidad de solicitar más allá de la norma por parte de la administración tributaria con la finalidad de tener elementos suficientes para determinar sobre una solicitud de acreditación de beneficios.

Explicado lo anterior, es fundamental hacer un análisis sobre el cumplimiento de los elementos particulares del artículo 10 del CDI Panamá-Países Bajos y si existía o no el derecho del solicitante.

De la lectura del artículo 10 del CDI Panamá-Países Bajos y en el contexto del caso que nos ocupa se identifica que para acreditar aquél beneficio el solicitante debe comprobar la residencia fiscal en los Países Bajos, la condición de beneficiario efectivo, la división del capital en acciones, la participación accionaria superior al 15% y la realización activa de una industria o un negocio en los países bajos.

#### **Residencia Fiscal**

Respecto a la residencia fiscal, efectivamente el solicitante pudo comprobar, mediante Certificado de Residencia Fiscal expedido por autoridades de los Países Bajos que quién se beneficiaría de la solicitud sería efectivamente un residente fiscal de aquél país. Este hecho no fue cuestionado ni por la administración tributaria ni por el TAT, por lo cual, no es un hecho controvertido y como bien indicó el Tribunal en su resolución, no es necesario extenderse en el análisis.

#### **Condición de beneficiario efectivo**

Respecto a este particular es importante analizar la diferencia entre el beneficiario y el beneficiario efectivo. El primero, a todas luces, debe ser incluyente del otro para efectos de cumplir con las formalidades necesarias a fin de obtener el beneficio fiscal que ofrece el Convenio.

Para efectos de este análisis, el solicitante no solo debía comprobar que la compañía de Países Bajos era la beneficiaria de la transacción, es decir, la compañía que recibiría la distribución de dividendos sino también la compañía que efectivamente le correspondía recibir aquella suma de dinero por su

participación accionaria en la empresa que distribuyó.

Sobre este particular, con la finalidad de probar la condición de beneficiario de los dividendos distribuidos, el solicitante aportó como prueba un Acta de Sesión Extraordinaria de la Junta Directiva de la compañía panameña mediante la cual se aprobó la distribución de la totalidad de las utilidades acumuladas al 31 de agosto de 2014, copia autenticada del libro de registro de acciones y copia autenticada de las acciones que corresponden a la distribución de los dividendos.

De las pruebas aportadas se discutió sobre su validez y relevancia, puesto que se identificaron inconsistencias entre la información del registro de acciones y las copias aportadas junto con la solicitud. Sobre esto, fue explicado que la compañía de Países Bajos, receptora de los dividendos, fue fusionada con otra compañía de Países Bajos, sobreviviendo jurídicamente esta última y adquiriendo sus activos y pasivos.

Es decir que, al momento de la transacción, la titular de las acciones no era la compañía que constaba en los registros de acciones sino, más bien, la compañía que sobrevivió de la fusión anteriormente descrita.

Este hecho definitivamente, generó dudas por parte de la administración tributaria quien en la estricta aplicabilidad de la norma debió prever una posible existencia de una entidad conducto y evitar la acreditación de beneficios. Aun justificadas las dudas, el solicitante pudo comprobar que efectivamente la beneficiaria y receptora de los dividendos era la compañía sobreviviente, la que había adquirido la totalidad de las acciones de la compañía de Países Bajos.

Por lo cual, la disyuntiva del análisis radica en poder comprobar si aquella compañía de Países Bajos era la beneficiaria efectiva de la distribución y sobre este particular es oportuno hacer el análisis debido sobre la definición y el alcance de este concepto para la tributación internacional.

Desde el momento en que la administración tributaria negó la solicitud de acreditación de beneficios, el solicitante argumentó la carencia de una definición legal ni formal del concepto

dentro de la legislación nacional ni la existencia de requisitos formales que debían ser aportados a la administración para demostrar la condición de beneficiario efectivo.

El recurrente se valió de la existencia de la citada circular "**Requisitos para la aplicación de los beneficios establecidos en los Convenios para Evitar la Doble Tributación Internacional**", en donde, adicional a la copia autenticada del libro de registro de acciones y de las acciones mismas, también se requería un certificado secretarial original y autenticado emitido por el Secretario de la compañía que distribuye los dividendos en que conste la identificación del accionista, porcentaje y período de tenencia.

Sobre este último, se dejó constancia de la falta de aporte por parte del solicitante, quien aún utilizando esta como sustento de su solicitud, no cumplió con todos los requisitos que aquella requería a fin de validar la solicitud de acreditación de beneficios debido a la distribución de beneficios.

Es prudente en este análisis remitirnos a la base interpretativa de las normas internacionales de tributación, específicamente los comentarios del Modelo OCDE. Sobre esto, el comentario establece que "*cuando un residente de un Estado contratante que actúa en calidad de representante o agente designado perciba el pago de un elemento de renta, sería contradictorio con el objeto y propósito del Convenio que el Estado de la fuente concediera una desgravación o una exención basándose exclusivamente en el estatus de residente del otro Estado contratante del perceptor director de la renta*"<sup>2</sup>.

Adicionalmente, establece que "*también sería contradictorio con el objeto y el propósito del Convenio que el Estado de la fuente concediera una desgravación o una exención del impuesto a un residente de un Estado contratante que, sin tener calidad de representante o de agente designado, actúa simplemente como canalizador a favor de otra*

<sup>2</sup> Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (2017), Artículo 10 (2).

persona que se beneficia realmente de la renta en cuestión”<sup>3</sup>.

Aun cuando pudiese ser una interpretación dinámica del comentario por la fecha de su publicación y la fecha de los hechos, desde 1977 se introdujo el requisito de beneficiario efectivo en el Modelo OCDE, el cual según *Michael Lang*, se incorporó con la intención de que su ámbito se viera limitado a los agentes, mandatarios y compañías intermediarias que actuaban como fiduciarios o administradores y que estaban obligados a transferir inmediatamente la renta recibida a otra persona<sup>4</sup>.

Por lo analizado, es evidente que la interpretación del término beneficiario efectivo se debe hacer en función de limitar una acreditación de beneficios a un, quizás, receptor de los dividendos pero que no consta como aquel residente del otro Estado contratante que efectivamente se beneficiara de la desgravación impositiva de la fuente. Para los efectos de este análisis, simplemente pudiese fungir como una compañía conducto.

Muchas referencias doctrinarias sobre el concepto remiten la interpretación del mismo a la normativa interna del país, otras, con base a los comentarios del Convenio, consideran que no debe ser utilizado en su sentido más estricto sino más bien, interpretarse en su contexto y a la luz de los objetivos e intenciones del Convenio y otras toman una postura híbrida que postula una interpretación limitada en base al contexto, es decir, solo para los casos que la normativa interna no lo defina o cuando el significado existente en la normativa interna sea contrario al objeto y propósito del Convenio<sup>5</sup>.

Es un hecho que al momento de la solicitud y decisión de la misma no existía una definición del concepto dentro de la legislación panameña, sin embargo, este hecho no impide la aplicación del concepto al existir suficientes fuentes interpretativas que permiten determinar su sentido y alcance.

Esta fue la posición del TAT el cual utilizó como referencia el análisis de los casos *Prévost Car Inc vs The Queen* (2008 y 2009) y *Velcro Canada Inc vs The Queen* (2012), ambos proferidos por los tribunales fiscales canadienses, relacionados, precisamente con la utilización de empresas holandesas.

Los casos en referencia analizaron la condición de entidades jurídicas holandesas como beneficiarias efectivas de los fondos remitidos por empresas canadienses, delimitando del concepto de beneficiario efectivo a cuatro elementos sustanciales que fueron (1) la posesión, (2) el uso, (3) la asunción de riesgos y (4) control sobre los fondos obtenidos.

Respecto a la posesión, el solicitante presentó el debido formulario y el acta de junta directiva que aprobó la distribución de un millón seiscientos mil dólares (\$ 1,600,000.00) en concepto de dividendos por parte de la compañía panameña a la compañía holandesa, sin embargo, no se aportó documentación adicional sobre la transferencia realizada o los extractos bancarios que constaten la recepción de los fondos, por lo cual tampoco se puede determinar el tiempo de posesión de los fondos o la existencia de obligación de transferir dichos fondos a una tercera entidad.

Una referencia jurisprudencial que se desprende del análisis de los casos mencionados es la importancia del análisis de las circunstancias en que se desenvuelve la transacción, que incluye, no solo las actividades de las empresas sino también su estructura organizativa y las relaciones contractuales que tengan un impacto en la posesión de los fondos. Este elemento suficientemente sustentado pudiese dar indicios negativos ante la posibilidad de que la compañía holandesa fuese un mero agente o intermediario.

<sup>3</sup> Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (2017), Artículo 10 (2).

<sup>4</sup> LANG, Michael, *Introducción al Derecho de los Convenios para Evitar la Doble Imposición*. Traducido por Diego Quiñones, publicado por Editorial Temis-IBFD, 2014, pág. 115, párrafo 284.

<sup>5</sup> CEBALLOS MORALES, Aida, “El concepto de beneficiario efectivo y su jurisprudencia”, publicado en *Cuadernos en Formación*. Colaboración 10/10. Volumen 10/2010 por el Instituto de Estudios Fiscales de España.

En ese mismo sentido, un elemento objeto del análisis fue el argumento que utilizó el solicitante en su recurso de reconsideración en el cual aclaró que la compañía holandesa sobreviviente de la fusión era mayormente propiedad de una sociedad japonesa que cotiza en la bolsa de Japón, pese a lo cual, no se aportó mayor información documental al respecto.

Otra falencia identificada es la falta de documentos que permitan a la administración tributaria identificar el ejercicio de poderes de decisiones por parte del supuesto beneficiario efectivo, respecto al uso de los fondos recibidos, ni la asunción de riesgos relacionados a los mismos.

De este análisis se desprende la conclusión tanto de la administración tributaria como del TAT, quienes argumentaron que la falta de sustento por parte del solicitante no indica que la empresa haya actuado como mera intermediaria o que no haya cumplido con el tiempo de posesión razonable de los fondos, sin embargo, sí dificulta la posibilidad de comprobar lo contrario, resaltando la importancia de la carga de la prueba por parte del solicitante.

Esta conclusión fue determinante para la decisión del caso en todas sus instancias, la cual este autor desarrollará con mayor detalle en la conclusión de este análisis integral.

#### **Participación accionaria superior al 15%**

Sobre este particular surgen dudas justificadas por parte de la administración tributaria debido a que el solicitante, al momento de presentar el memorial de solicitud, aportó copia cotejada del libro de registro de acciones y copia autenticada de las acciones que corresponden a la distribución de los dividendos.

De la primera consta la existencia de mil ciento ochenta y ocho acciones (1,188) que corresponden a la compañía holandesa. Sin embargo, en el certificado de acciones consta que la compañía holandesa es propietaria de mil seiscientos ochenta y ocho acciones (1,688).

Sobre esto, el solicitante fue consistente en su explicación en todas las etapas procesales donde indicó que se debía a un error debido a

la fusión de la compañía holandesa quedando sobreviviente la nueva compañía beneficiaria de la distribución. Sin embargo, es oportuno destacar que la información proporcionada no fue clara y permitió la duda de la administración.

No obstante, el análisis no radica en la diferencia accionaria que consta en los documentos aportados sino en la simple comparación entre la cantidad de acciones emitidas y la cantidad de acciones poseídas por la compañía holandesa y sobre este particular, el TAT planteó su análisis.

Mediante certificación expedida por el Registro Público de Panamá se pudo comprobar que la compañía panameña al momento de su constitución autorizó un capital social de doscientos mil dólares (\$ 200,000.00) americanos divididos en dos mil acciones comunes (2,000), de un valor de cien dólares (\$100.00) cada una. Lo cual nos permitió comprobar que, independientemente si la compañía holandesa fuese propietaria de 1,188 acciones o 1,688 acciones, definitivamente supera el 15% requerido por el artículo 10 del CDI Panamá-Países Bajos.

Este elemento fue debidamente probado por parte del solicitante a pesar de la evidente discordancia que surge del estudio de los documentos probatorios aportados en su sustentación.

#### **División del capital en acciones de la beneficiaria de la distribución**

Este elemento fundamental para la aplicación del artículo 10, numeral 3, apartado (a) del CDI Panamá-Países Bajos también fue objeto del análisis tanto de la administración tributaria como del TAT.

Quien fue la compañía receptora de los dividendos y sobre la cual se aduce que fue la beneficiaria efectiva de los mismos es una cooperativa holandesa cuyo miembro principal es una sociedad japonesa que cotiza en la bolsa de Japón.

Según la legislación holandesa, *“las leyes holandesas establecen que el capital de una sociedad cooperativa podrá estar totalmente o parcialmente dividido en acciones, lo cual va a depender de los factores y las circunstancias que existan en cuanto a la naturaleza de la*

*misma*". El término "podrá" utilizado en la legislación holandesa abre pie al análisis respectivo.

Y es que, mal podría la administración tributaria o el TAT asumir que la sociedad cooperativa holandesa, en efecto, divide su capital social de manera total o parcial en acciones, por lo tanto, atendiendo a la legislación panameña, este elemento debe ser objeto de comprobación exhaustiva por parte del solicitante.

Respecto a este particular, el solicitante no aportó prueba suficiente que permitiese determinar que la sociedad cooperativa estaba dividida en acciones a fin de comprobar este elemento del artículo.

Más aún, el TAT se valió de un estudio realizado al sistema corporativo holandés que indicaba en su momento que la permisibilidad de poder o no dividir en acciones el capital de estas sociedades cooperativas era el principal atractivo para su constitución debido a que, de no dividirse en acciones, las rentas no estaban sujetas a retenciones del impuesto de dividendos holandés.

Fuera el análisis realizado y ante la inminente duda del TAT, el elemento sustancial es la falta de pruebas que permitan determinar la división del capital de esta sociedad cooperativa, por lo cual, bien se indica que este elemento no pudo ser probado por parte del solicitante.

#### **Realización de una industria o negocio en el Estado Contratante**

Este elemento, a consideración del autor, no debiese presentar un inconveniente por parte de quien solicita la acreditación de un beneficio como el beneficio en cuestión, debido a que las ejecuciones de actividades comerciales se pueden comprobar a través de evidencias de mano de obra, activos utilizados, gastos operativos, transacciones comerciales, entre otros mecanismos de prueba.

Sin embargo, a pesar de que el solicitante recalcó que la compañía se dedicaba activamente a la realización de una industria o negocio en los Países Bajos siendo una sociedad holding con inversiones en Holanda como en el exterior del país, dedicada a la industria de la pigmentación y tintas, no hubo

caudal probatorio que sustentase la afirmación realizada por parte del solicitante.

Por lo cual, mal podría asumir cualquier residente de un Estado contratante que la mera aseveración de un posible hecho sustenta un elemento que requiere la autoridad que sea comprobado para otorgar el beneficio del Convenio.

Más aún, muy atinadamente el TAT resalta las contradicciones en la afirmación al respecto debido a que, por un lado, se establece que la beneficiaria es una sociedad holding y, por otro lado, se afirma que se dedica a la industria de las pigmentaciones y tintas.

Por lo anterior, el TAT concluyó que, respecto a este elemento, el solicitante no aportó las pruebas suficientes que permitiesen comprobar que la beneficiaria holandesa se dedicaba a una industria o negocio, de manera activa, en aquél Estado contratante.

#### **Otros elementos controvertidos**

El CDI Panamá-Países Bajos, en su artículo 10, numeral 4 comprende lo siguiente

##### **Artículo 10**

##### **Dividendos**

1. ...

2. ...

3. ...

4. *Cuando una sociedad deja de tener derecho a los beneficios en virtud del párrafo 3, no obstante, puede calificar si la autoridad competente del Estado Contratante que ha de conceder los beneficios determina que el establecimiento, adquisición o mantenimiento de la empresa no tiene por objeto principal o uno de sus principales objetivos no es la obtención de los beneficios del apartado 3.*

*Tal determinación se basará en todos los hechos y circunstancias, incluyendo*

a) *La naturaleza y el volumen de las actividades de la sociedad en un país de residencia en relación con la naturaleza y el volumen de los dividendos,*

b) *Tanto la propiedad histórica como la propiedad actual de la sociedad y*

*c) Las razones comerciales de la empresa que reside en su país de residencia.*

*La autoridad competente del Estado Contratante que haya de conceder los beneficios, consultará a la autoridad competente del otro Estado Contratante antes de negar los beneficios en virtud del presente apartado.<sup>6</sup>*

Este argumento fue considerado por la parte solicitante dentro de los recursos presentados y, en efecto, el artículo concede el acceso al solicitante a que la administración tributaria permita la acreditación a los beneficios de él. Lo anterior está supeditado a que la documentación y los argumentos de las partes permiten determinar que no se trata de una actividad que podría calificar como abuso del convenio.

El referido apartado sería aplicable si existiese un caudal probatorio amplio y suficiente que pudiese permitir a la administración tributaria considerar los tres elementos listados con anterioridad, sin embargo, en el caso que nos ocupa, es evidente que la falta de pruebas para comprobar los elementos principales para el acceso al beneficio, no permiten analizar la aplicabilidad supletoria del artículo 10, numeral 4.

## **V. Conclusiones del caso y del análisis realizado**

De la lectura se desprende la evidente conclusión a la que arribó el TAT al momento de atender el Recurso de Apelación presentado por parte del solicitante ya que, respecto a diversos aspectos fundamentales para conceder el beneficio, el solicitante no pudo comprobar su validez.

Como bien se mencionó, el análisis del artículo 10, numeral 3, literal (a.iii) del CDI

<sup>6</sup> Convenio entre la República de Panamá y el Reino de los Países Bajos para evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en materia de Impuesto Sobre la Renta, La Haya, 6 de octubre de 2010, artículo 10, página 12, disponible en: [CONVENIO ENTRE LA REPÚBLICA DE PANAMÁ Y EL REINO DE LOS PAÍSES BAJOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN Y PREVENIR LA EVASIÓN](#)

Panamá-Países Bajos requiere que quien solicite el beneficio de no retención del impuesto de dividendos por parte de Panamá debe comprobar que la compañía beneficiaria (1) era una sociedad que su capital estaba total o parcialmente dividido en acciones, (2) era residente del otro Estado contratante, (3) poseía al menos el 15% del capital de la compañía que pagaba los dividendos, (4) se dedicaba activamente a la realización de una industria o negocio en el Estado contratante que es residente y (5) era la beneficiaria efectiva.

Estos cinco elementos fueron debidamente analizados por el Tribunal, quien coincidió con la administración tributaria respecto a la falta de comprobación de tres de ellos, dejando en claro que el solicitante sí pudo comprobar que la compañía holandesa era residente fiscal de Países Bajos y que poseía al menos el 15% del capital de la compañía que pagaba los dividendos.

Del análisis del caso podemos comprobar la importancia de la carga de la prueba por parte del solicitante que, bajo ningún concepto puede interpretarse que es labor de la administración tributaria inferir conclusiones que favorezcan su caso.

Esto es aún más importante cuando el análisis se da respecto a un Convenio para Evitar la Doble Imposición el cual tiene como objetivo principal garantizar una justa aplicabilidad de las normas tributarias internacionales, entre esas, evitar el uso abusivo de los Convenios.

Respecto a esto, una de las Acciones del Proyecto BEPS se especializa en esta materia e inclusive, el desarrollo de la normativa tributaria internacional ha permitido la creación y en la gran mayoría de los casos, la implementación de normas que impidan o limiten el uso abusivo de estos Convenios.

A consideración del autor, tanto la administración tributaria como el Tribunal Administrativo Tributario hicieron un justo análisis respecto al caso, ya que el solicitante no pudo comprobar fehacientemente los elementos esenciales que este artículo requería para una efectiva acreditación del beneficio.

Más aún, cuando del desarrollo de las transacciones pudiese implicar la existencia de

una posible sociedad conducto que fue creada con la principal intención de acceder a los beneficios contenidos dentro del CDI Panamá-Países Bajos.

Las formalidades requeridas en todo trámite legal y en especial en los trámites tributarios, son necesarias para garantizar una efectiva aplicación de la norma. Es por esto que la acreditación de un beneficio fiscal como el analizado requiere de todos los elementos probatorios, sin limitaciones, que pudiesen contribuir al análisis de la administración tributaria.

Es por esto que se considera que este beneficio fiscal, es un beneficio revestido de formalidades necesarias.

## APLICACIÓN EN BOLIVIA DEL ARTÍCULO 8 DEL CONVENIO PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN SUSCRITO CON ESPAÑA

Christian A. Olea Méndez  
(Bolivia)

### I. Introducción

El Artículo 8 de los modelos de Convenio para Evitar la Doble Imposición (CDI) se encuentra referido al transporte aéreo y marítimo internacional. Hasta el 2017, el texto del modelo de OCDE daba potestad tributaria al lugar de la sede de dirección efectiva de la empresa; sin embargo, por la experiencia en la práctica de muchos estados, el Artículo 8 fue modificado y actualmente otorga potestad tributaria Estado de la Empresa<sup>1</sup>.

El Convenio para Evitar la Doble Imposición suscrito entre el Reino de España y la República de Bolivia de 1997 tiene el texto del Artículo 8 que otorga potestad tributaria al lugar de la sede de dirección efectiva de la empresa. En ese sentido, en 2014, la empresa de transporte internacional Air Europa domiciliada en España a través de su sucursal en Bolivia solicitó la exención de los impuestos correspondientes en Bolivia y recién obtuvo una respuesta en 2018 con la emisión de dos normas administrativas de carácter general para la aplicación de Convenios de Doble Imposición. En el ínterin, la sucursal pagó los impuestos a la renta y a las transacciones por la incertidumbre que tenía respecto de la aplicación del CDI. Ese mismo año, Air Europa solicitó la devolución de los pagos que realizó y que fueron indebidos. Ante esto, la Administración Tributaria rechazó parcialmente la devolución de los pagos por prescripción del derecho a petionar del contribuyente.

El proceso de impugnación elegido por parte del contribuyente fue la vía administrativa, la

cual concluyó con la emisión de una resolución de primera instancia confirmando la posición de la Administración Tributaria que no fue impugnada por el contribuyente. En el presente artículo no se analizará a profundidad el argumento de prescripción como objeto del litigio, a pesar de que fue determinante para la resolución del caso y que quedó firme, sino que se examinará la necesidad de contar con una autorización de exención expresa en Bolivia por parte de la Administración Tributaria para aplicar las disposiciones de un Convenio para Evitar la Doble Imposición y la validez que una norma administrativa interna condicione la aplicación de un instrumento internacional, en especial respecto del caso de impugnación y del Artículo 8 del CDI suscrito entre Bolivia y España.

### II. Hechos

- El 4 de febrero de 2014, Air Europa Líneas Aéreas S.A.U. Sucursal Bolivia (referida en adelante como Air Europa) envió una carta a la Administración Tributaria indicando que “el Convenio entre el Reino de España y a República de Bolivia para evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en materia de impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio” se encuentra vigente desde el 23 de noviembre de 1998, por lo que solicitó su aplicación. Al efecto, presentó Certificación expedida por la Agencia Estatal de Administración Tributaria de España, debidamente legalizada por autoridades administrativas y consulares que acreditaban su domicilio en España, Código de Identificación Fiscal y Escritura de Constitución de la Sucursal en Bolivia.

<sup>1</sup> Comentario al Artículo 8 del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio: Versión Abreviada 2017, OECD Publishing, Paris/Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2019. Pág. 2.

- El 7 de julio de 2017, la Administración Tributaria requirió a Air Europa:

- el Certificado de Residencia Fiscal expedido por las autoridades pertinentes, acreditando la condición de residente en España y su sede de dirección efectiva a efectos de aplicar el Convenio para Evitar la Doble Imposición suscrito entre España y Bolivia.

- Escritura de constitución de la personería jurídica y Estatutos de constitución de la casa matriz legalizada conforme a procedimiento internacional vigente que demuestren la vinculación económica de la sucursal con la casa matriz.

- El 13 de julio de 2017, Air Europa comunicó a la Administración Tributaria que la información requerida fue presentada en fecha 13 de octubre de 2015.

- El 21 de febrero de 2018, la Administración Tributaria remitió a Air Europa las Resoluciones Normativas de Directorio (RND) Nos. 1017000029 y 1017000039, ambas de 29 de diciembre de 2017.

- El 2 de abril de 2018, Air Europa remitió a la Administración Tributaria el Formulario F-8140 debidamente llenado, señalando que la Agencia Tributaria Española no expediría un Certificado de Residencia fiscal bajo las características señaladas verbalmente por el personal de la Administración Tributaria en Bolivia, al contar con un certificado con formato preestablecido, y que el certificado presentado el 31 de julio de 2017, se encuentra plenamente vigente. Sin embargo, en fecha 27 de abril de 2018, Air Europa remitió nuevamente el formulario F-8140.

- El 3 de octubre de 2018, Air Europa presentó una Acción de Repetición de pagos indebidos emergentes de las cancelaciones realizadas por un total de USD.4.500.000.- aproximadamente, correspondiente al impuesto a la renta en Bolivia (Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas – IUE) y por el Impuesto a las Transferencias (IT) de los años 2014, 2015, 2016, 2017 y 2018. El contribuyente fundamentó la Acción de Repetición en el marco del Convenio entre el Reino de España y la República de Bolivia

para evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en materia de impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio, aprobado y ratificado mediante Ley Nro. 1816.

- La Administración Tributaria notificó a Air Europa con la Resolución Administrativa de Acción de Repetición No.221929000002 de 11 de marzo de 2019 que resolvió devolver mediante certificados CENOCREF la suma de USD 3.100.000 aproximadamente por pagos indebidos realizados por el contribuyente del Impuesto a la Renta (IUE) así como del WHT de Bolivia (IUE-BE) de los periodos de junio 2015 a junio de 2018. Asimismo, resolvió declarar improcedente la solicitud de pagos indebidos de del IUE, IUE-BE e IT de los periodos de enero a diciembre de 2014 y de enero a mayo de 2015, por prescripción de las facultades del contribuyente para solicitar la repetición. La citada resolución establece que recién con la emisión de la RND 1017000030 de 29 de diciembre de 2017, se dispuso el procedimiento y los requisitos para conceder y reconocer los beneficios de un Convenio para Evitar la Doble Imposición. Adicionalmente, la resolución establece que los establecimientos permanentes o sucursales de empresas residentes de otros estados contratantes con el que Bolivia tenga un CDI suscrito pueden aplicar las disposiciones de los convenios, previo cumplimiento del procedimiento dispuesto en la disposición normativa.

- Air Europa impugnó por la vía administrativa la Resolución Administrativa de Acción de Repetición No.221929000002 de 11 de marzo de 2019 ante la instancia de impugnación administrativa en Bolivia (Autoridad de Impugnación Tributaria) argumentando que de acuerdo a la Constitución Política del Bolivia, corresponde la aplicación del Convenio para Evitar la Doble Imposición entre Bolivia y España al constituir la base normativa taxativa y expresa sobre qué impuestos deben o no ser pagados por residentes españoles en Bolivia y por residentes bolivianos en España. El contribuyente argumentó también que solicitó la aplicación del CDI el 4 de febrero de 2014 pero que la Administración Tributaria generó una serie de actos y actuaciones que retrasaron una respuesta formal y que

dirigieron a la empresa a presentar mayor documentación.

- Air Europa alegó que la Administración Tributaria argumentó como respuesta a su solicitud de devolución que recién la citada Administración Tributaria empezó a generar las condiciones para la aplicación del CDI desde 2014 y recién en 2017 es que se requirió mayor información al contribuyente. En el ínterin, dada la incertidumbre de la aplicación del CDI, Air Europa pagó impuestos sin considerar los beneficios del CDI entre Bolivia y España. Finalmente, recién con la normativa administrativa para la implementación del CDI es que Air Europa tuvo certeza de la aplicación del Convenio y solicitó sus beneficios en fecha 2 de abril de 2018 mediante formulario específico para tal efecto.

### III. Razonamiento de la autoridad administrativa

#### III.A. Resolución de Recurso de Alzada No. ARIT-LPZ/RA 0079/2019 de 15 de julio de 2019.

En la primera instancia administrativa, la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de La Paz anuló la Resolución de Acción de Repetición No.221929000002 porque la Administración Tributaria no se pronunció expresamente sobre la solicitud de Air Europa con relación a la demora a la solicitud de aplicación del CDI, aspecto que incidió directamente en el plazo de la prescripción de la Acción de Repetición iniciada por Air Europa.

La Resolución consideró que no era congruente la respuesta de la Administración Tributaria respecto de la respuesta a la solicitud de 2014 de Air Europa en 2018 con las Resoluciones Normativas de Directorio de 2017, ya que la emisión tardía de esas normas afectó el transcurso del tiempo para el cómputo de la prescripción. Adicionalmente, no es posible responder a una solicitud de aplicación de un contribuyente particular con dos normas administrativas de alcance general.

Esta resolución fue impugnada mediante Recurso Jerárquico por la Administración Tributaria argumentando que la Resolución de Recurso de Alzada fue *extrapetita* porque Air Europa pidió la revocatoria parcial de la resolución impugnada y no su anulación. Además, argumentó que sí se había dado respuesta a la solicitud de aplicación del CDI de 2014 presentada por Air Europa.

#### III.B. Resolución de Recurso Jerárquico No. AGIT-RJ 1056/2019 de 30 de septiembre de 2019

La Resolución del Recurso de Alzada de primera instancia administrativa fue anulada en segunda instancia por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT) mediante la Resolución de Recurso Jerárquico No. AGIT-RJ 1056/2019 de 30 de septiembre de 2019. La Autoridad de segunda instancia consideró que la Autoridad de primera instancia administrativa respondió de manera expresa, positiva y precisa a la impugnación presentada por Air Europa, aspecto por el cual la resolución no fue *extrapetita*.

Sin embargo, de la revisión de los antecedentes, la Resolución de Recurso Jerárquico estableció que la Administración Tributaria, mediante la Resolución de Acción de Repetición sí dio respuesta a la solicitud de Air Europa sobre la aplicación del CDI entre Bolivia y España de 2014, al indicar que la solicitud de exención de impuestos no es una causal de suspensión del término de la prescripción. En consecuencia, anuló la resolución de primera instancia administrativa.

Adicionalmente, la Resolución de Recurso Jerárquico convalidó el criterio de la Administración Tributaria respecto que, para la aplicación del CDI, se requiere el cumplimiento de las formalidades administrativas.

#### III.C. Resolución de Recurso de Alzada ARIT – LPZ/RA 1328/2019 de 2 de diciembre de 2019

La Autoridad Regional de Impugnación Tributaria emitió una nueva Resolución de Recurso de Alzada ARIT – LPZ/RA 1328/2019 de 2 de diciembre de 2019 que resolvió

confirmar la Resolución de Acción de Repetición No.221929000002 de 11 de marzo de 2019.

La nueva Resolución de Recurso de Alzada siguió la línea de argumentación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria y consideró que la solicitud de aplicación del Convenio para Evitar la Doble Imposición de 4 de febrero de 2014 presentada por Air Europa no fue causal de interrupción para la prescripción del derecho a solicitar la devolución de los pagos indebidos de acuerdo con la normativa legal aplicable. En consecuencia, confirmó la devolución de los impuestos únicamente de los últimos tres años previos a la solicitud.

Asimismo, la Autoridad Regional emitió un pronunciamiento respecto de la aplicación del CDI suscrito en Bolivia y España y señaló que: “Se observa que la Administración Tributaria en la Resolución Administrativa de Acción de Repetición ahora impugnada, estableció de manera expresa que el propio Convenio entre la República de Bolivia y el Reino de España para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio de 30 de julio de 1997 y ratificado por la Ley 1816 de 16 de diciembre de 1009, concede y reconoce que los beneficios procedentes de la explotación de aeronaves en tráfico internacional obtenidos por Air Europa Líneas Aéreas S.A.U. Sucursal Bolivia es sujeto de imposición en el Estado en que esté situada la sede de dirección efectiva de dicha Empresa, es decir, en el Reino de España, lo que implica que no se encuentra sujeta a las obligaciones tributarias el Impuesto a las Transacciones, Impuesto Sobre las Utilidades de las Empresas e Impuesto Sobre las Utilidades de las Empresas – Beneficiarios del Exterior, en el marco de lo establecido en los artículos 2 y 8 de dicho cuerpo legal; consecuentemente, es evidente que el sujeto activo en el acto ahora impugnado reconoció de manera textual que el ahora recurrente se encuentra alcanzado por el mencionado Convenio, lo que implica que

los pagos realizados por los citados tributos constituyen pagos indebidos”.

Esta nueva resolución no fue impugnada por Air Europa, por lo que no se emitirá una resolución de segunda instancia ni tampoco existirá la posibilidad de un control jurisdiccional vía demanda contencioso administrativa; recursos otorgados por la ley de Bolivia para hacer valer los derechos del contribuyente en impugnación tributaria.

#### **IV. Comentarios a los fallos administrativos**

##### **IV.A. Sobre la prescripción**

El resultado del proceso de impugnación tributaria relatado no es sorprendente. La prescripción ha sido un tema muy debatido en Bolivia en la última década tanto por escolares como en las cortes del país. Sin embargo, este es un caso de análisis de prescripción de las facultades del contribuyente para solicitar la devolución de un pago indebido.

En efecto, la normativa local establece que los pagos indebidos deben ser solicitados hasta tres años desde que fueron realizados y no establece que el cómputo se suspenda por alguna solicitud realizada a la Administración Tributaria. En este caso, la solicitud de 2014 realizada por Air Europa no fue exigiendo la devolución de pagos indebidos sino únicamente sobre la aplicación del CDI. En consecuencia, no se pudo considerar la solicitud del 2014 como una acción de repetición ni como una causal de suspensión válida para la solicitud formal realizada en 2018.

##### **IV.B. Acceso a los beneficios de un Convenio para Evitar la Doble Imposición**

El aspecto más relevante del proceso de impugnación de Air Europa en materia de derecho tributario internacional se da por la posición de la Administración Tributaria y de la Autoridad de Impugnación Tributaria respecto de la aplicación de los Convenios para Evitar la Doble Imposición. Si bien la controversia del litigio se centró en la prescripción, los criterios para aplicar un CDI por ambas

autoridades deben ser analizados desde la perspectiva internacional.

La Administración Tributaria, en la Resolución de respuesta a la Acción de Repetición, condiciona la aplicación del CDI entre Bolivia y España al cumplimiento previo de formalidades administrativas, en específico de la Resolución Normativa de Directorio No. 10170000030 de 29 de diciembre de 2017.

De manera general, la aplicación de un Convenio para Evitar la Doble Imposición no está sujeta a condiciones administrativas reguladas por la Administración Tributaria. El CDI es un tratado internacional que debe ser cumplido de buena fe por los estados contratantes. Los requisitos para su aplicación son dados por el propio instrumento cumpliendo con el ámbito personal y sustantivo del CDI, para luego aplicar las reglas de distribución y finalmente el método para aliviar la doble imposición internacional.

La aplicación de los beneficios del CDI por parte de Air Europa no requería ninguna aprobación de exención por parte de la Administración Tributaria para operar, mucho menos cuando el tratado estaba vigente desde 1997 hasta 2018 sin ninguna reglamentación. Incluso con la emisión de la Resolución Normativa de Directorio Nro.10170000030 de 29 de diciembre de 2017, no se podría limitar la aplicación de un tratado internacional, porque una norma administrativa no tiene superioridad sobre un tratado internacional, de acuerdo con el principio de jerarquía normativa de Bolivia establecido en el Artículo 410 de la Constitución Política del Estado.

El ámbito subjetivo del CDI está cubierto en este caso porque el Convenio se aplica a personas residentes de uno de ambos estados contratantes de acuerdo al Artículo 1 (Ámbito Subjetivo) del mismo. Air Europa casa matriz es considerada “residente de un Estado Contratante”, en este caso de España, de acuerdo con el Artículo 4 (Residente) del Convenio porque está sujeta a imposición en el mencionado país por razón de su sede de dirección y residencia.

Después, al ámbito sustantivo del CDI también se cumple porque de acuerdo con el

Artículo 2 (Impuestos Comprendidos), se encuentran expresamente establecidos en el inciso b) del numeral 3) el Impuesto a las Transacciones (IT) y el Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE) en Bolivia; impuestos sobre los que se aplica el tratado y el caso de análisis.

Una vez comprobado que se cumplen con los dos ámbitos del CDI, la regla de distribución de potestad tributaria a aplicar sería el Artículo 8 (Transporte Aéreo), el cual sigue el modelo de convenio de la OCDE de 1992<sup>2</sup> e indica que “*Los beneficios procedentes de la explotación de aeronaves en tráfico internacional sólo pueden someterse a imposición en el Estado contratante en el que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa*”. En el caso de Air Europa, la sede de dirección efectiva de la empresa estaba en España, por lo que los beneficios debieron gravarse únicamente en el mencionado país, perdiendo Bolivia cualquier potestad tributaria de gravar las rentas de explotación de aeronaves en tráfico internacional.

El CDI suscrito entre Bolivia y España no establece ningún otro requisito adicional para su aplicación, por lo que se entendería que una autorización de exención expresa expedida por la Administración Tributaria de un Estado Contratante –en este caso Bolivia– para la aplicación de un tratado internacional no podría ser un impedimento para su aplicación por parte del residente en España, en este caso Air Europa.

#### **IV.C. Norma administrativa en materia de cumplimiento tributario**

En materia de cumplimiento tributario respecto de los Convenios para Evitar la doble Imposición, desde 2017 se encuentra en vigencia la Resolución Normativa de Directorio Nro. 10170000030 de 29 de diciembre de 2017 “Aplicación de Convenios para Evitar la Doble Imposición”. Esta norma fue la “respuesta” a Air Europa por su solicitud de

<sup>2</sup> OECD, Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de 1992, París, 1992.

aplicación de exención del CDI suscrito entre Bolivia y España.

Al respecto, esta norma establece obligaciones formales para la aplicación de los beneficios de tasa reducida o exención de rentas pasivas por un lado y la no sujeción en Bolivia por empresas de acuerdo con el Artículo 8 de los Convenios suscritos por Bolivia.

La normativa administrativa obliga a las empresas de transporte internacional que actúen a través de establecimientos permanentes o sucursales a acreditar el domicilio de su empresa o su sede de dirección efectiva ante la Administración Tributaria para aplicar el artículo 8 del correspondiente CDI. El procedimiento es bastante sencillo y se debe adjuntar el certificado de residencia o domicilio fiscal de la empresa emitido por el otro Estado Contratante con las formalidades necesarias para su validez en Bolivia. Una vez aprobado el certificado, recién se habilita en el sistema de la Administración Tributaria la posibilidad de presentar las declaraciones juradas correspondientes. Además, los establecimientos permanentes o sucursales deben actualizar su certificado de residencia hasta máximo 15 días posteriores al vencimiento de su certificado y, en caso de contar con vencimiento, la norma establece una presunción de validez de 365 días desde su emisión.

Sin embargo, no se debe obviar que estas obligaciones de registro revisten carácter formal y no pueden restringir la aplicación de un Convenio internacional, por el principio de jerarquía normativa. En caso de que un residente no cumpla con esta obligación, tendrá como consecuencia una sanción administrativa pero no podría perder los beneficios que el mismo CDI le otorga, en función a lo analizado en el inciso anterior.

## V. Conclusiones

El proceso de impugnación por la vía administrativa iniciado por Air Europa concluyó en primera instancia, luego de una nulidad declarada por la segunda instancia administrativa, y que confirmó el rechazo

parcial a la solicitud de devolución de pagos realizada por el contribuyente, bajo el argumento de que habría prescrito su derecho a los tres años y que la solicitud de aplicación de un Convenio de Doble Imposición no era causal para suspender dicho cómputo.

Sin embargo, más allá de la respuesta formal para el rechazo, que se adecua a la norma interna de Bolivia, el proceso de impugnación muestra la posición de la Administración Tributaria y de la Autoridad de Impugnación Tributaria de Bolivia respecto a la aplicación directa de los Convenios para Evitar la Doble Imposición, siendo que para que una persona residente de un Estado Contratante se beneficie con las disposiciones del CDI, -en este caso del Artículo 8 sobre transporte internacional- debe cumplir con requisitos formales administrativos; en especial sobre la Resolución Administrativa para inscribir el certificado de residencia fiscal de la empresa de transporte aéreo ante la Administración Tributaria.

La obligación de cumplimiento tributario de registro ante la Administración Tributaria de un Estado no puede ser argumento para denegar la aplicación de un tratado internacional, como lo es un Convenio para Evitar la Doble Imposición; si pueden existir sanciones de carácter administrativo ante el incumplimiento, pero la aplicación de los beneficios emana directamente del CDI, al cumplir con los ámbitos subjetivo del Artículo 1 y sustantivo del Artículo 2.

Para restringir el acceso a los beneficios de un CDI, la Administración Tributaria de Bolivia deberá usar una provisión específica antiabuso que se encuentre en el mismo CDI, caso contrario, de acuerdo al principio de buena fe los Estados contratantes en materia de derecho internacional y también por el Principio de Jerarquía normativa de Bolivia consagrado en su Constitución Política del Estado, no debería ser posible la denegación de los beneficios a una persona que se le aplique el CDI.

## APUNTES SOBRE LA CONSTITUCIONALIDAD E IDONEIDAD DE MEDIDAS LEGISLATIVAS PARA EL COMBATE A REGÍMENES FISCALES PREFERENTES

Diego Cuevas Estandía  
(México)

### I. Introducción

México, como otros países de latinoamérica, cuenta con un número importante de Tratados para Evitar la Doble Imposición, mismos que fomentan un mayor flujo económico con otros estados y dotan de certeza jurídica-tributaria a los contribuyentes que siendo residentes para efectos fiscales en México, o en alguno de los demás países firmantes, llevan a cabo operaciones transfronterizas.

Ahora bien, en distintos supuestos, mediante medidas adoptadas en legislación interna, se ha observado que se tergiversan algunos de los conceptos principales establecidos en los propios tratados y con ello, se hace nugatoria su funcionalidad de evitar que la doble imposición, afectando las operaciones transfronterizas celebradas por diversos contribuyentes.

De forma puntual, hago referencia a los juicios de amparo en revisión, resueltos por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, asignados bajo los números de expedientes 107/2008, 41/2007, 49/2007, 264/2007 y 462/2007, en los cuales se analizaron aspectos relacionados con el artículo 7º del Convenio Modelo de la OCDE replicado en sendos convenios celebrados entre México y otros países.

La cuestión a dilucidarse en los juicios constitucionales en comento, giró en torno a si resulta convencional y constitucional que se otorgue un tratamiento fiscal diverso a los accionistas mexicanos de una sociedad constituida en el extranjero (de forma particular, en un régimen fiscal preferente (en lo sucesivo, REFIPRE)), respecto de los ingresos que ésta obtenga, caracterizándolos en automático como una utilidad que se le considerará a cada accionista como percibida desde ese primer momento, en la proporción en que consista su participación. Dicha situación resultaría violatoria de los artículos

31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, así como del principio de supremacía constitucional, previsto en el artículo 133 de dicho ordenamiento, esto en virtud de que los efectos de los artículos 212, 213 y 214 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta reformada en ese ejercicio, podrían contravenir la definición de “beneficios empresariales”, contenidos tanto en el Convenio Modelo de la OCDE, como en diversos CDI signados por México, como se da en el caso de los firmados con Suiza e Irlanda.

### II. Desarrollo.

Como se mencionó anteriormente, México ha suscrito una serie de CDI, con diversos países. En dichos instrumentos, se establecen una serie de conceptos tanto respecto de la naturaleza de las contribuciones que se encuentran comprendidas, como de las personas jurídicas y físicas que se entienden comprendidas y -principalmente- una clasificación de ingresos con sus correspondientes reglas de reparto exclusivas y no exclusivas.

Resulta de explorado derecho, que la legislación interna de los países debe de ir de acuerdo con dichos CDI, dado que el contravenir de cualquier forma vía legislación interna, México estaría incumpliendo con sus obligaciones internacionales.

Ahora bien, en ese sentido, diversas disposiciones fiscales internas de fondo, pueden entrar en conflicto con lo pactado en un instrumento internacional. Lo anterior, tomando en cuenta que el legislador interno, difícilmente mide el impacto a nivel convenios internacionales, de algunas de las disposiciones que crea, o aún midiéndolo apuesta porque el poder judicial, en última instancia, le dé la razón.

Así ha sucedido en México, con diversos artículos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, mismos que establecen el tratamiento fiscal para operaciones y entidades que ejercen sus actividades fuera de nuestro país. Tal es el caso de los artículos 212, 213 y 214 del referido ordenamiento de la Ley del Impuesto Renta vigente con anterioridad, mismos que fueron objeto de la impugnación analizada.

En un primer momento, vale la pena recapitular el agravio hecho valer en los juicios de amparo indirecto y en los amparos en revisión enderezados, mismos que fueron resueltos en última instancia por la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

En esencia, el argumento que nos interesa, consiste en que los referidos preceptos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, resultan violatorios del artículo 7° del Tratado para Evitar la Doble Imposición celebrado entre los Estados Unidos Mexicanos y la Confederación Suiza, y por tanto, del principio de jerarquía normativa contenido en el artículo 133 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, entre otros aspectos.

Para mayor claridad, se transcriben los preceptos aludidos, en su parte conducente:

**Artículo 133.** Esta Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del Senado, serán la Ley Suprema de toda la Unión. Los jueces de cada entidad federativa se arreglarán a dicha Constitución, leyes y tratados, a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las Constituciones o leyes de las entidades federativas.

De lo anterior, tenemos que de conformidad con el marco legal mexicano, la Constitución, leyes y tratados, son la Ley Suprema de la Unión. Es importante señalar que si bien, de una interpretación letrista del precepto aludido, los tres ordenamientos citados, tendrían una jerarquía idéntica, lo cierto es que en un primer momento, los tribunales

nacionales, consideraron que la Constitución gozaba de una jerarquía superior, seguida de los tratados internacionales y leyes federales (que se encontraban en el mismo nivel), sin embargo, con el tiempo dicha interpretación ha seguido corrientes internacionales y ha evolucionado para dejar a las leyes federales en un segundo plano, mientras que la Constitución guarda supremacía, salvo en el supuesto en que algún instrumento internacional en materia de derechos humanos otorgue un beneficio mayor que el contenido en la Carta Magna, caso en el cual, éste aplicaría inclusive por encima de nuestra Carta Magna.

Resulta aplicable la jurisprudencia número IX/2007, sustentada por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, misma que a continuación se transcribe:

**TRATADOS INTERNACIONALES. SON PARTE INTEGRANTE DE LA LEY SUPREMA DE LA UNIÓN Y SE UBICAN JERÁRQUICAMENTE POR ENCIMA DE LAS LEYES GENERALES, FEDERALES Y LOCALES. INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 133 CONSTITUCIONAL.**

La interpretación sistemática del artículo 133 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos permite identificar la existencia de un orden jurídico superior, de carácter nacional, integrado por la Constitución Federal, los tratados internacionales y las leyes generales. Asimismo, a partir de dicha interpretación, armonizada con los principios de derecho internacional dispersos en el texto constitucional, así como con las normas y premisas fundamentales de esa rama del derecho, se concluye que los tratados internacionales se ubican jerárquicamente abajo de la Constitución Federal y por encima de las leyes generales, federales y locales, en la medida en que el Estado Mexicano al suscribirlos, de conformidad con lo dispuesto en la Convención de Viena Sobre el Derecho de los Tratados entre los Estados y Organizaciones Internacionales o entre Organizaciones Internacionales y, además, atendiendo al principio

fundamental de derecho internacional consuetudinario "pacta sunt servanda", contrae libremente obligaciones frente a la comunidad internacional que no pueden ser desconocidas invocando normas de derecho interno y cuyo incumplimiento supone, por lo demás, una responsabilidad de carácter internacional.<sup>1</sup>

Del criterio supra transcrito, tenemos que los tratados internacionales gozan, en México, de una jerarquía superior a la de las leyes federales y locales, motivo por el cual, los legisladores en ambos niveles de gobierno, se encuentran obligados a no contravenir instrumentos internacionales signados por México, al momento de legislar.

A mayor abundamiento, el Pleno de Circuito en Materia Administrativa de la Ciudad de México, emitió la jurisprudencia número PC.I.A. J/171 A (10a.), misma que dispone lo siguiente:

**NORMAS DE DERECHO INTERNO. SU INTERPRETACIÓN Y APLICACIÓN DEBEN ARMONIZARSE NECESARIAMENTE CON EL DERECHO INTERNACIONAL CONVENCIONAL.** El Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la tesis aislada P. IX/2007, de rubro: "TRATADOS INTERNACIONALES. SON PARTE INTEGRANTE DE LA LEY SUPREMA DE LA UNIÓN Y SE UBICAN JERÁRQUICAMENTE POR ENCIMA DE LAS LEYES GENERALES, FEDERALES Y LOCALES. INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 133 CONSTITUCIONAL", estableció el principio de la supremacía del derecho internacional sobre el derecho interno, así como que, **mediante la suscripción de un convenio internacional, el Estado Mexicano contrae libremente obligaciones frente a la comunidad internacional que no pueden ser**

**desconocidas invocando normas de derecho interno**, pues incluso su incumplimiento supone, por lo demás, una responsabilidad de carácter internacional. Así, en aplicación de esas directrices, no solamente resulta necesario que el operador jurídico acuda, en principio, a los diversos métodos de interpretación para asignar un contenido específico a las normas jurídicas acorde al derecho interno, sino que además, debe verificar la existencia de un instrumento internacional adoptado por México, exactamente aplicable a la materia de estudio y, luego, habiéndolo, es necesario que armonice la porción normativa interna con lo establecido en ese ordenamiento jurídico internacional, todo ello a fin de darle uniformidad, coherencia y consistencia a un bloque normativo; de tal forma que se respete lo que acordó México con otros Estados, como consecuencia de las obligaciones recíprocas, conforme al marco jurídico establecido en la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados. (Énfasis añadido).<sup>2</sup>

En ese orden de ideas, tenemos que por una parte, se ha establecido con toda claridad, que los tratados internacionales, se ubican jerárquicamente, por encima de las leyes federales y locales, y por otra, que ningún estado se encuentra posibilitado legalmente para invocar el derecho interno con el propósito de desconocer sus obligaciones a nivel internacional.

Con lo anterior, recorremos desde el primer eslabón de jerarquía normativa, para pasar al segundo, que es el de los Tratados Internacionales signados por México, y de forma particular en el caso que nos ocupa, el Tratado para Evitar la Doble Imposición

<sup>1</sup> Suprema Corte de Justicia de México, Tesis: P. IX/2007, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXV, Abril de 2007, página 6, Tipo: Aislada, Registro digital: 172650. Instancia: Pleno. Novena Época Materia(s): Constitucional. Disponible en: <https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/172650>

<sup>2</sup> Pleno en Materia Administrativa del Primer Circuito. Tesis: PC.I.A. J/171 A (10a.), Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 2, Junio de 2021, Tomo IV, página 4441, Registro digital: 2023266, Instancia: Plenos de Circuito, Undécima Época, Materia(s): Constitucional, Administrativa, Tipo: Jurisprudencia Disponible en: <https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/2023266>.

firmado entre México y Suiza, mismo que en su artículo 7, dispone lo siguiente:

**Artículo 7°.** Beneficios empresariales.

1. Los beneficios de una empresa de un Estado Contratante solamente pueden someterse a imposición en este Estado, a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado Contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él. Si la empresa realiza su actividad de dicha manera, los beneficios de la empresa pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero sólo en la medida en que puedan atribuirse a este establecimiento permanente.

2. Sin perjuicio de lo previsto en el párrafo 3, cuando una empresa de un Estado Contratante realiza o ha realizado su actividad en el otro Estado Contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él, en cada Estado Contratante se atribuirán a dicho establecimiento los beneficios que éste hubiera podido obtener de ser una empresa distinta y separada que realizase las mismas o similares actividades, en las mismas o similares condiciones, y tratase con total independencia con la empresa de la que es establecimiento permanente.

3. Para la determinación del beneficio del establecimiento permanente se permitirá la deducción de los gastos en los que se haya incurrido para la realización de los fines del establecimiento permanente, comprendidos los gastos de dirección y generales de administración para los mismos fines que serían deducibles de ser el establecimiento permanente una entidad independiente que

soportara dichos gastos, en los que haya incurrido, tanto si se efectúan en el Estado en que se encuentre el establecimiento permanente como en otra parte.

4. Mientras sea usual en un Estado Contratante determinar los beneficios imputables a los establecimientos permanentes sobre la base de un reparto de los beneficios totales de la empresa entre sus diversas partes, lo establecido en el párrafo 2 no impedirá que este Estado Contratante determine de esta manera los beneficios imponibles; sin embargo, el método de reparto adoptado habrá de ser tal que el resultado obtenido esté de acuerdo con los principios contenidos en este artículo.

5. No se atribuirá ningún beneficio a un establecimiento permanente por el mero hecho de que éste compre bienes o mercancías para la empresa.

6. A los efectos de los párrafos anteriores, los beneficios imputables al establecimiento permanente se calcularán cada año por el mismo método, a no ser que existan motivos válidos y suficientes para proceder en otra forma.

7. Cuando los beneficios comprendan rentas reguladas separadamente en otros Artículos de este Convenio, las disposiciones de aquéllos no quedarán afectadas por las del presente Artículo".<sup>3</sup>

---

<sup>3</sup> Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Consejo Federal Suizo para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta. Disponible en: [CONVENIO ENTRE EL GOBIERNO DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y EL CONSEJO FEDERAL SUIZO PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION EN MATERIA](#)

Esencialmente, en el precepto transcrito (que regula el reparto de potestades tributarias para los estados contratantes, en lo que se refiere a beneficios empresariales), encontramos las siguientes reglas:

- Los ingresos de una empresa de un estado contratante, sólo pueden ser sometidos a imposición en ese estado, como regla general;
- Como excepción, encontramos el supuesto en el cual el residente en cuestión, opere por medio de un establecimiento permanente en el otro estado contratante. Esto con una serie de supuestos adicionales y de excepción.

Así, tenemos que en principio, la regla de reparto consiste en que para el ingreso caracterizado como “beneficios empresariales”, sólo el estado contratante de residencia de la empresa en cuestión, podrá gravarlo. Es claro que como excepción, se actualiza el supuesto de establecimiento permanente, mismo que no se abordará en el presente trabajo, por no tratarse del aspecto de inconstitucionalidad/inconvencionalidad que se analiza.

Hasta este momento, según lo descrito, ha quedado establecido el orden jerárquico normativo en México, así como las reglas de reparto del CDI en cuestión (mismo que replica, esencialmente, al modelo de la OCDE, por lo menos en lo que respecta a este artículo y sus reglas de reparto).

Ahora, entraremos al análisis de las disposiciones de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que se alegaron como inconstitucionales (por atentar en contra del principio de jerarquía normativa) y como inconvencionales, por atentar en contra de la regla de reparto prevista en el artículo 7 del CDI.

El precepto en cuestión es el artículo 212 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente al momento del inicio de la controversia, mismo que dispone lo siguiente, en su parte conducente:

**Artículo 212.** Los residentes en México o los residentes en el

extranjero con establecimiento permanente en el país, pagarán el impuesto conforme a lo dispuesto en este Título, por los ingresos de fuente de riqueza ubicada en el **extranjero sujetos a regímenes fiscales preferentes que generen directamente o los que generen a través de entidades o figuras jurídicas extranjeras en las que participen, directa o indirectamente, en la proporción que les corresponda por su participación en el capital de dichas entidades o figuras jurídicas.**

Para los efectos de esta Ley, se consideran ingresos sujetos a regímenes fiscales preferentes, los que no están gravados en el extranjero o lo están con un impuesto sobre la renta inferior al 75% del impuesto sobre la renta que se causaría y pagaría en México, en los términos de los Títulos II o IV de esta Ley, según corresponda. Los ingresos a que se refiere este Título son los generados en efectivo, en bienes, en servicios o en crédito y los que hayan sido determinados presuntivamente por las autoridades fiscales, **aun en el caso de que dichos ingresos no hayan sido distribuidos a los contribuyentes de este Título.**

Para determinar si los ingresos se encuentran sujetos a regímenes fiscales preferentes en los términos del párrafo anterior, se deberá considerar cada una de las operaciones que efectúen los contribuyentes de este Título, directamente o a través de entidades o figuras jurídicas extranjeras en las que participen directa o indirectamente. Los contribuyentes en lugar de considerar cada operación, podrán optar por considerar las operaciones realizadas por

empresa, entidad, figura jurídica y país o territorio con un régimen fiscal independiente, en donde se generen los ingresos sujetos a regímenes fiscales preferentes, siempre que las inversiones y los ingresos cumplan con las proporciones y controles que para tales efectos se establezcan en el Reglamento de esta Ley.

Se considerará que los ingresos están sujetos a un régimen fiscal preferente cuando el impuesto sobre la renta efectivamente causado y pagado en el país o jurisdicción de que se trate sea inferior, en términos de este artículo, por la aplicación de una disposición legal, reglamentaria, administrativa, de una autorización, devolución, acreditamiento, o cualquier otro procedimiento, al impuesto causado o pagado en México.

Asimismo, tendrán el tratamiento de ingresos sujetos a regímenes fiscales preferentes, los que se generen en una o más entidades o figuras jurídicas extranjeras transparentes fiscalmente, en las que el contribuyente tenga una participación indirecta por conducto de otra entidad o figura jurídica transparente fiscalmente.

Para los efectos de este Capítulo se considera que las entidades o figuras jurídicas extranjeras son transparentes fiscalmente, cuando no sean consideradas como contribuyentes del impuesto sobre la renta en el país en el que estén constituidas o sean residentes para efectos fiscales, y los ingresos que se generen a través de dicha entidad o figura jurídica estén gravados a nivel de sus integrantes (énfasis añadido).

En términos de lo transcrito, podemos llegar a las siguientes conclusiones:

- Según el artículo aludido, los residentes en México que tengan ingresos en regímenes fiscales preferentes, incluso cuando estos se obtengan por medio de entidades jurídicas de otros territorios, tendrán que pagar el impuesto sobre la renta correspondiente, en México.

- Que los ingresos en cuestión, se computarán considerando la participación que tenga la persona en la persona moral extranjera y que se entenderán como percibidos aún cuando éstos no hayan sido repartidos.

Con lo anterior, surgen las siguientes interrogantes:

- ¿Resulta violatorio de la regla de reparto establecida en el artículo 7 del CDI celebrado entre México y Suiza, el hecho de que se estén gravando ingresos de un contribuyente residente en otro país, aún cuando no se observe establecimiento permanente alguno?

- ¿Se respetan los derechos fundamentales del contribuyente al gravarse un ingreso aun cuando éste no haya sido distribuido y cuando existe posibilidad de que nunca sea decretado un dividendo para su reparto?

En los siguientes apartados, nos permitimos atender las interrogantes planteadas:

#### **A) Posible Violación al CDI Celebrado entre México y Suiza, por lo que hace a la imposición sobre beneficios empresariales obtenidos por una entidad en Suiza.**

Tal como se ha descrito anteriormente, en los juicios de amparo en comento, se enderezaron diversos argumentos de corte constitucional y convencional en contra de la disposición interna transcrita anteriormente.

Entre dichos argumentos, encontramos el relacionado con que al gravar los beneficios empresariales obtenidos por una entidad extranjera -sin que ésta haya operado vía un establecimiento permanente-, se estaría

violando la regla de reparto contenida en el artículo 7 del CDI en estudio.

En efecto, recordemos que en términos del CDI (mismo que se insiste, se basa en el modelo de la OCDE), “Los beneficios de una empresa de un Estado Contratante solamente pueden someterse a imposición en este Estado, a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado Contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él.” Es decir, en este caso, sólo Suiza podría gravar los ingresos obtenidos por concepto de beneficio empresarial (dado que tal como se ha comentado, en este caso, no estamos ante la operación de un establecimiento permanente).

No obstante, de conformidad con el artículo 212 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en el ejercicio fiscal de la controversia, establece que se gravarán (para los accionistas), los beneficios empresariales que obtenga la entidad en el extranjero, si estos consisten en ingresos pasivos y si dicha entidad se ubica en un territorio clasificado como régimen fiscal preferente.

Hasta este momento, se podría entender que en efecto, el artículo de la ley interior descrito, contraviene frontalmente lo establecido en el CDI, pues se está estableciendo -a nivel interior-, en una ley federal, una disposición que contravendría un instrumento internacional signado por México, violándose de esa manera principios de derecho internacional así como el artículo 133 de la Constitución.

Ahora bien, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver el juicio de amparo en revisión interpuesto, determinó que esta interpretación resulta incorrecta, es decir: que el artículo 212 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, no resulta inconstitucional ni inconvencional, dado que de conformidad con dicha disposición, no se están gravando los ingresos de la entidad extranjera, sino de sus accionistas mexicanos, por una parte, mientras que por otra, los comentarios al Convenio Modelo de la OCDE, prevén que distintos países en su legislación interna, utilicen figuras transparentes para gravar a sus residentes.

Efectivamente, en la sentencia dictada por ese Alto Tribunal en el juicio de amparo en revisión número 49/2007, se resolvió lo siguiente:

“En efecto, lo que la legislación mexicana grave es el ingreso que corresponde al residente en territorio nacional o al establecimiento permanente del no residente, determinado —es cierto— conforme al ingreso o rendimiento de la figura jurídica residente en el extranjero —en el caso, Suiza—, aun si el dividendo, utilidad o rendimiento no han sido distribuidos.

En consecuencia, la quejosa se equivoca al sostener que la legislación mexicana contraviene el artículo 7o. del Convenio para evitar la doble tributación entre México y Suiza, supuestamente, al gravar los ingresos de la sociedad residente en Suiza, pues lo que en realidad sucede es que la legislación mexicana atribuye al contribuyente residente en México o al establecimiento permanente del no residente, un monto equivalente a los ingresos obtenidos de la entidad o figura residente en Suiza y, más aún, conforme a lo que corresponda a la participación directa o indirecta que se tenga en esta última.

Esta asignación dependiente del porcentaje de participación que tenga el residente en México, demuestra sin lugar a dudas que no se grava el ingreso de la entidad residente en Suiza, sino la parte del rendimiento que corresponde al inversionista y que es susceptible de ser gravado, atendiendo a su distinta personalidad y a que es su propio patrimonio el que recibe el impacto positivo que corresponde a la mencionada utilidad.

En esa tesitura, este Tribunal Pleno considera que no existe ninguna antinomia o contraposición entre lo dispuesto en el artículo 7o. del Tratado y lo que al respecto regulan los artículos 212 y 213 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, pues atento a lo que reiteradamente se ha precisado a lo largo de esta ejecutoria, conforme al

artículo 212 de la Ley, los residentes en México —y los no residentes con establecimiento permanente en el país—, pagarán el Impuesto sobre la Renta por los ingresos obtenidos en regímenes fiscales preferentes —según lo regulado en las mencionadas disposiciones y de conformidad con los diversos mecanismos explicados a lo largo del presente fallo—, lo cual no se refiere un gravamen mexicano que pesaría sobre los ingresos correspondientes a los residentes en Suiza.

(...)

Como puede apreciarse, los comentarios al Convenio Modelo explícitamente hacen una mención en el sentido de que no debe entenderse que las disposiciones como las contenidas en los artículos 212 y 213 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, transgreden el artículo Séptimo del Convenio, afirmación esta que no es menor si se considera que proviene de la organización internacional de la cual emana el texto propuesto para los distintos tratados bilaterales que lleguen a firmarse.<sup>4</sup>

Así, tenemos que para la Suprema Corte, el ingreso que se estaría gravando en este supuesto son los dividendos de los accionistas (mexicanos) que participan en la entidad extranjera y no el beneficio empresarial obtenido por esa entidad, mientras que por otra parte, hacen mención a los comentarios al modelo de convenio, señalando que en los propios comentarios hacen referencia a que diversos países en su legislación interna, han establecido mecanismos de transparencia fiscal, que les permiten gravar a sus residentes por los ingresos que obtengan vía vehículos en el extranjero, sin que ello implique -necesariamente- una violación a los CDI que hayan suscrito.

Ahora bien, a juicio del autor, el análisis efectuado por la Suprema Corte en el asunto que nos ocupa (y en otros en los que se plantearon las mismas violaciones), no atiende al fondo del asunto ni a la mecánica de los preceptos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta estudiados, y es por ello que no vislumbra la inconstitucionalidad o inconventionalidad de los mismos.

Efectivamente, si bien es cierto que en un supuesto en que se grave a los accionistas de la entidad en el extranjero, estaríamos ante un dividendo y que en tal caso, se estaría gravando a un sujeto de derecho distinto al que originalmente obtuvo el beneficio empresarial, también lo es que de conformidad con la mecánica establecida en el propio precepto, **no se tienen que distribuir las referidas utilidades para que sean gravadas**. Es decir: de conformidad con la mecánica del artículo 212, se puede dar -y efectivamente se da- un supuesto en el cual el único flujo económico, en cualquier momento, es el que obtiene la entidad, como beneficio empresarial, sin que exista reparto alguno a los accionistas. En ese supuesto, ¿es real que se estaría gravando un dividendo para los accionistas? O ¿realmente se está gravando un beneficio empresarial?

Más allá de las violaciones de los principios de proporcionalidad y equidad que se analizarán en el siguiente apartado, lo cierto es que el hecho de que se instrumente y grave una ficción de eventual distribución de utilidades, pone en entredicho la interpretación de la Suprema Corte.

A mayor abundamiento, en el fallo analizado, la Corte señala que los accionistas de la entidad eventualmente obtendrían las referidas utilidades, por lo cual, únicamente se estaría evitando un diferimiento de pago del Impuesto Sobre la Renta por ingresos pasivos obtenidos en un régimen fiscal preferente, aunado a que este mecanismo aplica a los accionistas que “tengan el control” de la entidad.

Los razonamientos listados en el párrafo anterior, pierden de vista varios aspectos:

---

<sup>4</sup> Suprema Corte de Justicia de México. 49/2007, 11 de septiembre de 2008. Instancia: Pleno. Materia(s): Administrativo. Disponible en [Sentencia de la Corte Suprema de Justicia. 11-09-2008 \(AMPARO EN REVISIÓN 49/2007\) - Jurisprudencia - VLEX 799745481](#)

- Es común en las empresas que por causas imputables a sus accionistas o no, las utilidades no sean distribuidas, sino utilizadas para cubrir gastos o inversiones, por lo cual, suponer que necesariamente se repartirán los ingresos y además en su totalidad, es una premisa errónea y totalmente ajena al hecho imponible que marca la Ley del Impuesto Sobre la Renta Mexicana.

- El tener control accionario de una entidad, en forma alguna garantiza la libre disposición de las utilidades que pudieran derivar de su operación, pues los ingresos y las utilidades constituyen dos conceptos completamente distintos que no pueden ser equiparados, pues al hacerlo, se grava con el Impuesto Sobre la Renta a quien probablemente jamás obtendría un ingreso y por tanto, su patrimonio no se vería beneficiado, ni estaríamos ante una manifestación de riqueza para tal efecto.

- Finalmente, el hecho de que en los comentarios al modelo del convenio, se haga referencia a que en diversos países se han adoptado medidas de transparencia similares a la analizada, de ninguna forma constituye un juicio de valor sobre la situación específica que se analiza, ni una validación de la constitucionalidad de los artículos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta analizados, pues tal como se ha comentado, cuentan con una serie de características cuya constitucionalidad y convencionalidad, resultan altamente cuestionables.

Por lo expuesto, tenemos que el análisis realizado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, presenta una clara oportunidad de mejoría, pues se valida la constitucionalidad y convencionalidad de disposiciones, sin efectuar un correcto análisis de la mecánica e implicaciones de las mismas, situación que resulta particularmente lesiva para los contribuyentes mexicanos, tal como se analizará en el siguiente apartado.

## **B) Implicaciones Constitucionales y Prácticas Internas.**

Una vez que se han descrito los motivos por los que la normatividad del Impuesto Sobre la Renta analizada, podría resultar inconventional e inconstitucional, me permito entrar al análisis puntual de algunos aspectos de la mecánica de la norma y su relación con posibles violaciones a nivel constitucional, así como respecto de CDI firmados por México.

Tal como se ha descrito, conforme a la mecánica establecida en los artículos 212 y siguientes de la Ley del Impuesto Sobre la Renta en estudio, se prevé que los ingresos obtenidos por entidades en regímenes fiscales preferentes, serán gravados desde el momento en que sean obtenidos por la entidad y a nivel de sus accionistas. Es decir: si una persona participa con el 10% de una entidad y está obteniendo un ingreso por la cantidad de 100, entonces, se entendería que desde ese momento, el accionista obtuvo un ingreso de 10, esto con independencia de que el ingreso podría nunca distribuirse como una utilidad, al no decretarse esa distribución por destinarse dichos montos a otros gastos o inversiones.

En ese sentido y en estrecha relación con el aspecto de posibles violaciones al artículo 7 del CDI analizado, tenemos que la norma en cuestión, resulta violatoria de los principios fundamentales de proporcionalidad y equidad tributaria consagrados en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Para mayor claridad, se transcribe el precepto aludido en su parte conducente:

**31.-** Son obligaciones de los mexicanos:

(...)

**IV.-** Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

De lo anterior, tenemos que existen, a nivel constitucional en México, cuatro principios en materia tributaria, mismos que se desprenden del artículo transcrito y que se listan a continuación:

- Principio de destino al gasto público.

- Principio de legalidad (en su variante de reserva de ley).
- Principio de equidad tributaria.
- Principio de proporcionalidad tributaria.

En los juicios de amparo en revisión estudiados, principalmente se argumentó que las disposiciones aludidas resultaban violatorias de los principios de equidad tributaria y de proporcionalidad tributaria y en algunos aspectos puntuales, del de legalidad.

Resulta relevante hacer hincapié en estos aspectos, pues se insiste, no resulta suficiente para efecto de validar la constitucionalidad y convencionalidad de una norma, el que se señale que quien obtiene los ingresos es un ente distinto a la persona física o jurídica que opera en un paraíso fiscal (y que por ello, no se viola el CDI) y que en los comentarios al modelo de convenio se señala que, en términos generales el uso de figuras fiscalmente transparentes no es en sí violatoria del CDI, ello no implica una justificación en automático de su constitucionalidad y convencionalidad.

Tomando lo anterior en cuenta, es que me permito describir algunos aspectos que resultan relevantes y lesivos de los derechos de los contribuyentes, en términos de los artículos controvertidos.

En primer lugar, tenemos que se puede ver afectado el principio de proporcionalidad, dado que tal como se señaló, se grava un ingreso para los accionistas bajo una ficción consistente en que ellos obtienen desde un momento la utilidad que derivaría del ingreso del vehículo del que participan, cuando lo cierto es que ello no es así: no necesariamente les ha sido distribuida y de hecho, es posible que ésta nunca les sea distribuida y por tanto, no implique una mejoría en su patrimonio.

Resulta atendible la jurisprudencia número 2a XXX/2009, sustentada por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

**PRESUNCIONES SOBRE EL INCREMENTO DEL PATRIMONIO DEL CONTRIBUYENTE. SUS ALCANCES EN RELACIÓN CON LOS PRINCIPIOS DE**

**JUSTICIA TRIBUTARIA.** Las presunciones legales son frecuentes en el ámbito tributario en virtud de que se anticipan a las posibles conductas fraudulentas de los sujetos obligados y parten de una probabilidad normal en la realización de un hecho de difícil constatación para la autoridad fiscal creándose así una verdad jurídica distinta a la real, siendo su fundamento el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que autoriza al legislador para que dentro de un sistema tributario justo adopte las medidas para lograr el exacto cumplimiento de las obligaciones fiscales, en el entendido que debe existir un correcto equilibrio entre el hecho demostrado y el presumido, de manera que uno sea consecuencia necesaria del otro. Si esta elemental regla de deducción lógica no se respeta en la norma de presunción, o haciéndolo, el proceso deductivo es incoherente, se habrá provocado indefensión al contribuyente por señalarse un supuesto jurídico poco probable, absurdo, irracional o imposible de plantear, cuya presunción mal trazada producirá su inconstitucionalidad por ser incompatible con los postulados de equidad y proporcionalidad, a pesar de que sea un instrumento que en apariencia trata de reprimir el fraude a la ley tributaria. Así, la inconstitucionalidad puede sobrevenir por no responder a criterios de equidad o capacidad contributiva, que en parte conforman la idea de justicia en el ámbito tributario, pues una mala o deficiente estructura de la presunción legal provocaría que se creara en lugar de una verdad jurídica aceptable, una ficción jurídica imposible de rebatir y sin trascendencia para constituir el hecho imponible.<sup>5</sup>

---

<sup>5</sup> Amparo directo en revisión 143/2009. Promotora Cultural y Educativa de Aguascalientes, A.C. 11 de marzo de 2009. Tesis: 2a. XXX/2009, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXIX, Abril de 2009, página 730, Registro digital: 167420, Instancia: Segunda Sala, Novena Época,

Del criterio transcrito se desprende con claridad que al establecerse una presunción (es decir, que se un hecho conocido, se derive uno desconocido), debe de existir una correlación clara entre el hecho que efectivamente sucede y el que se presume como consecuencia “natural” del mismo. Pues de otra forma, se estaría gravando a un contribuyente cuando es probable que el hecho imponible con el que nace la obligación jurídico-tributaría no se actualizaría en momento alguno.

En el caso que nos ocupa, encontramos una presunción en el artículo 212 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, consistente en que los accionistas de vehículos que obtienen ingresos en regímenes fiscales preferentes, obtienen el ingreso directamente e inmediatamente aun cuando dicho ingreso podría no ser repartido en ese momento, o puede que nunca. Por lo cual, en este caso, no se actualiza el nexo lógico-jurídico que exige el principio de proporcionalidad tributaria, pues las premisas de las que parten de ninguna forma de un hecho claro, real ni objetivo y por ende, no estaríamos ante una manifestación de riqueza o una alteración patrimonial que podría resultar gravable.

La situación narrada anteriormente, también incide en el principio de equidad tributaria, pues uno de los puntos principales que se utilizan como razón para concluir que es correcto gravar a los accionistas desde el momento en que la entidad en la que participan, obtiene el ingreso, consiste en que los accionistas que tienen un control sobre la persona jurídica, podrán determinar también el momento y los montos en que serán repartidos las utilidades, con lo cual, la medida en cuestión únicamente evitaría un diferimiento del pago del impuesto sobre la renta, pero no implicaría un pago sobre un ingreso ficticio, pues se insiste, el momento del reparto depende de los propios accionistas. Tal es el argumento de la Suprema Corte para validar la

Constitucionalidad y Convencionalidad en este punto.

En ese orden de ideas, encontramos que se estaría gravando un acto, sin que se dé el hecho imponible del Impuesto Sobre la Renta, pues tal como se desprende de ese ordenamiento, el objeto, es decir: la manifestación de riqueza que busca gravar, es la obtención de ingresos. Si la entidad no distribuye utilidades en momento alguno, hacia el futuro, entonces se estaría gravando a los accionistas sin que hayan obtenido ingreso alguno y se estaría gravando un beneficio empresarial, contraviniendo el CDI descrito anteriormente.

Resulta atendible lo señalado por Dino Jarach, en su obra principal “El Hecho Imponible”, al expresar que “todas las situaciones y todos los hechos a los cuales está vinculado el nacimiento de una obligación impositiva tienen como característica la de presentar un estado o un movimiento de riqueza; esto se comprueba con el análisis inductivo del derecho positivo y corresponde al criterio financiero que es propio del impuesto: el Estado Exige una suma de dinero en situaciones que indican una *capacidad contributiva*.”<sup>6</sup>

Ahora bien, la conclusión a la que arriba el Tribunal Supremo de nuestro país, resulta a todas luces errónea. En primer lugar, es falso que un accionista o un grupo de accionistas decidan -sin ningún factor adicional- el momento en que se distribuiría una utilidad, ello depende de las condiciones económicas de la empresa y del cumplimiento de una serie de requisitos corporativos y fiscales. Tan es así que muchas entidades operan durante años sin decretar un reparto de utilidades. Pero para efectos del principio de equidad tributaria, la inconstitucionalidad resulta aún más evidente: ¿si los accionistas que controlan las empresas tienen un poder absoluto de decisión sobre el reparto de utilidades, entonces por qué no se aplica la misma regla para las sociedades residentes para efectos fiscales en México? De ser un argumento

Materia(s): Administrativa, Constitucional Tipo: Aislada. Disponible en: [Detalle - Tesis - 192136](#)

<sup>6</sup> JARACH, Dino. *El Hecho Imponible*, Buenos Aires, Argentina, Editorial Abeledo-Perrot. p. 85.

válido el esgrimido en el fallo analizado, entonces los accionistas de entidades mexicanas tendrían que pagar impuesto sobre la renta por las utilidades que correspondan a su porcentaje de tenencia desde que la entidad reciba los ingresos, situación que no se actualiza, pues los ingresos por utilidades a los accionistas, se gravan hasta el momento en el que éstos son distribuidos.

Considerando lo narrado en el párrafo inmediato anterior, es que tenemos que la normatividad analizada no sólo deviene inconstitucional e inconveniente, sino que su diseño nos permite entrar a discusiones relevantes respecto de las facultades de las autoridades fiscales, el combate a los regímenes fiscales preferentes y los derechos fundamentales de los contribuyentes. ¿Hasta qué punto se puede aceptar una vulneración de los derechos fundamentales de los contribuyentes/gobernados en aras del combate a la elusión y evasión fiscal vía la utilización de estos regímenes?

Finalmente, cabe destacar que el punto analizado en el presente texto, resulta de gran relevancia para los contribuyentes mexicanos, pues sin duda alguna, el país en donde más se invierte desde México es Estados Unidos de América. Y si consideramos que la tasa del impuesto sobre la renta corporativa en aquél país es de 21%, mientras que la tasa en México es de 30%, dicho país -técnicamente- podría calificar como un régimen fiscal preferente. Si bien, hasta este momento, no existe pronunciamiento alguno por las autoridades fiscales mexicanas, en un sentido o en otro, lo cierto es que en cualquier momento, podrían aplicar el tratamiento fiscal descrito en los artículos estudiados (o sus equivalentes con vigencia actualmente), y con ello determinar y ejecutar créditos fiscales a contribuyentes por incumplimientos a la referida norma.

### III. Conclusiones

La conclusión a los puntos analizados anteriormente, como sucede comúnmente con los temas legales, no es única ni constituye una verdad absoluta. Si bien es cierto, el

pronunciamiento de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, es en el sentido de que los artículos 212 y siguientes de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, no contravienen el artículo 7º del CDI celebrado entre México y Suiza, lo cierto es que vendrán controversias adicionales respecto de los temas concretos y abstractos que abarca ese fallo.

Adicionalmente, de forma puntual en el caso mexicano, el aspecto de una posible declaratoria de EEUU como régimen fiscal preferente, tendría graves consecuencias que podrían afectar a un enorme número de contribuyentes personas físicas y jurídicas mexicanas, supuesto en el cual, la aplicación de las reglas descritas derivaría en una serie de nuevas controversias por violaciones a los preceptos y principios citados. Por ahora, los contribuyentes mexicanos que se encuentren en el supuesto citado, tendrán que acogerse a las reglas allí establecidas.

## TRATAMIENTO FISCAL DEL DESARROLLO Y SUMINISTRO DE SOFTWARE A LA LUZ DEL CONVENIO PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN ENTRE PARAGUAY Y CHILE

Horacio Sánchez Pangrazio  
(Paraguay)

### I. Introducción

En septiembre de 2012 la Autoridad Tributaria del Paraguay, que es la Subsecretaría de Estado de Tributación (“SET”), emitió respuesta a una consulta vinculante planteada por una empresa constituida en Paraguay, que se dedica principalmente a la venta de pólizas de seguro destinados a cubrir diversos tipos de riesgos en el país (la “Empresa PY”).

La Empresa PY celebró un contrato con una empresa constituida en Chile (la “Empresa CL”), a través del cual acordaron que esta última desarrollaría y suministraría un software elaborado a medida, que se adapte a las necesidades empresariales de la Empresa PY. A raíz de esta situación, considerando el matiz internacional de la operación, surgió la necesidad de dilucidar las obligaciones fiscales emergentes de la operación ante la SET ya que la Empresa CL no tiene un establecimiento permanente en Paraguay y desarrolla el servicio íntegramente desde Chile, en vista a que los pagos por los servicios referidos emanarían de la Empresa PY, siendo Paraguay el país de la fuente. Sin embargo, antes de que se plantee a la SET la referida consulta vinculante, la Empresa CL presentó la misma consulta al Servicio de Impuestos Internos de Chile (“SII”). Es fundamental recalcar que el servicio en cuestión sería desarrollado y ejecutado desde las oficinas de la Empresa CL desde Chile -que no cuenta con un establecimiento permanente en Paraguay- y aprovechado por la Empresa PY en Paraguay.

En este contexto internacional, la operación descrita se puede acoger a la Ley N° 2.965/2006, por la cual se aprueba el Convenio entre Paraguay y Chile para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación con el impuesto a la renta (el

“CDI”), que se encuentra en pleno vigor entre Paraguay y Chile. La principal duda que se genera en el marco de la operación descrita es, si la operación debe ser considerada como un pago de regalías o, por el contrario, como beneficios empresariales. Esta distinción es fundamental, ya que el CDI se aleja del modelo de convenios para evitar la doble imposición propuesto por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (“OCDE”) y sigue el modelo de las Naciones Unidas (“NNUU”) que establece el mecanismo de retención en el estado de la fuente para el pago de regalías, con posibles limitaciones a los derechos recaudatorios, fijadas a través de una tasa de retención máxima pactada por los Estados contratantes. A raíz de ello, de acuerdo con el CDI, se aplican retenciones del impuesto a la renta sobre el pago de regalías, con las limitaciones que acordaron las partes.

Al momento en que se planteó esta consulta vinculante, se encontraba en vigor la Ley N° 125/1991 con sus modificaciones (la “Ley N° 125”), que será brevemente analizada para poner en contexto las reglas fiscales de Paraguay en ese momento. Actualmente, la Ley N° 125 fue derogada en su mayoría, y se encuentra en pleno efecto la Ley N° 6.380/2019 (la “Ley Tributaria”) desde el 01 de enero de 2020. La operación descrita también será analizada a la luz de la Ley Tributaria, para determinar el tratamiento fiscal actual correspondiente a las transacciones de desarrollo a medida y suministro de software, similares a los de la operación analizada en la consulta. Cabe resaltar que este trabajo se enfoca en un análisis dirigido a la aplicación de los impuestos sobre la renta en el marco de la operación señalada, no se analizan los impuestos indirectos, ya que no son cubiertos por el CDI y, por ende, corresponde aplicar la

legislación interna de cada país para este tipo de operaciones.

## II. Hechos de la consulta vinculante planteada

### II.A. El Convenio para Evitar la Doble Imposición vigente entre Paraguay y Chile. Marco Constitucional en Paraguay. Definiciones

En el marco de las relaciones internacionales, el artículo 180 de la Constitución Nacional del Paraguay prohíbe tajantemente la doble imposición interna en primer lugar<sup>1</sup>, y luego, faculta al Estado a firmar convenios con otros Estados, a fin de evitar la doble tributación internacional, sobre la base de la reciprocidad. El referido artículo considera que existe doble imposición cuando el mismo hecho generador de la obligación tributaria se produce con respecto a las mismas personas, es decir, recoge el concepto de doble imposición jurídica<sup>2</sup>, no económica.

Así, Paraguay incorporó la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, por medio de la Ley N° 289/1971 que define tratado internacional en su artículo 2 inciso "a" como "...un acuerdo internacional celebrado por escrito entre Estados y regido por el derecho internacional, ya conste en un instrumento único o en dos o más instrumentos conexos y cualquiera que sea su denominación particular...", definición en la cual se enmarca el CDI a los efectos de este análisis. Los convenios internacionales se encuentran por encima de la legislación interna dentro del ordenamiento jurídico paraguayo, siendo superados únicamente por la propia Constitución Nacional, que goza de jerarquía suprema dentro del país, de acuerdo con el orden de prelación de las normas jurídicas, establecido por medio del artículo 137.

Es importante tener en cuenta que existen posturas doctrinarias que mantienen que la

---

<sup>1</sup> Elizeche, Marco Antonio, "Las Instituciones Tributarias, el Sistema Legal Vigente y el Régimen Procesal Tributario", 2011, pág. 96.

<sup>2</sup> Lang, Michael, *Introduction to the Law of Double Taxation Convention*, 2010, pág. 25.

Constitución Nacional de 1992 del Paraguay tiende hacia la corriente monista para definir la relación entre el derecho internacional y el derecho interno dentro del ordenamiento jurídico nacional. La base en la cual se sustenta la teoría monista sostiene que no pueden ser el derecho internacional y derecho interno, dos sistemas normativos e independientes, si las normas jurídicas son válidas para el mismo espacio y tiempo<sup>3</sup>. Como argumento para sostener que esta postura se aplica en el marco de la Constitución Nacional paraguaya, se alega que el derecho internacional es aceptado por medio del artículo 143 de la Constitución Nacional y que se admite la posibilidad de un orden jurídico supranacional, según el artículo 145<sup>4</sup>.

En contraposición a dicha postura, la corriente dualista que sostiene que una norma internacional no tiene vigencia en el orden interno de un Estado a menos que sea expresamente incorporada al derecho interno<sup>5</sup>. En ese sentido, es esencial tener en cuenta que el artículo 141 de la Carta Magna paraguaya, ordena claramente que los tratados internacionales que sean válidamente celebrados deben ser aprobados por ley del Congreso y pasan a formar parte del ordenamiento legal interno dentro del orden de prelación de las normas que otorga el referido artículo 137 de la Constitución Nacional, luego de que los instrumentos de ratificación fueran canjeados o depositados. A la luz del referido artículo 141 de la Constitución Nacional paraguaya, existen argumentos sólidos para sostener que el sistema nacional se adhiere a la corriente dualista.

---

<sup>3</sup> Moreno Rufinelli, José Antonio, "La supranacionalidad y la Constitución de 1992", en *Corte Suprema de Justicia, Comentario a la Constitución: Homenaje al Décimo Quinto Aniversario*, Tomo III, 2007, págs. 483-484.

<sup>4</sup> Figueredo Corrales, René Fabrizio, "La formación de los tratados en el derecho paraguayo: una mirada constitucional", en *Revista Jurídica La Ley Paraguay*, febrero 2022, pág. 17.

<sup>5</sup> Badeni, Gregorio, *Tratado de Derecho Constitucional*, Tomo I, 2006, pág. 249.

En este contexto, el CDI fue incorporado al sistema legal interno por medio de la referida Ley Nº 2.965/2006, entró en vigor el 26 de agosto de 2008 y se aplica con respecto a los impuestos sobre la renta, desde el 01 de enero del año 2009, por lo que se encontraba en pleno efecto al momento en que fue presentada la consulta vinculante. Como adelantamos en la introducción, el CDI sigue la línea trazada por el modelo de convención para evitar la doble imposición propuesto por las NNUU, ya que Paraguay es un país en vías de desarrollo que se caracteriza por ser principalmente un importador de capital, al cual conviene mantener ciertos derechos recaudatorios para gravar las rentas generadas dentro del país<sup>6</sup> a raíz de actividades desarrolladas, bienes situados, o derechos económicamente aprovechados en el territorio nacional.

Por ello, y a diferencia del modelo de convención para evitar la doble imposición propuesta por la OCDE, el pago de regalías a un no residente por parte de una persona con residencia fiscal en Chile o Paraguay activa la retención del impuesto sobre la renta correspondiente en el respectivo país de la fuente, con un límite del 15 por ciento del importe bruto pagado en concepto de regalías, de acuerdo con el CDI. El Estado de la fuente es el lugar de residencia del deudor de las regalías pagadas, sea este lugar Paraguay o Chile, de acuerdo con el artículo 12 numeral 5 del CDI. Es importante tener en cuenta que el CDI aplica el método del crédito ordinario para evitar la doble imposición, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 23 numerales 1 y 2, por lo que si un contribuyente con residencia fiscal en uno de los estados contratantes soporta la retención de impuestos directos practicadas en el otro estado contratante, puede utilizar el monto del impuesto a la renta retenido como un crédito fiscal compensable contra el impuesto a la renta que le corresponda pagar por los ingresos obtenidos

a raíz de sus actividades internacionales en su país de residencia<sup>7</sup>.

Por otro lado, la obtención de beneficios empresariales por parte de una empresa que tenga residencia fiscal en uno de los estados contratantes, a raíz de actividades desarrolladas en el otro estado contratante, tributan únicamente en el país de residencia de la empresa que desarrolla la actividad, bajo la condición de que las rentas no hayan sido obtenidas por medio de un establecimiento permanente de la empresa, situado en el estado de la fuente, según el artículo 7 numeral 1 del CDI. De este modo, si un contribuyente con residencia fiscal en uno de los Estados contratantes del CDI obtiene ingresos a raíz de actividades desarrolladas en el otro Estado contratante, y estas rentas se encuentran comprendidas dentro del artículo 7 del CDI, el contribuyente que se encuentre en el Estado de la fuente y que realice los pagos, no debe practicar retenciones de impuestos sobre la renta, ya que existe un derecho recaudatorio exclusivo del país de residencia, de acuerdo con el referido artículo 7 del CDI.

En este tren de ideas, considerando que el CDI tiene preeminencia sobre la legislación interna en Paraguay de acuerdo con la Constitución Nacional, es fundamental pasar a definir en primer lugar qué se entiende por regalías, y qué se entiende por beneficios empresariales. En el marco de la presente consulta vinculante planteada a la SET, es fundamental observar las definiciones establecidas por el propio CDI sobre cada concepto de renta y también definiciones otorgadas por las normas internacionales, para poder luego determinar si las rentas obtenidas por la Empresa CL se encuadran dentro de una u otra categoría.

De este modo, las regalías son definidas en el artículo 12 numeral 3 del CDI, que establece que: "... *El término regalías empleado en este artículo significa las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso, o el derecho al uso, de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas,*

<sup>6</sup> Lennard, Michael. "The Purpose and Current Status of the United Nations Tax Work", *IBFD Asia Pacific Tax Bulletin*, pág. 25.

<sup>7</sup> Lang, Michael, *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*, 2010, pág. 128.

*incluidas las películas cinematográficas o películas, cintas y otros medios de reproducción de imagen y el sonido, las patentes, marcas, diseños o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos u otra propiedad intangible, o por el uso o derecho al uso, de equipos industriales, comerciales o científicos, o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas...*". En ese sentido, a pesar de que Paraguay no sea miembro de la OCDE y de que existan posturas que sostienen que los comentarios del modelo de convenio de la OCDE no resultan vinculantes a los efectos de interpretar los convenios de doble imposición<sup>8</sup>, resulta de gran utilidad observar que los comentarios del modelo de convenio de la OCDE<sup>9</sup> -reproducidos en los comentarios del modelo de convenio de las NNUU-, establecen que la definición de regalías se aplica al pago por el uso, o por el derecho a utilizar, derechos de propiedad intelectual referidos en el texto del convenio, sin importar que hayan sido registrados en un Registro Público. Esta definición cubre pagos realizados tanto bajo un acuerdo de licencia como así también los pagos realizados en compensación, que paga una persona que infringe fraudulentamente el derecho de propiedad intelectual<sup>10</sup>.

Por otro lado, si bien los beneficios empresariales no son definidos en el CDI, el artículo 7 numeral 7 aclara el carácter residual que tiene este tipo de ingresos, al ordenar que: *"...Cuando los beneficios comprendan rentas reguladas separadamente en otros artículos de este Convenio, las disposiciones de aquéllos no quedarán afectadas por las de este artículo..."*. Es decir, el artículo 7 del CDI adopta un criterio extensivo para determinar

qué se entiende por beneficios empresariales, y, si una empresa con residencia fiscal en uno de los Estados contratantes obtiene rentas en el otro estado, que se encuentran dentro de las definiciones de otras disposiciones específicas del CDI, las reglas de fiscalidad contenidas en esas disposiciones especiales aplicarán por encima del artículo 7 del CDI. Si bien algunos doctrinarios sostienen que a falta de una definición de beneficios empresariales en los convenios de doble imposición es necesario recurrir a los conceptos establecidos en la legislación interna<sup>11</sup>, otros concluyen que el concepto debe ser interpretado dentro del contexto del propio convenio internacional<sup>12</sup>.

Es importante señalar que esta conclusión se encuentra en línea con lo que establecen los comentarios para el artículo 7 del modelo de convención para evitar la doble imposición de las NNUU, que fue utilizado como referencia para elaborar el CDI y que, a su vez, se remite a los comentarios elaborados por la OCDE sobre el artículo 7 de su modelo de convención. En ese sentido, los comentarios al modelo de convenio de la OCDE -que también son reproducidos por el modelo de convenio de las NNUU-, aclaran que la definición de beneficios empresariales implica un significado amplio que incluye todos los ingresos que derivan de la conducción de una empresa. Esta interpretación del significado de beneficios empresariales puede generar cierta incertidumbre sobre la aplicación del convenio. Si los ingresos de una empresa incluyen categorías de ingresos que son tratadas en otros artículos de la convención (por ejemplo, dividendos), la pregunta sería cuál artículo debería aplicar a esa categoría de ingresos y la respuesta es que corresponde aplicar el artículo que regula la categoría específica de rentas (en el caso de dividendos, sería el artículo 10 del modelo de convenio de

---

<sup>8</sup> Erasmus-Koe, Monica, "Legal Status of the OECD Commentaries – In Search of the Holly Grail of International Tax Law", *IBFD Tax Treaty Monitor*, 2007, pág. 346.

<sup>9</sup> Ward, David A., "The Role of the Commentaries on the OECD Model in the Tax Treaty Interpretation Process", *IBFD Bulletin – Tax Treaty Monitor*, 2006, pág. 100.

<sup>10</sup> OECD Model Tax Convention on Income and on Capital (2017). Commentary 8 on paragraph 2 of article 12.

---

<sup>11</sup> Jones, Avery, "Treaty conflicts in categorizing income as business profits caused by differences in approach between common law and civil law", *IBFD Bulletin – Tax Treaty Monitor*, 2003, pág. 237

<sup>12</sup> Lang, Michael, *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*, 2010, pág. 86.

la OCDE y no el artículo 7 sobre beneficios empresariales)<sup>13</sup>.

Puestas así las cosas, si la Empresa CL recibe rentas por parte de la Empresa PY que se encuadran dentro del concepto de regalías, deberá soportar la retención del impuesto a la renta correspondiente en Paraguay, en el límite del 15 por ciento de los importes brutos pagados y podrá utilizar la suma que le fue retenida en Paraguay como crédito fiscal compensable contra el impuesto a la renta correspondiente en Chile por esos ingresos. Por el contrario, si las rentas obtenidas por la Empresa CL se encuadran dentro del concepto de beneficios empresariales, de conformidad con el artículo 7 del CDI, la Empresa PY no deberá practicar ninguna retención de impuestos por los pagos que realice a la Empresa CL.

#### **II.B. Disposiciones de la Ley N° 125/1991 y sus modificaciones**

Antes de analizar las circunstancias de la consulta vinculante planteada a fin de dilucidar la cuestión, es esencial conocer brevemente y a grandes rasgos, el sistema fiscal establecido por la Ley N° 125 y qué impuestos directos afectarían potencialmente a la operación entre Empresa PY y Empresa CL.

La Ley N° 125 establecía un sistema fiscal eminentemente basado en el principio de territorialidad de la fuente<sup>14</sup>, por el cual, se consideraban de fuente paraguaya, las rentas obtenidas a raíz de actividades desarrolladas, bienes situados o derechos económicamente aprovechados dentro del territorio paraguayo. Cabe recordar que el principio de territorialidad de la fuente grava las rentas según el lugar donde la riqueza se genera, se sitúa, se coloca, o se utiliza económicamente<sup>15</sup>. Este principio tiene en cuenta el lugar de la fuente productora de la riqueza, con

independencia de la nacionalidad, domicilio o residencia de los contribuyentes y del lugar de celebración de los contratos<sup>16</sup>. En ese sentido, la Ley N° 125 no encontraba relevantes a efectos de considerar a ciertas rentas como de fuente paraguaya, la nacionalidad, el domicilio o el lugar de residencia de las partes intervinientes dentro de la operación, en tanto y en cuanto el hecho generador se produzca dentro del territorio paraguayo.

Así, sobre las rentas obtenidas por el desarrollo actividades empresariales, aplicaba el Impuesto a la Renta de Actividades Comerciales, Industriales o de Servicio ("IRACIS"). A fin de tributar el IRACIS, la Ley N° 125 designaba como agentes de retención a las personas domiciliadas en Paraguay que pagaban o ponían a disposición fondos a las personas o entidades radicadas en el exterior.

La tasa general del IRACIS era del 10%, a la cual se sumaba una tasa adicional del 5% que aplicaba cuando se decidía la distribución de utilidades y sobre el resultado, se aplicaba la tasa del 15% si las utilidades eran remesadas al exterior. De este modo, para calcular el importe del tributo a retener a personas no domiciliadas en el país que obtenían rentas por el desarrollo de actividades gravadas, la Ley N° 125 establecía presunciones legales de renta neta, que variaban dependiendo del tipo de operación realizada, estas presunciones no admitían prueba en contrario.

En este contexto, el pago de regalías no se encontraba delimitado especialmente, por lo que aplicaba la presunción legal genérica, por la cual se establecía que el 50% de los importes brutos pagados al exterior constituían renta neta de fuente paraguaya. Sobre este importe, se aplicaba la tasa del 30%, de conformidad con el artículo 94 del Decreto N° 6.359/2005, que reglamentaba el IRACIS, lo cual derivaba en una tasa efectiva del 15% de retención sobre los importes brutos pagados hacia el exterior en concepto de regalías.

<sup>13</sup> OECD Model Tax Convention on Income and on Capital (2017). Commentary 7.1 and 7.2 on paragraph 4 of article 7.

<sup>14</sup> Elizeche, Marco Antonio, *Las Instituciones Tributarias, el Sistema Legal Vigente y el Régimen Procesal Tributario*, 2011, pág. 159.

<sup>15</sup> Peña Villamil, Manuel, *Derecho Tributario*, Tomo II, 1999, pág. 624.

<sup>16</sup> García Vizcaíno, Catalina, *Derecho Tributario*, Tomo I, 1996, pág. 204.

### **II.C. Hechos de la consulta vinculante planteada**

La Empresa PY explicó al presentar la consulta vinculante, que era una empresa que se dedicaba a la venta de pólizas de seguro, destinadas a cubrir distintos tipos de riesgos tanto para personas físicas como para personas jurídicas, así como también sobre los bienes de estas. En ese contexto, la Empresa PY contrató a la Empresa CL a fin de que desarrolle y suministre un software diseñado a la medida de sus necesidades.

El desarrollo del servicio en cuestión fue realizado por Empresa CL desde Chile. Cabe acotar que Empresa CL no contaba con una sucursal o establecimiento permanente en Paraguay al momento en que fue presentada la consulta en cuestión.

En el marco de las operaciones realizadas, la Empresa PY adjuntó un contrato ante la SET, por medio del cual se aclaró que el negocio consistió en la enajenación total de los derechos sobre el programa desarrollado por parte de la Empresa CL en favor de la Empresa PY, ya que se contrató el desarrollo a medida de software a ser utilizado por la Empresa PY. Es decir, el contrato en cuestión no consistía en una licencia de uso, en el marco de la cual se pagaría un monto periódico por el ejercicio de este derecho.

Antes de que la Empresa PY presente la consulta vinculante ante la SET, es fundamental tener en cuenta que la Empresa CL presentó a su vez una consulta ante el SII de Chile. Por esta razón, la respuesta brindada por la autoridad tributaria de Chile auxilió a la SET para el análisis de la cuestión planteada.

Los argumentos esgrimidos por ambas autoridades fiscales serán analizados a continuación.

## **III. Razonamiento de la Autoridad Tributaria**

### **III.A. Análisis del Servicio de Impuestos Internos de Chile**

De conformidad con los hechos narrados en el punto anterior, el SII de Chile estudió la cuestión enfocando su análisis desde la perspectiva de los derechos transmitidos por la Empresa CL a la Empresa PY. En ese

contexto, considerando que la operación consiste en una enajenación total de los derechos sobre el programa desarrollado y no en una cesión de uso de este, el SII de Chile interpretó de que la operación se encuadraba dentro del artículo 7 del CDI, es decir, calificó las rentas obtenidas por la Empresa CL como beneficios empresariales y no como pago de regalías. Así, no se aplicó el artículo 12 del CDI.

Por esta razón, y considerando de que la Empresa CL operaba en Paraguay sin tener un establecimiento permanente, el SII concluyó que correspondía tributar en Chile por la totalidad de las rentas obtenidas a raíz del desarrollo y enajenación del software, considerando que la Empresa CL tiene residencia fiscal en ese país. En consecuencia, de acuerdo con el criterio expuesto por el SII, no correspondía que la Empresa PY practique retenciones del IRACIS a la Empresa CL.

### **III.B. Análisis de la Subsecretaría de Estado de Tributación de Paraguay**

La SET estudió la cuestión planteada, considerando el acuerdo entre la Empresa CL y la Empresa PY y, además, la propia respuesta emitida por el SII a raíz de la consulta generada. A raíz de la información contenida en estos documentos, la SET arribó a la misma conclusión que el SII.

La conclusión de la SET se basó principalmente en el hecho de que la Empresa CL no contaba con sucursal o establecimiento permanente en Paraguay. Es decir, la naturaleza de las rentas obtenidas por la Empresa CL y la realidad económica de la transacción no fue objeto de análisis y se asumió que se encuadraban dentro de lo establecido en el artículo 7 del CDI.

### **III.C. Comentarios**

A raíz de los argumentos analizados, teniendo en cuenta el contenido del contrato celebrado entre la Empresa PY y la Empresa CL y la realidad económica de la transacción, se puede concluir que la operación no se trata de una licencia o cesión del derecho de uso de propiedad intelectual. Por ello, no puede aplicarse el artículo 12 del CDI a la

transacción, ya que no se trata del pago de regalías.

Por el contrario, las rentas obtenidas por la Empresa CL consisten en beneficios empresariales en virtud del criterio residual contenido en el artículo 7 numeral 7 del CDI, ya que la Empresa CL se obligó a concluir una obra por encargo, desarrollando software a medida para la Empresa PY. De este modo, siendo que la Empresa CL operaba sin establecimiento permanente en Paraguay, las rentas obtenidas a raíz de las operaciones realizadas con la Empresa PY deben tributar en su totalidad en el país de residencia de la Empresa CL, es decir, en Chile.

Es importante tener en cuenta que esta conclusión se encuentra en concordancia con lo que se establece en los comentarios de la OCDE sobre el artículo 12 numeral 2 a través del cual se definen las regalías en su modelo de convenio, al establecer que resulta fundamental distinguir entre la cesión de uso y la alienación de los derechos de propiedad del bien intangible. En ese sentido, se establece que cuando el pago se realice por la transferencia total de la titularidad del activo, el pago en cuestión no puede ser considerado como una cesión de uso o cesión del derecho a uso y, por consiguiente, el pago no puede constituir regalías. Así, este tipo de pagos estarían dentro del concepto de beneficios empresariales comprendidos en el artículo 7 o ganancias de capital, comprendidas dentro del artículo 13, antes que dentro del artículo 12 sobre el pago de regalías<sup>17</sup>.

De conformidad con los comentarios de la OCDE al modelo de convenio, la dificultad en determinar cuándo la operación cae dentro de una u otra definición, se acentúa en las transferencias de software, considerando la facilidad de reproducción de un software de computadora, y el hecho de que la adquisición de software normalmente implica la obtención de una copia por el adquirente, a fin de hacer posible la utilización del programa

informático<sup>18</sup>. Sin embargo, la copia del software dentro del disco duro de la computadora del usuario del software, o la realización de una copia de archivo, son pasos esenciales para utilizar el programa. Con base en esto, los derechos en relación con esos actos de copia, que no hacen más que permitir la utilización efectiva del programa para el usuario, deben ser desestimados en el análisis de la naturaleza de la transacción para establecer las consecuencias fiscales<sup>19</sup>. Si bien se puede argumentar que los comentarios al modelo de la OCDE no son vinculantes -en especial para Estados que no son miembros de la OCDE-, éstos sirven igualmente como herramientas para interpretar los convenios para evitar la doble imposición, ya que resultan elementos que forman parte del contexto del tratado en cuestión<sup>20</sup>, por lo que deben ser considerados a efectos interpretativos en el marco de la transacción analizada.

En el presente caso, los acuerdos entre la Empresa PY y la Empresa CL ilustran a cabalidad la naturaleza de la transacción, que consiste en el desarrollo de software a medida o una obra por encargo, que tiene por lógica consecuencia la transferencia de todos los derechos sobre el software. Por ello, al no existir el licenciamiento de uso del software, se concluye que la decisión del SII y de la SET resultan correctas y ajustadas a la realidad económica de la transacción y a las recomendaciones internacionales sobre el punto.

#### **IV. Tratamiento fiscal bajo la Ley N° 6.380/2019**

La Ley N° 125 estuvo en vigor hasta el día 31 de diciembre de 2019, a partir del 01 de enero de 2020, entró a regir la Ley Tributaria, que modernizó significativamente el sistema

<sup>17</sup> OECD Model Tax Convention on Income and on Capital (2017). Commentary 8.2 on paragraph 2 of article 12.

<sup>18</sup> OECD Model Tax Convention on Income and on Capital (2017). Commentary 12.2 on paragraph 2 of article 12.

<sup>19</sup> OECD Model Tax Convention on Income and on Capital (2017). Commentary 14 on paragraph 2 of article 12.

<sup>20</sup> Sasseville, Jacques, *Courts and Tax Treaty Law*, 2007, pág. 194.

tributario del país e incorporó elementos de fiscalidad internacional. Este sistema será brevemente descrito en relación con los tributos directos que pueden afectar hoy en día a una entidad sin residencia fiscal en Paraguay que presta servicios aprovechados en el país y obtiene rentas por ello.

La Ley Tributaria estableció un nuevo tributo que grava las rentas obtenidas por los no residentes, denominado el Impuesto a la Renta de los No Residentes (“INR”). Al igual que el IRACIS, el INR se determina aplicando la tasa general del tributo del 15%, sobre la renta neta que la Ley Tributaria establece para cada tipo de operación. También, al igual que en la Ley N° 125, la Ley Tributaria no admite prueba en contra de los porcentajes de renta neta establecidos en dichas presunciones.

Así, para el pago de regalías, la Ley Tributaria tampoco establece una presunción de renta neta en particular. Por consiguiente, se aplica la presunción genérica de que la renta neta es el 100% del importe remesado al exterior, que deriva en la tasa efectiva del 15% sobre los importes pagados al no residente. El INR debe ser sustraído de los importes brutos remesados al exterior. Este tributo se retiene cuando los importes se pagan o ponen a disposición del no residente.

Ahora bien, a diferencia de la Ley N° 125, bajo la Ley Tributaria, la provisión, desarrollo o actualización de software se pueden considerar como actividades comprendidas dentro del concepto de servicios digitales, según la Resolución General N° 76/2020. Los servicios digitales están definidos bajo la Ley Tributaria, como todos aquellos que se ponen a disposición al usuario a través de internet, y se caracterizan por ser esencialmente automáticos y no viables en ausencia de la tecnología de la información. Así, la tasa efectiva del INR es del 4,5% para este tipo de servicios (la tasa general del 15% se aplica sobre la base imponible del 30%), y, la forma de liquidación y pago dependen en gran medida de las características de la operación y del destino que el usuario otorgue al servicio adquirido -es decir, si la transacción es B2B o B2C-.

Sin embargo, la misma conclusión arribada en ocasión en que se dictó la consulta vinculante debe aplicarse a la luz de la Ley Tributaria. En consecuencia, no se generará la obligación de retener el INR en una operación similar a la analizada entre la Empresa CL y la Empresa PY, ya que constituyen rentas empresariales incluso si se considera que la operación cae dentro del concepto de servicios digitales y, por ende, aplica el artículo 7 y no el artículo 12 del CDI. Es importante hacer notar que el CDI entre Chile y Paraguay, no contiene un artículo que establezca el derecho del país de la fuente de recaudar impuestos -de manera limitada a un porcentaje o de manera total- sobre rentas obtenidas por empresas residentes en el otro estado contratante, a raíz de la prestación de servicios de asistencia técnica o consultoría, por lo que dichos servicios caen dentro de la categoría de “beneficios empresariales” del artículo 7 del CDI y se tributa exclusivamente en el estado de residencia.

Cabe acotar que, a fin de aplicar los beneficios del CDI en el contexto de la Ley Tributaria, el contribuyente que se encuentra obligado a practicar las retenciones en Paraguay está obligado a solicitar el certificado de residencia fiscal emitido por la autoridad tributaria del Estado de residencia de la entidad extranjera, que deberá contener como mínimo, la siguiente información: (i) fecha de expedición; (ii) denominación y número de identificación del Proveedor; y, (iii) declaración de que el Proveedor es residente fiscal en el Estado emisor del certificado<sup>21</sup>. Es importante tener en cuenta que el certificado de residencia fiscal debe ser válido por el plazo de vigencia que otorgue el Estado extranjero emisor. Si el certificado no contiene dicha aclaración, se tiene por válido por el plazo de un año desde la fecha de su emisión. El contribuyente de Paraguay que no practicó la retención invocando la aplicación de un convenio para evitar la doble imposición, debe guardar el certificado emitido en las condiciones indicadas en su archivo tributario

---

<sup>21</sup> Artículo 7 de la Resolución General N° 65/2020.

por el plazo de prescripción de los impuestos, que es de cinco años.

## V. Conclusión

En la opinión del autor, es fundamental observar la realidad económica de la transacción realizada entre las partes a fin de encuadrar las rentas generadas dentro del artículo correspondiente del CDI. El SII realizó este análisis de manera acertada, al observar la naturaleza real de la operación partiendo de los acuerdos celebrados entre las partes, que le permitió concluir que la transacción consistió en una obra por encargo o desarrollo de software a medida y no en una licencia de uso de software, con lo cual, se pudo concluir de manera correcta que aplicaba el artículo 7 y no el artículo 12 del CDI.

En ese mismo sentido, es importante tener en cuenta que en las operaciones que tienen por objeto programas informáticos, existen una serie de factores que no necesitan ser analizados a fin de determinar la realidad económica de la transacción, como por ejemplo el método por el cual se transfiere el programa informático. Y, si bien los derechos sobre programas informáticos representan una forma de propiedad intelectual, las operaciones que se realizan con ellos no necesariamente representan licencias remuneradas con el pago de regalías, como es el caso de la consulta vinculante planteada por la Empresa PY.

De este modo, la obra por encargo o desarrollo a medida del software implica la enajenación de la totalidad de los derechos sobre el programa, por parte de la entidad que desarrolla, en favor del cliente que recibe el producto terminado. Este tipo de transacciones no pueden ser catalogadas como otorgamiento de licencias y, en definitiva, se encuadran dentro del concepto de beneficios empresariales, regulados en el artículo 7 del CDI existente entre Chile y Paraguay, incluso si se considera que la operación está encuadrada dentro del concepto de servicios digitales.

Esta conclusión y el análisis realizado adquiere un matiz especial para países que se encuentran en vías de desarrollo y que son

eminentemente importadores de capital, como lo es Paraguay, ya que este tipo de países normalmente concluyen convenios para evitar la doble imposición siguiendo el modelo de convenio de las NNUU. Cabe recordar que el modelo de convenio de las NNUU, a diferencia del modelo de la OCDE, propone la posibilidad de que se apliquen las retenciones correspondientes para el pago de regalías en el estado de la fuente, es decir, donde se encuentra el deudor. También es fundamental analizar la transacción para ver si, por las características particulares del caso, la prestación cae dentro del concepto de servicios digitales, ya que Paraguay tiene convenios para evitar la doble imposición que sí establecen el derecho de recaudar impuestos -de manera limitada normalmente- para el Estado de la fuente<sup>22</sup>, sobre ciertos servicios de asistencia técnica o de consultoría. Y, si bien los comentarios del modelo de convenio de la NNUU<sup>23</sup> explícitamente establecen que el concepto de servicios de asistencia técnica normalmente no involucra la transferencia o el uso de ningún tipo de propiedad, en la práctica es difícil distinguir en contratos mixtos, que involucran ambos tipos de prestaciones. En consecuencia, delimitar con claridad la realidad económica de la operación es fundamental a fin de evitar la aplicación incorrecta de retenciones en la fuente.

<sup>22</sup> El artículo 13 BIS del Convenio para evitar la doble imposición entre Paraguay y Uruguay.

<sup>23</sup> United Nations Model Tax Convention on Income and on Capital (2017). Commentary 85 on paragraph 3 of article 12A.

## APLICACIÓN DEL CONVENIO PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN ENTRE CHILE Y ESPAÑA

José María Díez  
(Chile)

### I. Introducción

Es ya un lugar común mencionar que la pandemia ha afectado de un modo integral la vida de todos los habitantes de globo. Desde una provincia de China, un virus avanzó de manera imparable. Uno a uno los países fueron cayendo en sus manos, modificando las actividades cotidianas e incluso recluyéndonos en nuestros hogares a la espera de que cesara este trance, el que esperábamos no continuara por más de un par de meses. Sin embargo, el virus fue mutando y sus variantes Alfa, Delta y actualmente Omicron, continúan afectando nuestras vidas años después y obligándonos a tomar los debidos resguardos para protegernos a nosotros y a nuestros seres queridos. Las vacunas han dado un cierto respiro, reduciendo la mortalidad y el contagio y permitiéndonos entrar a una nueva normalidad. Sin embargo, las empresas y trabajadores han debido modificar sus patrones de conducta, adaptándose a las nuevas circunstancias. Ello ha generado consecuencias tributarias en distintos órdenes, lo cual ha implicado un enorme desafío para los Estados, quienes, dentro del ordenamiento jurídico propio de cada uno de ellos, han debido tomar las medidas correspondientes.

En nuestro país es posible realizar consultas al Servicio de Impuestos Internos (en adelante e indistintamente el “SII” o el “Servicio”) con el objeto de que aclare o explique una situación, sin que esta interpretación sea obligatoria para el contribuyente, pero sí es vinculante para el propio Servicio. De esta manera es común que los contribuyentes realicen consultas con el objeto de ir conociendo el criterio con el cual la autoridad fiscal, a través de dictámenes denominados oficios, abordará un determinado asunto.

En el presente escrito se analiza la situación de un ciudadano español que contratado para

desempeñar labores en Chile, se vio imposibilitado de establecerse en dicho país. Producto de lo anterior, realizó labores desde España mediante la modalidad de teletrabajo. Tal como se explica en el presente trabajo, debido a la lejanía existente entre los centros urbanos de Sudamérica, no es muy común que una persona viva en el Estado A, pero trabaje en el Estado B, a diferencia de lo que ocurre en Europa. Por ello, el presente Oficio resulta de interés para conocer la interpretación fiscal sobre esta materia, y cómo el SII va resolviendo (a nuestro juicio correctamente) las distintas preguntas formuladas por el contribuyente a la luz de la legislación interna chilena y de acuerdo con el Convenio para Evitar la Doble Tributación suscrito entre Chile y España (en adelante, e indistintamente “CDT” o “Convenio”), actualmente vigente.

Asimismo finalizaremos con un breve análisis acerca de si es posible que, dado la situación de pandemia existente, que los países consideren dichas circunstancias para efectos de determinar la residencia tributaria y la tributación de una persona afectada por las medidas derivadas de la crisis del COVID-19.

### II. Caso

#### II.A. Antecedentes

Un trabajador de nacionalidad española suscribió un contrato de trabajo por tiempo indefinido con una empresa chilena el día 3 de octubre de 2019 y tramitó su visa sujeta a contrato de trabajo. El contrato dispone que el trabajador se obliga a prestar servicios como gerente de logística, principalmente en Santiago, pero podrá ser enviado en forma transitoria a efectuar trabajos propios de sus labores a cualquier lugar, dentro o fuera de la Región Metropolitana, esto es territorio de la República de Chile.

Como parte de los deberes inherentes a un contrato de trabajo regido por las leyes chilenas, el empleador tiene la obligación de efectuar las retenciones del impuesto de segunda categoría; asimismo, el trabajador cotizará en el régimen previsional chileno, comprometiéndose el empleador a efectuar las retenciones y entregarlas a las instituciones correspondientes. Finalmente, para todos los efectos legales del contrato de trabajo, las partes señalan como su domicilio la ciudad de Santiago y se someten a la competencia de sus Tribunales.

El primero de diciembre de 2019 el trabajador llegó a Chile con el ánimo de desarrollar sus labores de trabajo y permanecer en el país por tiempo indefinido para lo cual arrendó una vivienda para él y su familia. La familia del trabajador iba a permanecer en España a la espera del nacimiento de la hija del trabajador, tras lo cual viajarían a Chile.

El trabajador comenzó a prestar servicios a la empresa chilena a partir de la fecha de su llegada y el 7 de marzo de 2020 viajó a España para el nacimiento de su hija con la intención de retornar después a Chile junto con toda su familia. Sin embargo, debido a la pandemia del COVID-19 y, particularmente, el cierre de fronteras en Chile, el trabajador no pudo retornar al país sino hasta el 27 de noviembre de 2020. Por lo anterior, el trabajador realizó sus funciones como trabajador dependiente de la empresa chilena desde España entre el 7 de marzo de 2020 y el 26 de noviembre de 2020. Informa que, durante el período que permaneció en España, la empresa chilena empleadora pagó íntegramente la remuneración pactada en el contrato de trabajo y retuvo el impuesto único de segunda categoría, conforme a las normas de los artículos 42 N° 1 y 43 N° 1 de la Ley sobre el Impuesto a la Renta.

### **II.B. Posición del Contribuyente**

El contribuyente que realiza la consulta indica que, en su opinión, el trabajador cumple los requisitos para ser calificado como domiciliado en Chile para efectos tributarios y que su ausencia del país por los motivos ya expuestos no serían suficientes para limitar la

potestad fiscal del Estado de Chile, pues la sola pérdida de la residencia no necesariamente implica la pérdida del domicilio, considerando especialmente que el trabajador mantuvo como principal fuente de sus ingresos el contrato de trabajo celebrado con la empresa chilena.

Sin perjuicio de ello, y considerando que la permanencia del trabajador en España excedió los 183 días y las normas de desempate contenidas en el artículo 4° del Convenio para evitar la Doble Tributación con España, el trabajador concluye que tendría su residencia fiscal en España y teniendo presente el artículo 14° del Convenio, solicita confirmar que:

1) Solo España está facultada a gravar con impuestos las rentas del trabajo dependiente percibidas por el trabajador, atendida su residencia fiscal en España por los servicios prestados físicamente en dicho Estado, durante el período que va desde el 7 de marzo de 2020 al 26 de noviembre de 2020;

2) De confirmarse la interpretación anterior, solicita se pronuncie sobre la improcedencia de la retención y posterior entero en arcas fiscales del impuesto único de segunda categoría realizado por su empleador por el período indicado, por lo que el trabajador tiene derecho a solicitar la devolución de dichos impuestos;

4) Por último, solicita confirmar que el Estado de Chile sólo tiene potestad tributaria, en virtud del domicilio, sobre las rentas del trabajo dependiente percibidas por el trabajador antes de su salida del país el 7 de marzo de 2020 y después de su retorno el 27 de noviembre de 2020; y en que por estos periodos, la doble tributación internacional se eliminará mediante el sistema de crédito por los impuestos pagados en Chile.

### **II.C. Análisis del Servicio de Impuestos Internos de Chile**

El análisis del Servicio de Impuestos Internos de Chile discurre a través de dos tópicos, a saber:

- Domicilio o residencia en Chile.

- Aplicación del Convenio para Evitar la Doble Tributación entre Chile y España.

#### a) Domicilio o residencia en Chile

El SII señala que legislación tributaria no contiene un concepto de domicilio, las normas aplicables para la determinación del domicilio tributario son las establecidas en el Código Civil respecto del domicilio civil, con algunas particularidades que se desprenden de las disposiciones contenidas en la Ley sobre Impuesto a la Renta y en el Código Tributario.

En este sentido, el artículo 59° del Código Civil dispone que el domicilio es la residencia, acompañada, real o presuntivamente, del ánimo de permanecer en ella. Al respecto, el Servicio ha interpretado que deben distinguirse dos elementos para que una persona pueda entenderse domiciliada en un lugar, los cuales son la residencia y el ánimo de permanecer en éste. Por lo tanto, una persona que carece, sea de uno o de ambos requisitos, no tiene domicilio en Chile.

Sin embargo, la calidad de domiciliado no está condicionada a la permanencia del extranjero en el país por un lapso determinado, ya que antecedentes tales como el hecho que el extranjero se haya mudado a Chile en razón de un contrato de trabajo y arrendado una vivienda en el país para él y su familia podrían ser indicativos de que el extranjero constituyó domicilio desde el primer día de su ingreso al país.

En cuanto a la pérdida del domicilio, el artículo 4° de la Ley sobre Impuesto a la Renta establece que la ausencia o falta de residencia en el país no es causal que determine la pérdida de domicilio si la persona conserva el asiento principal de sus negocios en Chile. Teniendo en consideración lo dispuesto en el artículo precitado de la Ley sobre Impuesto a la Renta, así como el artículo 65° del Código Civil, el Servicio de Impuestos Internos ha dicho que ambas normas coinciden en que *“el hecho de conservar la fuente principal de negocios en Chile – esto es, donde la persona ejerce la actividad que le reporta la mayor parte de sus ingresos y donde se encuentran radicados sus principales intereses–*

*constituye un factor decisivo en la mantención del domicilio para efectos tributarios en Chile.*<sup>1</sup>

Ahora bien, respecto del caso en concreto, el SII indica que la entrada del trabajador al país con una visa sujeta a contrato de trabajo, con el ánimo de permanecer en forma indefinida en Chile junto a su familia, acompañado del arriendo de una vivienda en nuestro país para él y su familia y la prestación de los servicios objeto del contrato de trabajo a partir de la fecha de ingreso – permiten concluir que el trabajador adquirió domicilio en Chile el 1 de diciembre de 2019.

Asimismo, atendido que la remuneración derivada de dichos servicios constituye la principal fuente de ingresos del trabajador, la sola ausencia o la falta de residencia en Chile del trabajador no es causal que determine la pérdida de domicilio en el país.

Luego, una vez despejada la duda a si el trabajador adquirió domicilio en Chile a partir de la fecha de entrada al país, sin perder la condición de domiciliado en nuestro país durante el tiempo que se encontraba en España, resulta necesario determinar si las rentas obtenidas por el trabajador por los servicios prestados durante el periodo que permaneció en España – esto es, entre el 7 de marzo y el 26 de noviembre de 2020– se encontraban sujetas a impuestos en Chile de conformidad a las normas de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

En relación con la tributación de las rentas del trabajo dependiente obtenidas por un contribuyente domiciliado en Chile, y conforme lo dispuesto en el N° 1 del artículo 42° de la Ley sobre Impuesto a la Renta, las rentas obtenidas por el trabajador producto de los servicios prestados como trabajador dependiente en los términos pactados en el contrato de trabajo están gravadas con el impuesto único de segunda categoría, aun cuando parte de las actividades las hubiera desarrollado de manera remota mientras se encontraba en España.

#### b) Aplicación del Convenio para Evitar la Doble Tributación entre Chile y España.

<sup>1</sup> Oficio N° 26 del 7 de enero de 2019 del Servicio de Impuestos Internos

Respecto a este punto, el Servicio indica que a fin de determinar si el trabajador debe ser considerado residente de Chile para efectos del Convenio, resulta necesario aplicar las disposiciones del inciso primero del artículo 4° del mismo, conforme al cual “residente de un Estado Contratante” significa toda persona que, en virtud de la legislación de ese Estado, esté sujeta a imposición en el mismo por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección, lugar de constitución o cualquier otro criterio de naturaleza análoga, e incluye también al propio Estado y a cualquier subdivisión política o entidad local.

Sin embargo, esta expresión no incluye, a las personas que estén sujetas a imposición en ese Estado exclusivamente por la renta que obtengan de fuentes situadas en el citado Estado, o por el patrimonio situado en el mismo.

En efecto, de acuerdo con el artículo 3° de la Ley sobre Impuesto a la Renta, el extranjero que constituya domicilio o residencia en el país, durante los tres primeros años contados desde su ingreso a Chile sólo estará afecto a los impuestos que gravan las rentas obtenidas de fuentes chilenas.

De esta manera, y en el caso en concreto, el trabajador, persona natural extranjera, adquirió domicilio en Chile el 1 de diciembre de 2019, de conformidad al artículo 3° de la Ley sobre Impuesto a la Renta, por lo que durante los tres primeros años contados desde su ingreso a Chile sólo está afecto a los impuestos que gravan las rentas obtenidas de fuentes chilenas<sup>4</sup> y en dicho período no podrá ser considerado residente en Chile para efectos del Convenio.

En caso que el trabajador fuere calificado por España como residente de ese país para efectos del Convenio, para determinar la tributación de las rentas del trabajo dependiente deben aplicarse las normas del párrafo 1 del artículo 14° del mismo Convenio<sup>5</sup>, según el cual las remuneraciones obtenidas por un residente de un Estado Contratante por razones de un trabajo dependiente sólo pueden someterse a imposición en el Estado de residencia a no ser que el empleo se ejerza en el otro Estado.

Por tanto, a juicio del SII, en caso que el trabajador fuere calificado por España como residente, en principio España estaría autorizada a gravar las remuneraciones pagadas al trabajador. Con todo, de acuerdo al mismo párrafo 1 del artículo 14°, si el empleo se ejerce en Chile, las remuneraciones derivadas del mismo pueden someterse a imposición en Chile. En este último evento, atendidas las normas sobre eliminación de la doble tributación del artículo 22° del Convenio, España debería otorgar un crédito por el impuesto pagado en Chile sobre las referidas rentas.

Dado que el contribuyente no sería residente de Chile para efectos del Convenio, resulta necesario establecer si el trabajo realizado mientras se encontraba físicamente presente en España debe considerarse como ejercido en Chile.

Al respecto, y conforme al artículo 14° del Convenio, la regla general es que un empleo se entienda ejercido en el lugar donde el trabajador está físicamente presente al tiempo de desarrollar las actividades por las cuales se paga la remuneración. Con todo, lo anterior debe distinguirse de las labores realizadas bajo circunstancias extraordinarias como las derivadas de la crisis del COVID-19 y las labores que no requieren la presencia física del trabajador, como, por ejemplo, los trabajos que se realizan de manera remota por medios electrónicos.

En relación a estas últimas, a juicio de la Autoridad Tributaria chilena, el lugar físico donde el trabajador se encuentre presente en un momento o período de tiempo determinado no resultan decisivas para el cumplimiento de las obligaciones derivadas del contrato. Lo anterior, debido a que, según el SII durante la epidemia del COVID-19 muchos trabajadores han sido autorizados para ejercer sus labores en forma remota dentro y fuera del país, manteniéndose vigentes y generando efectos los contratos regidos por la normativa chilena.

### **III. Análisis de la jurisprudencia administrativa del Servicio de Impuestos Internos.**

Considerando la ubicación geográfica de Chile y de sus principales ciudades, como también, la distancia entre los distintos centros urbanos de América del Sur, resultan poco comunes los pronunciamientos jurisprudenciales o administrativos que digan relación con la aplicación del antiguo artículo 14° (actual artículo 15°) referido a las rentas del trabajo dependiente, del Modelo OCDE.

En cambio en Europa, puede ser más común que una persona viva en un país y tenga que desplazarse de manera diaria a trabajar a otro, mientras los hijos estudian en un tercero (por poner un caso más extremo). Ello ha permitido el desarrollo de amplios comentarios por parte de los estudiosos del Modelo OCDE, que un latinoamericano mirará con atención, pero sin posibilidad real de tener un caso que permita la aplicación práctica del mismo.

Es por esta razón que el oficio emitido por la autoridad impositiva chilena resulta de interés de manera doble; ya que por un lado la situación resulta un caso poco común y segundo, porque permite estudiar con detención el análisis realizado por el SII para efectos de dar una respuesta al contribuyente.

Asimismo, y podríamos asumir que se trata de un tercer punto de valor del caso, es que el mismo se da en el contexto de la pandemia generada por el COVID-19. Lo que es más, el tema a analizar fue generado exclusivamente por la pandemia, ya que de otro modo, el trabajador habría desarrollado labores presenciales en Chile. Adicionalmente, resulta llamativo que el dictamen del SII, a falta de leyes o reglamentos, funde parte de sus argumentos en un documento publicado por el Secretariado de la OCDE, sin citarlo, cuyo contenido no resulta obligatorio para la República de Chile. A ello nos referiremos más adelante en el presente trabajo, haciendo énfasis en las eventuales implicancias que esto conlleva.

El análisis del presente caso se centrará en explicar los conceptos de domicilio y residencia y luego se procederá a revisar si resulta efectivo el análisis del SII referente a la aplicación del Convenio para Evitar la Doble Tributación entre Chile y España. Finalmente, concluiremos con la importancia del principio de legalidad y como no pueden modificarse

los elementos de la obligación tributaria aún a pretexto de circunstancias tan excepcionales, como lo es la situación de pandemia COVID-19.

### III.A. Domicilio y residencia

La primera pregunta que conviene hacer, y resulta fundamental para efectos de analizar el paso siguiente, esto es, la aplicación del CTD, es si efectivamente el ciudadano español (al cual denominaremos "Alonso") se encuentra domiciliado o residente en Chile.

Los hechos consignados en el Oficio emitido por el SII (en adelante el "Oficio") indican los siguientes hechos:

- Alonso firmó un contrato de trabajo con una empresa chilena el 1 de octubre de 2019, y tramitó la visa en Chile basado en dicha condición.
  - Alonso comenzó a prestar servicios en Chile desde el día en que llegó de España, esto es, el 1 de diciembre de 2019.
  - Su familia se quedó en España a la espera del nacimiento de la hija de Alonso. Era intención de Alonso viajar con toda su familia a Chile, una vez que naciera su hija.
  - Con el objeto de estar presente en el parto de su hija, Alonso viajó a España con fecha 7 de marzo de 2020.
  - Durante marzo de 2020, en el contexto de pandemia por el virus SARS-Covid 19, se decretó el cierre de fronteras en Chile, por lo que Alonso y su familia se vieron en la imposibilidad de retornar hasta el 26 de noviembre de 2020.
  - Durante el período de 7 de diciembre de 2020 y 26 de noviembre de 2020, Alonso siguió prestando servicios como trabajador dependiente de la empresa de manera telemática. Asimismo, la empresa empleadora pagó íntegramente la remuneración pactada en el contrato de trabajo.
- De acuerdo con la legislación chilena, para determinar si un contribuyente posee domicilio o residencia en Chile, debemos considerar las siguientes disposiciones legales, como bien señala el **Oficio N° 2066/2012** del SII:

“a) El N° 8°, del artículo 8°, del Código Tributario que señala que debe entenderse por residente, “toda persona natural que permanezca en Chile, más de seis meses en un año calendario, o más de seis meses en total, dentro de dos años tributarios consecutivos.”

b) El N° 7, del artículo 2°, de la LIR, que define por “año calendario” el período de doce meses que termina el 31 de Diciembre. Por su parte, el N° 9, del mismo artículo 2°, de la misma LIR, señala que “año tributario” es el año en que deben pagarse los impuestos o la primera cuota de ellos.

c) El artículo 4°, de la LIR que expresa que la sola ausencia o falta de residencia en el país no es causal que determine la pérdida de domicilio en Chile, para los efectos de esta ley. Esta norma se aplicará, asimismo, respecto de las personas que se ausenten del país conservando el asiento principal de sus negocios en Chile, ya sea individualmente o a través de sociedades de personas.”

En complemento de lo anterior, el **Oficio N° 3514/2003** del SII, es “necesario precisar que las normas aplicables a la determinación del domicilio tributario son las establecidas en el Código Civil respecto del domicilio civil, con algunas particularidades que se desprenden de las disposiciones contenidas en la Ley de la Renta y en el Código Tributario.”

El artículo 59° del Código Civil, prescribe que “el domicilio consiste en la residencia, acompañada, real o presuntivamente, del ánimo de permanencia en ella.”

Conforme a aquella norma, el domicilio está constituido por dos elementos copulativos, a saber, la residencia y el ánimo de permanecer en ella. De este modo, la pérdida de cualquiera de los dos elementos debería traer consigo la pérdida del domicilio. Sin embargo, como indica el Oficio antes citado, tanto el Código Civil (artículo 65°) como la Ley de la Renta (artículo 4°), contemplan situaciones donde la pérdida de la residencia no acarrea necesariamente la del domicilio.

En efecto, el artículo 65° del Código Civil,

prescribe que “el domicilio civil no se muda por el hecho de residir el individuo largo tiempo en otra parte, voluntaria o forzosamente, conservando su familia y el asiento principal de sus negocios en el domicilio anterior.” En un sentido similar, el artículo 4° de la Ley de la Renta señala que “la sola ausencia o falta de residencia en el país no es causal que determine la pérdida de domicilio en Chile, para los efectos de esta ley. Esta norma se aplicará, asimismo, respecto de las personas que se ausenten del país conservando el asiento principal de sus negocios en Chile, ya sea individualmente o a través de sociedades de personas.”

En este orden de ideas, es sencillo concluir, que el factor decisivo que determinaría la pérdida de domicilio en el país, en el ámbito tributario, está constituido por el lugar donde la persona ejerce la actividad de la cual obtiene la mayor parte de sus ingresos y donde se encuentran radicados sus principales intereses.

En ese sentido, el **Oficio 3514/2013** del SII, estima, en forma acertada, que en el caso que un contribuyente que ha estado domiciliado en Chile, que luego no tiene residencia conforme al artículo 8° del Código Tributario y que, además, no conserva en Chile el asiento principal de sus negocios, ha perdido su domicilio tributario en Chile.<sup>2</sup>

Ahora bien, y volviendo al caso en análisis, el SII considera que “(...) la entrada del trabajador al país con una visa sujeta a contrato de trabajo, con el ánimo de permanecer en forma indefinida en Chile junto a su familia, acompañado del arriendo de una vivienda en nuestro país para él y su familia y la prestación de los servicios objeto del contrato de trabajo a partir de la fecha de

<sup>2</sup> “aquellos ciudadanos chilenos que por las razones anteriormente expuestas hayan perdido su domicilio o residencia en Chile, y por lo tanto, radicados en el exterior, sin que se encuentren en la situación del artículo 4° de la Ley de la Renta comentada precedentemente, por las rentas de fuente extranjera que obtengan producto de bienes situados en el exterior o actividades desarrolladas en el mismo lugar, no se encuentran obligados a declarar y pagar en Chile ningún tipo de impuesto de la ley del ramo.” **Oficio 3514/2013**

*ingreso – permiten concluir que el trabajador adquirió domicilio en Chile el 1 de diciembre de 2019.”*

Al respecto estimamos que el análisis del Servicio de Impuestos Internos se encuentra correcto. En efecto y extrapolando el planteamiento esbozado por la autoridad tributaria chilena, se cumplirían en el caso de Alonso, el requisito de mayor importancia para tener domicilio en Chile, esto es, el ánimo de permanecer en el país. Ello queda demostrado por hechos objetivos que hacen presumir tal ánimo, como lo es la existencia de un contrato de trabajo y la adquisición de una vivienda para él y su familia.

Como puede apreciarse, a diferencia del concepto de "residente", el "domicilio" no depende de un determinado plazo de permanencia en Chile, sino de la existencia de este ánimo de permanencia. Por lo tanto, Alonso tiene "domicilio" en Chile desde el primer día que llega al país, al concurrir las circunstancias ya explicadas en los párrafos anteriores.

Ahora bien, al viajar Alonso a España para el nacimiento de su hija y verse impedido de volver por el cierre de las fronteras producto de la pandemia generada por el SARS COVID-19, surge la pregunta de si Alonso perderá su domicilio en Chile.

En mi opinión, el Servicio de Impuestos Internos de Chile resuelve correcta la problemática al indicar que: *“Asimismo, atendido que la remuneración derivada de dichos servicios constituye la principal fuente de ingresos del trabajador, la sola ausencia o la falta de residencia en Chile del trabajador no es causal que determine la pérdida de domicilio en el país.”*

Es decir, el SII aplica la norma ya mencionada del artículo 4° de la Ley sobre Impuesto a la Renta, ya que se mantendría la principal fuente de ingresos<sup>3</sup> para el trabajador a través del contrato suscrito con la empresa en Chile. En efecto dicho contrato

dispone que el trabajador se obliga a prestar servicios como gerente de logística, principalmente en Santiago, pero podrá ser enviado en forma transitoria a efectuar trabajos propios de sus labores a cualquier lugar, dentro o fuera de la Región Metropolitana, esto es territorio de la República de Chile. Precisamente, al ser la actividad prestada en Chile, se cumple con lo establecido en el artículo 10° de la Ley sobre Impuesto a la Renta: *“se considerarán rentas de fuente chilena, las que provengan de bienes situados en el país o de actividades desarrolladas en él cualquiera que sea el domicilio o residencia del contribuyente”.*

Ahora bien, resulta pertinente agregar que en caso de que Alonso no hubiera tenido como principal fuente de ingresos su remuneración proveniente de la empresa chilena, se hubiera perdido irremediamente el domicilio en Chile. En efecto, de acuerdo a la norma del artículo 65° del Código Civil precedentemente citado, al residir Alonso (aún forzosamente) en España, su familia y sus principales ingresos no hubiesen estado en Chile, y por lo tanto, su único vínculo con este último país hubiera estado basado en un contrato de trabajo, que, al no corresponder al asiento principal de sus negocios, debilitaría la razón que le da fuerza al ánimo de permanencia, según lo dispone y exige la disposición del artículo 59° del mismo cuerpo legal.

Si bien, podría argüirse que Alonso pretendía radicarse en Chile y reubicar a su familia en el país (para lo cual había arrendado una vivienda acorde), y por lo tanto existía el ánimo de permanencia exigido por la norma del artículo 59° del Código Civil. Sin embargo, en los hechos, la familia se encontraba en España y no en Chile, siendo clara la norma del artículo 65° del Código Civil precedentemente citado en cuanto a exigir que la familia del individuo se encuentre en Chile en su ausencia y no que en algún momento en el futuro llegue a estarlo. Por ende, y aplicando la norma del artículo 19° del

<sup>3</sup> En efecto, tal como se encuentra indicado en la consulta del contribuyente, dentro de los antecedentes expuestos, el contribuyente señala que su principal fuente de ingresos provendrá de su contrato de trabajo con la empresa chilena.

Código Civil<sup>4</sup>, la familia debe estar domiciliada en Chile para efectos de que la ausencia temporal del individuo no devengue en la pérdida del domicilio cuando no conserva el asiento principal de sus negocios en dicho país.

Ahora bien, determinado que Alonso efectivamente es considerado domiciliado en Chile, es importante determinar los efectos tributarios que ello conlleva.

De acuerdo con el artículo 3° de la Ley sobre Impuesto a la Renta, toda persona residente o domiciliada en Chile pagará impuestos sobre sus rentas de cualquier origen, sea que la fuente esté ubicada en Chile o en el extranjero. De esta manera, el artículo 3° precedentemente citado establece el principio de renta de fuente mundial para todo aquel chileno o extranjero domiciliado o residente en Chile.

Sin perjuicio de ello, el inciso segundo del artículo 3° de la Ley sobre Impuesto a la Renta establece una excepción a la regla general, ya que el extranjero que constituya domicilio o residencia en Chile sólo estará afecto a impuestos de fuente chilena durante los tres primeros años.

Por ello, Alonso sólo estará afecto a impuestos en Chile por aquellas rentas que tenga fuente chilena, como lo serían las remuneraciones pactadas a través del contrato de trabajo con la empresa en Chile. Sin embargo, si durante esos tres años recibe alguna otra renta que no sea de fuente chilena (como por ejemplo un honorario por servicios prestados en España), Alonso no deberá tributar por los mismos en Chile.

Como se puede observar, Alonso está sujeto a una imposición limitada sobre sus rentas, las cuales solo alcanzan a aquellas de fuente chilena. Como veremos a continuación, ello tendrá repercusiones respecto de la aplicación del CDT con España.

### **III.B. Aplicación del Convenio para Evitar la Doble Tributación**

Al momento de examinar la aplicación de un Convenio para Evitar la Doble Tributación, debemos analizar en qué medida los países aceptan restringir su potestad de aplicar impuestos a sus ciudadanos, la que sin duda es la expresión máxima del principio de soberanía de un Estado.

En el caso en comento existe una relación transfronteriza y podemos esperar que Alonso deba pagar impuestos en ambos países, porque a priori podríamos decir que está sujeto a impuestos en ambos estados, y que precisamente, un tratado tributario resolverá el problema de doble imposición, a falta de existencia de medidas unilaterales.

¿Cómo se solucionará esto en el derecho de los tratados fiscales? Primero es importante destacar la existencia de dos niveles o capas de legislación. En efecto, los países tienen su propia legislación nacional y luego el Convenio para Evitar la Doble Tributación.

Cuando nos fijamos en el sistema nacional, generalmente tenemos que identificar (i) El Contribuyente: el cual puede ser una persona, empresa, sociedad o los socios, los cuales, en este último caso, respecto de partnerships o entidades transparentes puede tener un cierto grado de dificultad, y (ii) la Base Imponible: ya que es perfectamente posible que las ganancias no estén sujetas a impuestos, por ejemplo, las ganancias de la lotería, o podría ser posible que exista algún tipo de exención nacional.

Por lo que es necesario verificar esto primero, observando la legislación nacional, ya que el propósito del tratado fiscal es proporcionar una desgravación por doble imposición. Si no hay impuestos, no será entonces necesaria la aplicación del Convenio. Ahora bien, en el caso en análisis, las rentas del trabajo dependiente si se encuentran cubiertas por el Convenio.

Luego de acuerdo con la legislación interna de Chile, se determinó que el contribuyente se encuentra domiciliado en el país, y que las rentas provenientes del contrato de trabajo suscrito con la empresa chilena tributarán según lo establecido en el artículo 42 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, es decir, de acuerdo con las reglas establecidas para la tributación del trabajo dependiente.

<sup>4</sup> Art. 19. Cuando el sentido de la ley es claro, no se desatenderá su tenor literal, a pretexto de consultar su espíritu. Código Civil de la República de Chile.

De esta manera, y dado que las rentas obtenidas por Alonso tributan en Chile, conviene dilucidar si además estarán afectas a imposición en España, para lo cual deberemos remitirnos a la legislación interna española. Sobre este punto, y sincerando un total desconocimiento de la imposición de las rentas provenientes del trabajo en dicho país, asumiremos que en España también se encontrarán sujetas a tributación.

Por ende, y teniendo presente que una misma renta estará sujeta a imposición por dos estados, el Convenio suscrito entre dichos países cobra especial relevancia, por lo que conviene sumergirse en sus disposiciones para efectos de determinar quién tiene la potestad tributaria sobre la renta de Alonso, nacional español y domiciliado en Chile de acuerdo con la legislación interna de este último.

Habiendo revisado la situación a nivel doméstico y dilucidada la pregunta de si efectivamente Alonso se encuentra domiciliado en Chile, es pertinente resolver de qué manera el Convenio se aplica a la situación en comento, analizando primeramente lo resuelto por el SII en el oficio N° 684 de 2021.

El Oficio precitado indica que primero hay que resolver si efectivamente se debe considerar a Alonso como residente en Chile, no a la luz de la normativa interna chilena (lo cual ya fue esclarecido) sino que a la luz del Convenio.

Al respecto, y tal como fue explicado, si bien se considera a Alonso como domiciliado en Chile a contar de su entrada en el país, esto es, el 1 de diciembre de 2019, de conformidad al artículo 3° de la Ley sobre Impuesto a la Renta, durante los tres primeros años contados desde su ingreso a Chile sólo está afecto a los impuestos que gravan las rentas obtenidas de fuentes chilenas.

En este sentido, de acuerdo con lo que indica el artículo 4° del Convenio, “residente de un Estado Contratante” significa toda persona que, en virtud de la legislación de ese Estado, esté sujeta a imposición en el mismo por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección, lugar de constitución o cualquier otro criterio de naturaleza análoga, e incluye también al propio Estado y a cualquier subdivisión

política o entidad local. Sin embargo, la misma disposición establece que no se incluye, “(...) a las personas que estén sujetas a imposición en ese Estado exclusivamente por la renta que obtengan de fuentes situadas en el citado Estado, o por el patrimonio situado en el mismo.”

En efecto, tal como desarrolla correctamente el SII, al tenor de la norma establecida en el artículo 4° del Convenio, al estar Alonso gravado solamente por sus rentas de fuente chilena durante los tres primeros años, no es considerado residente en Chile para efectos de la aplicación del mismo.<sup>5</sup>

Esto va en línea con los últimos comentarios hechos a las disposiciones del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio del Año 2017. En efecto, el apartado 8.1. indica claramente que no se considerará a una persona residente de un estado contratante para efectos del Convenio, si a pesar de ser residente de acuerdo con la legislación interna, se somete a una imposición limitada sobre las rentas que sean fuente de dicho Estado.<sup>6</sup>

Sin perjuicio de lo anteriormente señalado, se plantea también en los comentarios que esta disposición debe interpretarse de forma adecuada, teniendo presente su objeto y propósito. De otro modo, se estarían excluyendo del Convenio a todos los residentes de países que apliquen el principio de tributación territorial. Es interesante tener en cuenta que la tributación establecida por la legislación chilena es de fuente mundial, pero sólo por un breve lapso<sup>7</sup> restringe su potestad

<sup>5</sup> En este sentido, y como desarrolla de manera más clara el Oficio N° 275 de fecha 27 de enero de 2022 emitido por el Servicio de Impuestos Internos de Chile, se busca la concurrencia de dos elementos. (i) Que la persona esté afecta a impuesto sobre sus rentas de cualquier origen (rentas de fuente mundial) y (ii) Que dicha tributación esté basada en un nexo subjetivo como podría ser el domicilio, la residencia, etc.

<sup>6</sup> [Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio : Versión Abreviada 2017 | READ online](#)

<sup>7</sup> 3 años o lo que determine el director nacional del Servicio de Impuestos Internos, de acuerdo con el artículo 3° de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

tributaria respecto de extranjeros. Es decir, aplica el principio de territorialidad para este caso.

De esta manera, y concluyendo con el análisis en esta parte, Alonso tributará en Chile por sus rentas de fuente chilena. En caso de que España considere que Alonso es residente en dicho país, podrá gravar las rentas de fuente chilena, pero deberá otorgar un crédito por el impuesto pagado en Chile, de conformidad a lo dispuesto en el artículo 22° del Convenio.

### **III.C. Circunstancias excepcionales COVID-19**

El Oficio N° 684 altamente analizado en este artículo, termina con el siguiente párrafo:

*“Al respecto, se hace presente que el Secretariado de la OCDE ha publicado un documento indicando que, atendido que la crisis generada por el COVID-19 dice relación con un periodo en el que han debido implementarse medidas importantes en circunstancias excepcionales, se recomienda que los países consideren las circunstancias que serían las imperantes en tiempos de mayor normalidad al momento de determinar la residencia tributaria y la tributación de una persona afectada por medidas derivadas de la crisis del COVID-19. “*

Luego agrega:

*“En todo caso, se hace presente que, para resolver un posible problema de doble tributación, el Convenio establece un procedimiento en el artículo 24 que obligará a las administraciones tributarias de España y Chile a hacer lo posible para resolver la situación de doble tributación del contribuyente.”*

En el primer párrafo, el SII abre a la puerta a una cierta flexibilidad a la hora de abordar los problemas tributarios que se han generado producto de la pandemia, sin embargo, no profundiza respecto de las eventuales implicancias prácticas que esta conducta más laxa planteada por la autoridad fiscal podría tener a futuro. A este respecto, es importante considerar que la situación de COVID-19, si bien se da en un contexto de crisis a nivel global, en los hechos afecta de modo concreto a ciertos contribuyentes lo cual tendrá

repercusiones sobre su situación impositiva. De esta manera, un hecho objetivo y de fácil comprobación (pandemia) afecta de un modo peculiar a ciertos sujetos, los que ven transformada su escenario tributario, ya que se ven impedidos de viajar al lugar dónde finalmente ejercerán sus funciones laborales. En definitiva un hecho objetivo afecta a los residentes de cierto Estado configuraría una circunstancia excepcional que determinaría diferencias en la tributación de una persona, considerando la misma situación en un período de normalidad.

Cabría preguntarse porque por este único hecho debiera modificarse la potestad tributaria de los Estados Contratantes y si en realidad la respectiva Autoridad Tributaria tienen la libertad para tomar medidas adecuadas para determinar la tributación de una persona afectada por las medidas tomadas en relación con la pandemia, en el caso en concreto, de la crisis del COVID-19.

Para ello, es preciso remontarse a la naturaleza jurídica de la obligación y analizar los elementos constitutivos de la obligación tributaria, considerando el principio de legalidad consagrado en la Constitución Chilena actualmente vigente.

#### **C.1. Obligación tributaria**

En el marco de nuestro ordenamiento jurídico, podemos entender, siguiendo a Pothier, que una obligación es aquel vínculo jurídico existente entre dos personas determinadas, deudor y acreedor, en virtud del cual, el primero de ellos se encuentra en la necesidad jurídica de dar, hacer o no hacer algo en favor del segundo.

Relacionado con este concepto general y civilista de obligación, encontramos el concepto de obligación tributaria. Este tipo particular de obligaciones, que constituyen la base del Derecho Tributario, puede entenderse, en base al concepto general antes señalado, como aquel vínculo jurídico que une al contribuyente y al Fisco. Debido a dicha relación, el contribuyente debe entregar una suma cierta, determinada y en dinero al Fisco sobre la base de la concurrencia de una circunstancia previamente determinada en la ley.

En este sentido, la obligación tributaria ha sido definida en doctrina como el “*vínculo jurídico cuya fuente es la ley, que nace en virtud de la ocurrencia de ciertos hechos que en la misma ley se designan y, por el cual (vínculo), ciertas personas se encuentran en la necesidad jurídica de entregar al estado u otro ente público, cierta cantidad de dinero para la satisfacción de las necesidades públicas*”<sup>8</sup>.

### C.2. Elementos de la obligación tributaria

De las definiciones anteriormente presentadas, se desprende que el concepto de obligación tributaria descansa sobre la base de la concurrencia de cinco elementos básicos, a saber, el hecho gravado, el sujeto activo, el sujeto pasivo, la base, y la tasa de la obligación. Estos elementos pueden definirse de la siguiente forma:

i. **Hecho gravado:** Hecho gravado es toda conducta realizada por una persona natural o jurídica que, con anterioridad a su ejecución, ha sido considerada, de manera previa y de acuerdo a la legislación vigente, como generadora de obligación tributaria. El hecho gravado tiene a su vez cuatro subelementos, señalados por García Vizcaíno como elementos material, personal, temporal y espacial<sup>9</sup>:

a. El elemento material, u objetivo se refiere a la acción en específico que está gravada por la ley.

b. El elemento personal, o subjetivo puede referirse a quien debe ejecutar la acción para que sea considerado como un hecho gravado, o a quien debe soportar el pago en su patrimonio, una vez que ya se ha configurado el hecho gravado.

c. El elemento temporal se refiere a la vigencia del hecho gravado. Para que un hecho sea considerado como gravado tiene que llevarse a cabo dentro de la vigencia de la ley que lo grava, salvo disposición expresa en contrario.

d. El elemento espacial, o territorial se refiere al lugar donde se configura la acción que potencialmente ha de constituir un hecho gravado. La potestad tributaria deriva de la soberanía del Estado, y, por ende, solo puede normar y gravar situaciones que le competen al Estado.

ii. **Sujeto activo:** El sujeto activo, o acreedor, es aquel que tiene la facultad de establecer la obligación tributaria con fuerza vinculante y tiene el derecho de exigir el pago de la misma. Siempre es el Estado, representado por el Fisco.

iii. **Sujeto pasivo:** En el caso de la obligación tributaria, el sujeto pasivo está constituido por todos los contribuyentes, en cuanto estos lleven a cabo una acción o estén en una situación que la ley determine como hecho gravado.

En relación a este punto, cabe destacar que el sujeto pasivo no sólo está obligado en relación a la obligación tributaria principal, esto es, la obligación de dar consistente en el pago de impuestos, sino que también está obligado al cumplimiento de las obligaciones tributarias accesorias, esto es, las obligaciones de hacer, consistentes en declaraciones periódicas de impuestos, la entrega de información, y presentación de declaraciones juradas, entre otras.

iv. **Base:** Es el valor sobre el cual se calcula la tasa de impuesto. En el caso del impuesto que afecta el mayor valor recibido en la compraventa de un inmueble, la base estaría determinada por el diferencial determinado entre el precio de adquisición del inmueble, reajustado de acuerdo al Índice de Precios al Consumidor, y el precio de venta del mismo.

v. **Tasa:** Es el porcentaje legalmente establecido, que se multiplicará por la base para efectos de llegar al monto total de la obligación.

Cada uno de estos cinco elementos es fundamental para la existencia de una obligación tributaria, bastando la ausencia de cualquiera de ellos para que no se pueda

<sup>8</sup> Zavala Ortíz, José Luis, Manual de Derecho Tributario, Thomson Reuter Puntotex, 2003 pp. 32

<sup>9</sup> García Vizcaíno, Catalina, Derecho Tributario, tomo I, Ed Depalma, Buenos Aires, 1996

verificar la existencia de obligación alguna. Lo anterior ha sido reconocido por la jurisprudencia nacional, señalando la Excelentísima Corte Suprema que “al reglamentar un tributo deben señalarse **como elementos mínimos** de la obligación tributaria: el sujeto activo, el sujeto pasivo, el hecho gravado, la base imponible y la tasa.”<sup>10</sup>

De acuerdo con lo anteriormente expuesto, se concluye que la concurrencia de todos los elementos que conforman una obligación tributaria es necesaria para la existencia de esta.

De la definición de obligación tributaria y de los elementos indicados precedentemente se desprende el hecho de que, para poder generarse ésta, es necesario que, de forma previa, se haya definido el elemento consistente en el hecho gravado por el legislador lo que da cuenta del principio de legalidad tributaria

La importancia de este principio radica en darle certeza al ordenamiento jurídico como un todo, creando seguridad acerca de la forma de actuar del Estado a través de sus distintas entidades, y creando un derecho para los particulares: la facultad de exigir que los actos llevados a cabo por la administración extralimitándose de sus competencias, o de manera arbitraria, no los afecten.

Por ello, no es posible que al tenor de ciertas circunstancias que afecten a los contribuyentes, se modifique la tributación de los mismos. Es loable la buena fe que lleva a la OCDE a recomendar flexibilidad en la tributación de un contribuyente, pero no se debe perder de vista que la ley es una garantía en favor del contribuyente. Ello, ya que no queda sujeto al arbitrio de la Autoridad Tributaria o de un organismo internacional para efectos de determinar algunos de los elementos del hecho gravado que pueda incidir finalmente en su tributación, por muy buenas que sean las intenciones de dichas entidades. De seguirse esta tesis, perfectamente una Autoridad Tributaria podría realizar una interpretación que aumente a favor del Fisco la tributación de ciertos

contribuyentes (sin mediar una ley), basado en circunstancias excepcionales, lo cual significaría una vulneración de los derechos de los contribuyentes afectados y un menoscabo a la función legislativa.

### C.3. Principio de Confianza Legítima.

Asimismo, en esta parte conviene detenerse en el contenido del denominado Principio de Confianza Legítima. Este Principio (...) se deduce desde los principios constitucionales de Estado de Derecho ( arts. 5, 6 y 7 CPR) y de seguridad jurídica (Art. 19 N° 26 CPR). En virtud de él se entiende que existirá una permanencia en la regulación y aplicación del ordenamiento jurídico. Se encuentra muy vinculado a la doctrina lusprivatista de los actos propios, de alcance más bien procesal, y aplicable a las partes del pleito, sean estas públicas o privadas. Por su parte el Principio de Protección de la Confianza Legítima supone el amparo que debe dar el juez al ciudadano frente a la Administración Pública, la que ha venido actuando de una determinada manera, en cuanto ésta lo seguirá haciendo de esa misma manera en lo sucesivo y bajo circunstancias (políticas, sociales, económicas) similares.”<sup>11</sup>

Añade el mismo autor nacional que “Una comprensión amplia de los principios de legalidad y seguridad jurídica puede servir también, incluso bajo nuestro ordenamiento, de base posible para asentar la vigencia de este principio. En virtud del principio de legalidad en su vertiente atributiva, le está vedado a la Administración Pública actuar en ejercicio de sus potestades de manera abusiva (arbitraria) o en exceso de poder. Es precisamente en el primer caso, el del abuso en el ejercicio de potestades, el de la arbitrariedad, comprendidos dentro del principio de legalidad en sentido amplio, en que la Administración deberá motivar y señalar las razones para su actuación. Si tal actuación supone una alteración en la

<sup>10</sup> Corte Suprema, 1 sep. 2008, cons. 7°, rol 638-2007, bol-SII 664, mar 2009, p. 108

<sup>11</sup> Bermúdez Soto Jorge, El Principio de Confianza Legítima en la Actuación de la Administración como límite la potestad invalidatoria. Revista de derecho (Valdivia) V. N° 18 N° 2 2005. Disponible en [www.scielo.cl](http://www.scielo.cl)

*interpretación de la norma o un cambio en la manera de regular o resolver, sólo estará legítimamente autorizada para hacerlo si respeta, entre otros la confianza que los administrados tienen en su forma o dirección de la actuación.”*

Conforme a lo transcrito, el principio en comento plantea a los entes estatales una exigencia que deriva del Principio de Probidad Administrativa y que tiene una íntima conexión con la doctrina de los actos propios. En pocas palabras, el actuar de los agentes fiscales debe ser siempre consistente, de principio a fin y con estricto apego a la ley. Por ello, no es posible la modificación mediante a un acto emanado de la sola administración, la modificación de sus fundamentos, la revocación del mismo, la forma de aplicación de una norma, entre otros. Por otra parte, y como ratificación adicional de la prevalencia del principio de confianza legítima que debe orientar tanto los actos de la administración como sustentar la certeza que los particulares deben tener en los actos y decisiones de la autoridad pública, siendo motivado ello como se ha dicho por la presunción de legalidad de los actos de la administración y la confianza que ellos depositan los administrados.

Así, estimo que no es procedente efectuar interpretaciones que atendidas a circunstancias excepcionales como la pandemia por COVID 19, puede modificar la tributación del contribuyente o uno de los elementos de la obligación tributaria ya que ello lesionaría de forma directa el principio de confianza legítima, y con ello normas de carácter orgánico constitucional, pues al estar el principio de confianza legítima íntimamente entroncado con el principio de legalidad y de probidad administrativa, la actuación de la autoridad tributaria debe supeditarse a lo establecido en la ley.

De esta forma, una modificación de esta envergadura sólo se podrá realizar mediante a una ley y no que deba quedar al arbitrio de la autoridad tributaria. Del mismo modo, si se pretende resolver la situación de un contribuyente a la luz del procedimiento establecido en el artículo 24° del Convenio entre Chile y España, es imperativo que no se

vulnere de manera alguna el principio de legalidad consagrado en la Constitución de Chile, en lo referente a la determinación de la obligación tributaria, tal como se ha descrito en el presente trabajo.

### III. Conclusión

El Oficio N° 684 de 12 de marzo de 2021, constituye un antecedente valioso, en virtud del cual el Servicio de Impuestos Internos de Chile resuelve la situación de un contribuyente que, impedido por la pandemia COVID-19 de realizar presencialmente sus labores en Chile, tuvo que realizar su trabajo de forma telemática desde España. Al respecto, junto con analizar cada una de las preguntas formuladas por el contribuyente en su solicitud, el Servicio de Impuestos Internos considera lo siguiente:

1. El contribuyente no sería residente en Chile para efectos del Convenio, pues, durante los tres primeros años contados desde su ingreso a Chile, sólo estará afecto a los impuestos que gravan las rentas obtenidas de fuente chilena. De esta manera, no existiría un conflicto por una supuesta doble residencia entre ambos países.
2. En caso de ser considerado residente en España, este país también puede gravar las rentas obtenidas por el trabajador, pero otorgando un crédito por el impuesto pagado en Chile.

Estimamos que el razonamiento seguido por el SII se encuentra correcto y que corresponde a una adecuada interpretación del tratado suscrito entre Chile y España para efectos de establecer límites a la potestad tributaria de ambos países.

Sin embargo, en mi opinión existen dudas frente a parte final del Oficio, que citando un informe de la OCDE (sin individualizarlo) recomienda que los países consideren las circunstancias imperantes y excepcionales (como lo sería el caso de la pandemia SARS-Covid 19) al momento de determinar la residencia tributaria y la tributación de una persona afectada por esta crisis.

En efecto, los elementos de la obligación tributaria se encuentran establecidos por ley, por lo que si no existe un cambio normativo, cualquier otra modificación (aún a pretexto de circunstancias extraordinarias) entraría en abierta pugna con el principio de legalidad consagrado en la Constitución Política Chilena. A mayor abundamiento, todo acto derivado de la administración, constituye un acto administrativo, y tiene el deber de precisar con exactitud el contenido de la voluntad administrativa, la cual debe estar estrictamente sujeta a lo establecido en la Ley.

Con ello, nos evitamos la arbitrariedad de los entes estatales u organismos internacionales, los que por muy buenas razones que tengan, no pueden actuar fuera de la órbita de sus atribuciones.

---

## Participaron en este número

**Alvarez-Le Mentec, Victoria (Francia)** Doctora en Derecho (Universidad Paris 1 Panthéon-Sorbonne y UBA). Abogada ante los Colegios de París y de Buenos Aires. Consejera del Comercio Exterior de Francia. Miembro del Consejo de Administración de la Asociación Francesa de Mujeres Tributaristas

**Barreiros Cavaco, Martín (Argentina)** Contador Público. Jefe del Departamento de Gestión de Información Internacional, Dirección de Fiscalidad Internacional, Subdirección General de Fiscalización, AFIP.

**Billardi, Cristián (Italia)** Doctor en Derecho por la UNIPA-Italia. Profesor adjunto en la Facultad de Derecho de la UBA. Responsable de la redacción de la Revista Diritto e Pratica Tributaria Internazionale ([www.dpti.it](http://www.dpti.it)).

**Castillero Villalaz, Jorge L. (Panamá)** LLm en Tributación Internacional por WU, Viena, Austria.

**Cuevas Estandía, Diego (México)** Master en asesoría fiscal por la Universidad de Navarra. Asimismo, ha sido reconocido en reiteradas oportunidades por sus publicaciones en el área fiscal. Diego desempeña su actividad privada como socio de impuestos en el estudio GLZ abogados de México.

**Diez, José María (Chile)** LLm Derecho Fiscal Internacional, WU (Wirtschaftsuniversität Wien). Magíster en Derecho (LLM), mención Derecho Tributario, Facultad de Derecho Pontificia Universidad Católica de Chile. Abogado Licenciado en Derecho, Facultad de Derecho, Pontificia Universidad Católica de Chile. Programa de Intercambio Académico, Universidad de Melbourne, Australia. Socio de impuestos en el Estudio Recabarren y Asociados, Chile.

**Fernández Fernanda (Argentina)** Doctora en Contabilidad por la Universidad de Buenos Aires, Post doctoranda U.N.R., Especialista en Derecho Tributario (Universidad Austral),

**Grondona, Verónica (Argentina)** Lic. En Economía. Directora de Fiscalidad Internacional, Subdirección General de Fiscalización, AFIP.

**Larrañaga, Karina M. (Argentina)** Especialista en Derecho Tributario por la UBA. Profesora en grado y posgrado por la UBA.

**Olea Méndez, Christian A. (Bolivia)** LLm en tributación internacional por the Institute for Austrian and International Tax law, WU (Viena). Especialista en Fiscalidad Internacional por la Universidad de Santiago de Compostela (España). Asimismo, realizó el Programa de Fiscalidad Internacional en Harvard Law School. Actualmente ejerce su actividad profesional como Asociado Senior del estudio Villegas Aldazosa en Bolivia.

**Paccini, Juliana (Argentina)** Especialista en Derecho Tributario por la UBA. Secretaria Letrada del Tribunal Fiscal de la Nación. Profesora en grado y posgrado por la UBA.

**Ramírez, Guzmán (Uruguay)** Doctor en Derecho por la Universidad Católica del Uruguay. Posgraduado en Derecho Tributario Internacional por la Universidad de Montevideo. Posgraduado en Negociación Económica Internacional por la Universidad de la República Oriental del Uruguay. Asociado del Departamento Tributario de Bergstein Abogados.

**Rodríguez, Franco (Argentina)** Master en Derecho Tributario por la Universidad Torcuato Di Tella. Profesor de grado por la UBA. Relator de la Sala V de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal.

**Sánchez Pangrazio, Horacio (Paraguay)** Master en Asesoría Fiscal de la Universidad de Navarra. Miembro fundador del Capítulo Paraguay de la IFA.

**Sepúlveda, Francisco (Chile)** PhD in International Tax Law, Leiden University, The Netherlands; Advanced LLM in International Tax Law, International Tax Center, Leiden University, The Netherlands; Magister en Dirección y Planificación Tributaria, Universidad de Talca, Chile, Abogado, Universidad de Talca, Chile.

**Villegas Aldazosa, Álvaro (Bolivia)** LL.M. (Máster) en Tributación Internacional de University of Florida –Levin College of Law, Máster en Gestión y Políticas Públicas del Programa Mpd– Harvard Institute for International Development.

**Visus, Maximiliano (Argentina)** Especialista en Derecho Tributario por la Universidad Austral. Diplomado en Derecho Procesal Constitucional por la misma Universidad. Profesor de grado por la UBA.

**Weffe, Carlos E. (Holanda)** Senior Research Associate, International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD), Países Bajos. Scientific Coordinator, IBFD Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights. Lecturer, Advanced Master's in International Taxation, IBFD-University of Amsterdam, Países Bajos. Profesor Asociado y ex Jefe de la Cátedra de «Finanzas Públicas», Universidad Central de Venezuela.

**Yanicelli, Adolfo A. Iriarte (Argentina)** Doctor en Derecho por la Universidad Complutense de Madrid. Postdoctor por la Universidad de Zaragoza. Actualmente está desarrollando un postdoctorado en la Universidad de Bolonia en la línea de investigación: "Derechos de los Contribuyentes y la Resolución de Conflictos Tributarios en la era Digital". Profesor de Postgrado por la Universidad Austral y otras Universidades del país y en el extranjero.



CENTRO DE ESTUDIOS DE  
DERECHO FINANCIERO Y  
DERECHO TRIBUTARIO

DERECHO - UBA