

# La Cláusula de no Discriminación en los Convenios de Doble Imposición

Sebastián López Nieto\* \*\*

## Resumen:

En el artículo se analiza el concepto y alcance del principio de “no discriminación” contenido en los Convenios para evitar la Doble Imposición, con especial énfasis en aquellos suscriptos por la República Argentina. Se analizan los Modelos de Convenio OCDE e ILADT, los cuales contienen provisiones diseñadas para prevenir que un Estado contratante otorgue a sus residentes o nacionales un tratamiento impositivo preferencial en relación al otorgado a los no residentes. Adicionalmente, se analiza la reciente jurisprudencia de los tribunales argentinos aplicable en la materia.

## Palabras clave:

No discriminación – Convenios para evitar la doble imposición – Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) – Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT) – Argentina – Pirelli Neumáticos- Hoechst

## Abstract:

This article analyzes the scope of the non-discrimination rule contained in Double Taxation Avoidance Treaties, especially those signed by Argentina. This document considers the OECD and the ILADT Models, which contain provisions designed to ensure that Contracting States do not give any preferential treatment in taxing its own residents or citizens as opposed to the treatment granted to non-residents. Additionally, it analyzes the recent jurisprudence in the Argentine Courts.

## Keywords:

Non-discrimination – Double Taxation Avoidance Treaties – Organization for Economic Cooperation and Development (OECD) – Latin-American Tax Law Institute (ILADT) – Argentina - Pirelli Neumáticos – Hoechst

## Sumario:

1. Introducción – 2. El principio de no discriminación – 3. Análisis del Modelo de Convenio OCDE – 4. Análisis del Modelo de Convenio del ILADT – 5. La cláusula de no discriminación en los CDI suscritos por la República Argentina – 6. La cláusula de no discriminación en la jurisprudencia argentina – 7. Conclusiones

\* Miembro del equipo tributario y de comercio exterior de la firma Beretta Godoy en Argentina, se graduó en la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales de la Universidad de Buenos Aires (UBA) como abogado con orientación en Derecho Empresarial, donde también cursó la Carrera de Especialización en Derecho Tributario. Es docente del Departamento de Derecho Económico y Empresarial para Finanzas Públicas y Derecho Tributario de la UBA. Fue distinguido por Legal 500 como “experto en impuestos” en el Tax Directors Handbook 2014, y premiado por la International Bar Association en el marco del Legal Practice Division Scholarship Programme – Tokyo 2014, por el trabajo presentado ante el Taxes Committee, “Environmental Taxation – Suggestions for the Design of Environmental Taxes”. Es columnista de impuestos de la Red de Expertos del Banco Comafi, para el Espacio Pyme, y ha publicado conjuntamente con Omar Beretta en el International Energy Law Review (IELR). Es miembro del Colegio Público de Abogados de la Capital Federal, Buenos Aires, Argentina, y de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales.

\*\* El autor agradece a Natalia Saporito, abogada miembro del equipo tributario y de comercio exterior de la firma Beretta Godoy, por su especial colaboración con este artículo.

## 1. Introducción

El actual contexto mundial evidencia un paulatino desvanecimiento de las fronteras físicas en función del progresivo fenómeno de interrelaciones económica, bajo el cual el flujo internacional de capitales y las inversiones transfronterizas cobran vital trascendencia.

Estas operaciones y movimientos internacionales de fondos pueden llevar a que, en función de la soberanía fiscal que gozan los Estados, dos Estados pretendan gravar una misma manifestación de riqueza, conduciendo a supuestos de doble tributación internacional.

Por lo tanto, a fin de fomentar el desarrollo económico y las inversiones, los Estados suelen establecer en su legislación interna medidas tendientes a evitar la doble imposición, permitiendo el cómputo de los impuestos pagados en otros países.

Adicionalmente, los Estados han adoptado medidas de carácter bilateral, tales como la suscripción de Convenios para evitar la Doble Imposición ("CDI"), cuyo objetivo es la unificación de la situación fiscal de los contribuyentes que realizan actividades económicas en ambos países, otorgándoles de este modo seguridad en sus inversiones.

El modelo de CDI más difundido es el convenio diseñado por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos ("OCDE"), basado en el principio de gravabilidad por residencia. Este modelo fue tomado como punto de partida para la redacción del modelo de la Organización de Naciones Unidas ("ONU"), por lo cual ambos comparten similitudes en cuanto a su estructura y redacción. Sin embargo, con el objetivo de fijar bases a favor de los países menos desarrollados, el modelo de la ONU se inclinó por la aplicación del principio de la fuente.

Asimismo, el Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario ("ILADT") se encuentra desarrollando un modelo de CDI cuyas disposiciones se adaptan a las realidades particulares de los países latinoamericanos. Su principal objetivo es atraer inversiones, preservando al mismo tiempo las potestades tributarias de los países mediante la imposición en el Estado donde esté radicada la fuente generadora de la renta.

Por otro lado, además de las pautas específicas respecto la eliminación de la doble imposición internacional, en general los CDI establecen— aunque con pequeñas diferencias—, ciertos principios esenciales relativos a la tributación internacional dentro de los cuales se destaca el de "no discriminación", cuya finalidad es evitar restricciones discriminatorias que impidan o dificulten la expansión del comercio y la libre circulación de capitales.

## 2. El principio de no discriminación

El principio de no discriminación tiene como principal objetivo garantizar a los nacionales de un Estado contratante que no estarán sujetos en el otro Estado a impuestos u obligaciones conexas a los que no estuvieren sujetos los residentes y/o nacionales que se encuentren en las mismas circunstancias, en este último Estado<sup>1</sup>.

Los CDI, por lo general, no definen específicamente cuándo se trata de un acto discriminatorio, sino que, simplemente, los países firmantes se comprometen a otorgara los residentes del otro Estado un trato no menos favorable que aquel dado a los residentes en el mismo país<sup>2</sup>.

Como podemos observar, el principio está planteado de manera negativa. Es decir, se restringe el otorgamiento de un trato menos favorable hacia un no residente, respecto del dado a los residentes de ese Estado. De ello podemos colegir que el otorgamiento de un tratamiento más favorable hacia un no residente no se encontraría, en principio, restringido bajo este principio.

Por otro lado, la particularidad que posee este principio es que suele referirse a la totalidad de los impuestos en vigor en los Estados Contratantes y no sólo a los comprendidos dentro del ámbito del CDI, salvo que los Estados firmantes se hayan reservado el derecho a aplicarlo únicamente respecto de estos últimos<sup>3</sup>.

## 3. Análisis del Modelo de Convenio OCDE

En el Modelo OCDE, al igual que en el Modelo ONU, la cláusula de no discriminación es receptada en el artículo 24, el cual establece lo siguiente:

*"1. Los nacionales de un Estado contratante no serán sometidos en el otro Estado contratante a ningún impuesto u obligación relativa al*

1 ASOREY, Rubén O.; GARCÍA, Fernando D., Directores. (2013). "Tratado de Derecho Internacional Tributario. Tomo II". Buenos Aires: La Ley. Página 626.

2 *Idem*. Página 629.

3 VALLEJO ARISTIZÁBAL, Sandro; MALDONADO LÓPEZ, Galo. (2007). "Los Convenios para Evitar la Doble Imposición". Quito: Fiscalidad. Revista Institucional de Servicios de Rentas Internas. Página 56.

*mismo que no se exijan o que sean más gravosos que aquellos a los que estén o puedan estar sometidos los nacionales de ese otro Estado que se encuentren en las mismas condiciones, en particular con respecto a la residencia. No obstante las disposiciones del artículo 1, la presente disposición es también aplicable a las personas que no sean residentes de uno o de ninguno de los Estados contratantes.*

*2. Los apátridas residentes de un Estado contratante no serán sometidos en ninguno de los Estados contratantes a ningún impuesto u obligación relativa al mismo que no se exijan o que sean más gravosos que aquellos a los que estén o puedan estar sometidos los nacionales del Estado en cuestión que se encuentren en las mismas condiciones, en particular, con respecto a la residencia.*

*3. Los establecimientos permanentes que una empresa de un Estado contratante tenga en el otro Estado contratante no serán sometidos a imposición en ese Estado de manera menos favorable que las empresas de ese otro Estado que realicen las mismas actividades. Esta disposición no podrá interpretarse en el sentido de obligar a un Estado contratante a conceder a los residentes del otro Estado contratante las deducciones personales, desgravaciones y reducciones impositivas que otorgue a sus propios residentes en consideración a su estado civil o cargas familiares.*

*4. A menos que se apliquen las disposiciones del apartado 1 del artículo 9, del apartado 6 del artículo 11 o del apartado 4 del artículo 12, los intereses, regalías y demás gastos pagados por una empresa de un Estado contratante a un residente del otro Estado contratante serán deducibles para determinar los beneficios sujetos a imposición de dicha empresa, en las mismas condiciones que si se hubieran pagado a un residente del Estado mencionado en primer lugar. Igualmente, las deudas de una empresa de un Estado contratante contraídas con un residente del otro Estado contratante serán deducibles para la determinación del patrimonio imponible de dicha empresa en las mismas condiciones que si se hubieran contraído con un residente del Estado mencionado en primer lugar.*

*5. Las empresas de un Estado contratante cuyo capital esté, total o parcialmente, poseído o controlado, directa o indirectamente, por uno o varios residentes del otro Estado contratante, no se someterán en el Estado mencionado en primer*

*lugar a ningún impuesto u obligación relativa al mismo que no se exijan o que sean más gravosos que aquellos a los que estén o puedan estar sometidas otras empresas similares del Estado mencionado en primer lugar.”*

Del artículo transcrito surgen, esencialmente, cinco supuestos en los cuales los Estados contratantes no podrán establecer un trato discriminatorio en materia tributaria respecto de no residentes. A continuación se desarrolla el funcionamiento de cada supuesto en particular y respecto del principio general de no discriminación.

### **3.1 Cláusula de no discriminación por nacionalidad**

El primer párrafo del Modelo establece el principio de no discriminación en materia tributaria por motivos de nacionalidad, determinando que, en tanto exista reciprocidad, los nacionales de un Estado contratante no pueden recibir en el otro Estado un trato menos favorable que aquel que se aplique a los nacionales de este último que se encuentren “en las mismas condiciones”.

En este sentido, los comentarios al Modelo OCDE señalan que el requisito de encontrarse en iguales circunstancias implica que dicha cláusula sólo será aplicable respecto de los contribuyentes (personas naturales, personas jurídicas, sociedades de personas y asociaciones) que se encuentren en condiciones de hecho y de derecho substancialmente similares, en relación con la aplicación de la legislación y reglamentación tributaria de carácter general<sup>4</sup>.

Así, en aquellos Estados signatarios de un CDI en el cual el principio de no discriminación respecto a los nacionales de los Estados contratantes haya sido receptado, la imposición aplicada a nacionales y extranjeros (nacionales del otro Estado contratante) que se encuentren en la misma situación debe ser igual, lo que significa también que las formas para determinar la base impositiva y la liquidación del tributo deben ser las mismas, así como la tasa aplicable y, finalmente, las obligaciones formales impuestas (declaración, pago, plazos, etc.) no deben ser más gravosas para los extranjeros que para los nacionales<sup>5</sup>.

En relación a las personas físicas, no existe mayor dificultad para determinar quién será considerado como nacional a los efectos de la aplicación de este principio, ya que resultará de aplicación la legislación interna de cada

4 Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE. (2010). “Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio VERSIÓN ABREVIADA, 22 de julio 2010”. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales. Página 346.

5 Ídem. Página 347.

Estado<sup>6</sup>. Respecto de las personas jurídicas, se considerarán nacionales de un Estado a aquellos que se hayan constituido conforme su legislación.

Destacamos que no se considerarán discriminaciones prohibidas aquellas legitimadas por el propio CDI.

### 3.2 Cláusula de no discriminación de los apátridas

El artículo 29 del Estatuto de los apátridas de Nueva York, suscrito el 28 de Septiembre de 1954, prescribe que éstos deben recibir el mismo trato que el aplicable a los nacionales.

En concordancia, el modelo de convenio OCDE establece en su apartado 2 que las personas apátridas residentes en uno de los Estados contratantes no podrán estar sujetas a discriminación tributaria en comparación con los nacionales del otro Estado contratante.

Según lo dispuesto por el artículo 1, apartado 1, del citado Estatuto, se designará como "apátrida" a aquellas personas que ningún Estado considere como nacional suyo conforme a su legislación. Es necesario destacar que lo previsto en el artículo 24, apartado 2, del Convenio OCDE sólo será de aplicación para los sujetos comprendidos dentro de esta definición.

En este punto, cabe señalar que la República de Chile es el único país latinoamericano que se ha reservado el derecho a incorporar la cláusula bajo análisis en los CDI suscriptos. En consecuencia, ninguno de sus CDI en vigor ha receptado el principio de no discriminación respecto de los apátridas<sup>7</sup>.

### 3.3 Cláusula de no discriminación de establecimientos permanentes

El apartado 3 del artículo bajo análisis busca evitar toda discriminación en el trato de los establecimientos permanentes en comparación con las empresas residentes que pertenezcan al mismo sector de actividad, respecto de los impuestos establecidos sobre actividades empresariales y profesionales.

En este sentido, y a tenor de los comentarios al modelo OCDE, no deben considerarse como

discriminatorios aquellos casos en que, por razones de orden práctico, se decida gravar a las personas no residentes de manera diferente de las personas residentes, siempre que esto no determine una imposición más gravosa para las primeras que para las segundas<sup>8</sup>.

Así, será relevante a los efectos de evaluar si se viola el principio de no discriminación, el resultado final de la imposición. Para que exista discriminación, esta debe referirse únicamente a aspectos de tributación, y no a otros requerimientos de procedimiento que se deban cumplir de acuerdo a la legislación tributaria de uno de los Estados contratantes<sup>9</sup>.

Concretamente, de la aplicación de la cláusula de no discriminación se desprenden las siguientes consecuencias respecto de los establecimientos permanentes:

- a. Los establecimientos permanentes deben tener el mismo derecho que la legislación tributaria reconoce a las empresas residentes a deducir del beneficio imponible los gastos de explotación, con las mismas restricciones que las impuestas a aquellas;
- b. Deben tener las mismas facilidades en materia de amortizaciones y provisiones;
- c. Los establecimientos permanentes deben poder trasladar pérdidas comprobadas al cierre de un ejercicio a los resultados de ejercicios siguientes o anteriores dentro de un cierto período de tiempo;
- d. En lo que se refiere al gravamen de las plusvalías realizadas por la enajenación de los elementos del activo durante o con motivo del cese de la explotación, se les deben aplicar las mismas reglas que las que se les aplican a las empresas residentes.<sup>10</sup>

### 3.4 Cláusula de no discriminación respecto de las deducciones

El apartado 4 trata las deducciones impositivas. El objetivo es evitar que la deducción de intereses, cánones y otros gastos -permitida sin reservas cuando el beneficiario es un residente- sea limitada o prohibida cuando ese trate de un no residente.

6 *Idem*. Página 90.

7 MADARIAGA, José. "No Discriminación en los Convenios para Evitar la Doble Tributación Internacional". Chile: Centro de Estudios Universitarios de la Universidad de Chile. Página 8.

8 Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE. (2010). "Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio VERSIÓN ABREVIADA, 22 de julio 2010". Madrid: Instituto de Estudios Fiscales. Página 352.

9 KLAUS Vogel. (1997). "Double Tax Conventions". Londres: Kluwer Law International. Página 1307.

10 Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE. (2010). "Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio VERSIÓN ABREVIADA, 22 de julio 2010". Madrid: Instituto de Estudios Fiscales. Página 354.

Así, establece que la prohibición de discriminación se aplica a los gastos pagados por una “empresa”. A los efectos del modelo de convenio OCDE se va a considerar como tal al ejercicio de toda actividad de carácter empresarial o profesional.

A pesar de lo dispuesto por este apartado, el modelo OCDE también aclara que los Estados contratantes podrán modificar esta disposición para evitar que sea utilizada con fines de evasión fiscal.

### 3.5 Cláusula de no discriminación por la propiedad

Finalmente, en el último apartado del artículo 24 se prohíbe a un Estado contratante tratar de manera menos favorable a una empresa cuyo capital sea total o parcialmente, directa o indirectamente, poseído o controlado por uno o varios residentes del otro Estado contratante. Esta disposición se refiere sólo a la imposición de las empresas y no a la de las personas que posean o controlen su capital.

En este sentido, no se podrá invocar discriminación alguna cuando se trate de una retención sobre una distribución de utilidades o dividendos, en tanto que en estos supuestos el gravamen recaerá sobre los accionistas, sin perjuicio de las obligaciones que pudieren recaer sobre las empresas que deban actuar como agentes de retención.

El objetivo es garantizar el mismo trato a todas las sociedades, independientemente de quien posea o controle su capital, pero no busca someter los capitales extranjeros en manos de socios o accionistas a un régimen idéntico al que se aplica a los capitales nacionales.

De esta forma, tampoco se vulnera el principio de no discriminación por imponer mayores requisitos formales en los supuestos contemplados bajo las regulaciones de precios de transferencia.

### 4. Análisis del Modelo del Convenio del ILADT

El modelo ILADT surgió con el objetivo de definir de forma unitaria la política fiscal latinoamericana en el plano internacional, fortaleciendo la imposición en la fuente para proteger la potestad tributaria de los países en vías de desarrollo, y así contrarrestar de alguna manera la potestad tributaria en el país de residencia que en mayor o menor medida se aplica en el modelo OCDE utilizado por países desarrollados.<sup>11</sup>

La cláusula de no discriminaciones receptada en el artículo 14 del modelo ILADT, determinando que:

*“1. Los nacionales de un Estado contratante no estarán sometidos en los otros Estados contratantes a ningún impuesto, ni obligación relativa al mismo que no se exijan o que sean más gravosos que aquellos a los que estén o puedan estar sometidos los nacionales de ese otro Estado que se encuentren en una situación objetivamente similar para los propósitos de este convenio, teniendo en cuenta también lo dispuesto en el artículo 1.2 y sin excluir la posibilidad de comparar las situaciones de los residentes y de los no residentes respecto a la aplicación de una específica medida fiscal, excepto en presencia de una justificación coherente con los objetivos de este convenio.*

*2. Los establecimientos permanentes que una empresa de un Estado contratante tenga en el otro Estado contratante no estarán sometidos a imposición en ese Estado de manera menos favorable que las empresas de ese otro Estado que realicen las mismas actividades.”*

De la lectura del artículo transcrito surge que la cláusula de no discriminación es únicamente prevista en favor de (i) los nacionales de los Estados contratantes, y (ii) los establecimientos permanentes que una empresa de un Estado contratante tenga en el otro Estado. Así, su ámbito de aplicación resulta sustancialmente más acotado que el prescripto por el modelo OCDE, por ejemplo, al omitir incluir previsión alguna relativa a la no discriminación respecto de sujetos vinculados<sup>12</sup>, o bien respecto de apátridas.

Por otro lado, en relación a los supuestos efectivamente comprendidos dentro del modelo ILADT, cabe señalar que no revisten diferencias destacables respecto del modelo OCDE, anteriormente analizado.

### 5. La cláusula de no discriminación en los CDI suscritos por la República Argentina

A la fecha, Argentina ha celebrado un número importante de CDI con el objeto de proporcionar mecanismos que aminoren la carga fiscal internacional y atraer inversiones extranjeras. El principio de no discriminación, tal como es establecido por el modelo OCDE, ha sido consagrado en la mayoría de ellos. Este es el caso de los CDI celebrados con Alemania, Bélgica,

11 SCREPANTE, Mirna. (2012). “El proyecto de modelo para evitar la doble imposición ILADT para América Latina”. Consultor Tributario de Errepar.

12 *Idem*.

Dinamarca, Finlandia, Francia, Holanda, Italia, Noruega, Reino Unido, Suecia y Suiza.<sup>13</sup>

Debe destacarse que, si bien la cláusula de no discriminación fue también receptada en los CDI firmados con Brasil y Canadá, fue establecida con ciertas restricciones, tales como la exclusión de su ámbito de aplicación a las deducciones. Otra excepción se encuentra en el CDI firmado con Rusia, en el cual se permite a los Estados la aplicación de las normas de “capitalización exigua”.

Asimismo, en el CDI firmado entre España y Argentina -el último tratado firmado por la Argentina en la materia-, no fue incluido el principio de no discriminación respecto de los apátridas.

Finalmente, respecto de los restantes CDI suscriptos por Argentina, cabe destacar que en algunos no se incluyó la previsión del artículo 24 del convenio modelo OCDE. Este es el caso de los CDI suscriptos con Australia y Bolivia.

## 6. La cláusula de no discriminación en la jurisprudencia argentina

En primer lugar, corresponde señalar que han sido pocas las oportunidades en las cuales contribuyentes de la Argentina han acudido a la Justicia alegando que una norma local violaba el principio de no discriminación.

Uno de los primeros antecedentes en los que se ha tratado el tema es el caso “*Hoechst A.G. c/ D.G.I.*”<sup>14</sup>, del 28 de Abril de 1998, en el cual la actora solicitó se declare la inconstitucionalidad del artículo 14 de la ley de impuesto sobre el patrimonio neto<sup>15</sup>, por violar el convenio para evitar la doble imposición celebrado con Alemania.

Mediante el citado artículo se presumía, sin admitir prueba en contrario, que en el caso de titulares que posean de manera indirecta bienes en el país a través de participaciones en el capital social o equivalente de sociedades, empresas, establecimientos estables, patrimonios de afectación o explotaciones domiciliados, o en su caso, radicados en el exterior, que dichos bienes pertenecían de manera indirecta a personas físicas domiciliadas en el exterior o a sucesiones indivisas allí radicadas.

Con el propósito de asegurar el ingreso del impuesto, la ley designaba como responsables sustitutos a los entes sociales, por las

participaciones en su capital que pertenezcan de manera directa o indirecta, a los sujetos pasivos del gravamen mencionados en el primer párrafo del mencionado artículo. A raíz de esto, el contribuyente sostenía que la empresa argentina, cuyo capital pertenecía a residentes de Alemania estaba sujeta en virtud de esta ley a una obligación más gravosa que aquella que pesaba sobre otra empresa argentina similar, y que por lo tanto, se lesionaba la obligación internacional de no discriminación establecida en el Convenio para evitar la Doble Imposición entre la República Argentina y la República Federal de Alemania con respecto a los impuestos sobre la renta y el capital.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación (“CSJN”) señaló que la ley tributaria interna podría sufrir restricciones o ser invalidada en caso de que sea inconciliable con un convenio internacional suscripto por la Argentina.

Sin embargo, consideró que en el caso en particular no se encontraban configurados los extremos requeridos para sostener la existencia de un trato discriminatorio. En este sentido, señaló que la finalidad seguida por la norma consiste en hacer efectiva la percepción del gravamen respecto del propietario extranjero de ese patrimonio (situado en el país), y no la de establecer un trato más gravoso a los no residentes.

Más recientemente, la cuestión fue nuevamente planteada ante los tribunales argentinos en la causa “*Pirelli Neumáticos SAIC c/ DGI*”<sup>16</sup>.

En éste caso, la compañía local celebró un contrato de licencia de patentes y asistencia técnica con una compañía extranjera vinculada, radicada en Italia. Este contrato fue inscripto ante el Instituto Nacional de la Propiedad Industrial (“INPI”) con posterioridad a la fecha del pago de las regalías fijadas como contraprestación.

Bajo este escenario, al momento del pago de las regalías la actora retuvo el 18% en concepto de pago único y definitivo del Impuesto a las Ganancias, aplicando la tasa prevista en el CDI firmado entre Italia y Argentina. Asimismo, computó como gasto deducible el pago de las regalías.

El fisco Argentino impugnó tanto la deducción realizada y la alícuota de retención aplicada al momento del pago, considerando que en tanto el contrato había sido inscripto ante el INPI en forma

13 EL CDI suscripto con Suiza no se encuentra vigente a la fecha.

14 Corte Suprema de Justicia de la Nación, “*Hoechst A.G. v. Dirección General Impositiva s/ juicio de conocimiento*”, sentencia del 28 de abril de 1998.

15 Ley N° 21.282.

16 CámaraNac. de Apelac. Cont. Adm. Fed., Sala V, sentencia del 23 de mayo de 2013.

extemporánea no correspondía la deducción de las regalías pagadas, como así tampoco la tasa reducida de retención aplicada, debiéndose aplicar –a criterio del fisco– la alícuota general del 31.5% prevista en la Ley del Impuesto a las Ganancias.

Ahora bien, el CDI suscrito entre Argentina e Italia establece en su artículo 12, apartado 1, inciso b) que:

*“b) el 18 por ciento del monto bruto de las regalías en todos los demás casos. De todas formas, la limitación de tasa de impuesto sólo se aplica por parte de Argentina en la medida en que los contratos que dan lugar al pago de dichas remuneraciones han sido aprobados por las autoridades competentes de Argentina de acuerdo con las disposiciones de su ley sobre transferencia de tecnología.”*

Así, y de acuerdo con la legislación argentina, a efectos de aplicar la alícuota reducida determinada en el citado CDI, el contrato debe ser inscripto ante el INPI. Recordemos en este punto que la inscripción ante dicho Organismo fue posterior al pago de las regalías. Por lo tanto, en relación a este punto, Pirelli Neumáticos SAIC decidió adherirlos importes reclamados al régimen de regularización impositiva previsto por la ley 26.476, consintiendo el planteo del fisco.

Por otro lado, respecto de la deducibilidad de los gastos, el Tribunal Fiscal de la Nación resolvió que no era aplicable la cláusula de no discriminación prevista en el CDI, en tanto lo establecido por el citado artículo 12, apartado 1, inciso b) era, a su entender, aplicable también respecto de este punto.

Dicho decisorio fue apelado ante la Cámara, quien consideró que el requisito de que el contrato haya sido aprobado por la autoridad competente de Argentina sólo se incorporó a efectos de aplicar la tasa reducida (18%) sobre las sumas giradas al extranjero en concepto de regalías, y no respecto a la deducibilidad de las retribuciones acordadas.

En este sentido, señaló que si las deducciones de los pagos no puedan realizarse en las mismas condiciones que si hubieran sido realizados a un residente argentino, ello constituiría una violación al principio de no discriminación contenido en el CDI firmado entre Argentina e Italia<sup>17</sup>. En

consecuencia, la Cámara revocó la sentencia en este punto, convalidando la deducción de las regalías realizada por Pirelli Neumáticos SAIC.

## 7. Conclusiones

Tal y como se señaló al inicio, la globalización de los negocios y la internacionalización de la economía traen aparejada la necesidad de adoptar medidas tendientes a evitar conflictos recurrentes en materia de tributación internacional, tales como la doble imposición, a fin de fomentar el comercio internacional. Más aún en los países latinoamericanos, donde las inversiones extranjeras tienen un papel fundamental en la estructuración de sus economías.

Con este objetivo los Estados han adoptado distintas medidas, dentro de las cuales corresponde destacar la implementación de acuerdos bilaterales como los CDI. Estos instrumentos no solo contienen medidas para evitar la doble imposición, sino que establecen ciertos principios fundamentales, como el de no discriminación en materia tributaria.

La interpretación y determinación del alcance de estos principios resulta de especial trascendencia para su correcta aplicación, a modo de otorgar ciertas garantías y estabilidad a las inversiones de los no residentes, como así también respecto de los contribuyentes locales. En este sentido, debe observarse su correcta aplicación por parte de los tribunales locales, haciendo efectivo el principio de *“pacta sunt servanda”*, rector de las relaciones internacionales.

El principio de no discriminación en materia tributaria ha sido receptado por la gran mayoría de los CDI suscritos por Argentina, y refrendado por su jurisprudencia. En este sentido, si bien el fallo *“Pirelli Neumáticos SAIC”* comentado no ha sido resuelto por la CSJN, la doctrina que de él emana constituye un avance en la materia.

Ello así, en tanto que la doctrina de este fallo podría considerarse extensiva y aplicable a otro tipo de restricciones, que también podrían ser consideradas discriminatorias, tales como la limitación de la deducción de intereses por capitalización exigua en el Impuesto a las Ganancias<sup>18</sup> y de las retribuciones que se abonen por la explotación de marcas y patentes a sujetos del exterior<sup>19</sup>, entre otras.

17 El artículo 25 de ese convenio dispone que los intereses, regalías y otros gastos que pague una empresa en un Estado contratante a un residente del otro Estado contratante serán deducibles a los efectos de la determinación del beneficio imponible de dicha empresa, en las mismas condiciones que si hubieran sido pagados a un residente del Estado mencionado en primer término.

18 En Argentina existen restricciones para la deducción de intereses de deudas contraídas con sujetos controlantes del exterior, pero no se limita tal deducción cuando provienen de endeudamientos obtenidos localmente.

19 En estos casos, sólo resulta deducible el 80% de lo pagado; mientras que lo pagado a sujetos residentes es deducible hasta un 100%.

Resulta así esencial el papel de todos los actores involucrados, a fin de garantizar el cumplimiento de las cláusulas contenidas en los CDI, de forma tal de lograr una tributación equitativa en el contexto actual de relaciones económicas transfronterizas. Principalmente, de parte de los Estados, a efectos de incluir los principios fundamentales como el de no discriminación

en los CDI a suscribir, e incorporarlos en los CDI vigentes, no obstante la ardua tarea que dichas negociaciones puede conllevar. Pero, especialmente, es fundamental el avance de la jurisprudencia en el reconocimiento y protección de los derechos y obligaciones que surgen de los instrumentos internacionales ya suscriptos en la materia. 