

ALADI/SEC/Estudio 202/Rev.1

**ANÁLISIS COMPARATIVO DE LOS MODELOS
DE CONVENIOS DE DOBLE TRIBUTACIÓN EN MATERIA
DE COMERCIO DE SERVICIOS PROFESIONALES**

ALADI

Asociación Latinoamericana de Integración
Associação Latino-Americana de Integração

**ANÁLISIS COMPARATIVO DE LOS MODELOS
DE CONVENIOS DE DOBLE TRIBUTACIÓN
EN MATERIA DE COMERCIO DE SERVICIOS
PROFESIONALES**

ALADI/SEC/Estudio 202/Rev. 1¹

Montevideo, noviembre de 2012

¹ Los conceptos vertidos en este Estudio son de la exclusiva responsabilidad del autor y no reflejan necesariamente los criterios de la Secretaría General.

**ANÁLISIS COMPARATIVO DE LOS MODELOS
DE CONVENIOS DE DOBLE TRIBUTACIÓN
EN MATERIA DE COMERCIO DE SERVICIOS
PROFESIONALES**

ALADI/SEC/Estudio 202/Rev. 1¹

Montevideo, noviembre de 2012

¹ Los conceptos vertidos en este Estudio son de la exclusiva responsabilidad del autor y no reflejan necesariamente los criterios de la Secretaría General.

Secretaría General de la ALADI:

Carlos Álvarez

Secretario General

Cesar Llona

Subsecretario

Pablo Rabczuk

Subsecretario

María Clara Gutiérrez

Jefa de la Oficina de Asuntos Institucionales y Comunicación

Carlos Aldeco

Jefe del Departamento de Acuerdos y Negociaciones

Este trabajo fue realizado por el Dr. Mariano Preve Damiani, a solicitud de la Secretaría General de la ALADI, en cumplimiento de la actividad II.15 del Programa de Actividades de la Asociación para el año 2012.

2012, ALADI Secretaría General

Tel.: +598 24101121 Fax.: +598 24190649

Cebollatí 1461 Código Postal 11200

Montevideo – Uruguay

sgaladi@aladi.org

<http://www.aladi.org>

ISBN: 978-9974-8356-2-7

Los usuarios pueden copiar, descargar e imprimir los contenidos de la publicación sin fines de lucro, respetando la integridad de la misma y sin realizarle modificaciones, siempre que se mencione a la Secretaría General de la ALADI como fuente del material.

Los estudios realizados por consultores externos de la ALADI, incluidas las opiniones expresadas en ellos, son de responsabilidad personal de los autores y no de la Asociación, ni de sus países miembros.

ÍNDICE

Prólogo	5
1. Introducción	7
2. Doble tributación internacional en materia de servicios profesionales.....	9
2.1 El problema de la doble tributación.....	9
2.2 CDIs suscriptos por países miembros de ALADI.....	12
2.3 Otros obstáculos legales a considerar en el comercio de servicios.....	14
3. Análisis comparativo de los modelos de CDI en materia de servicios profesionales.....	16
3.1 Aclaración previa: la cuestión de la residencia fiscal.....	16
3.2 Servicios personales independientes.....	17
3.3 Servicios personales dependientes.....	21
4. Análisis valorativo de la aplicación de CDI frente al comercio internacional de servicios profesionales.....	25
5. Tendencias regionales en materia de suscripción de CDIs.....	29
6. Conclusiones.....	32
Bibliografía.....	34
Anexo.....	35

PRÓLOGO

El presente Estudio surge de un intercambio de ideas desarrollado en el marco de la 1º y 2º “Reunión de Funcionarios Gubernamentales Especializados en Servicios”, en el cuál los funcionarios manifestaron la relevancia de analizar la incidencia de los aspectos tributarios y los Convenios para evitar la Doble Tributación en el comercio de servicios. Asimismo, se entiende que dicho análisis aportaría a la Asociación un panorama general de las distintas visiones de los países miembros y organismos internacionales competentes sobre las implicancias tributarias vinculadas al comercio de servicios. En este sentido, el Estudio analiza la doble tributación, su vinculación con el comercio de servicios profesionales, la evolución histórica de los Convenios de Doble Tributación a nivel mundial y regional, los modelos de Convenios existentes (OCDE y ONU), las diversas políticas en materia de suscripción de CDT en los países miembros y finalmente las tendencias regionales en la materia.

Por lo expuesto y en cumplimiento de la Actividad II.15 “Estudio comparado sobre los Modelos de Convenios para evitar la Doble Tributación y su incidencia en el comercio de Servicios” del Programa de Actividades 2012 de la Asociación, la Secretaría publica el presente Estudio para su difusión en diversos ámbitos.

1. Introducción

En este breve informe se realizará un análisis comparado de los modelos de Convenios de Doble Imposición (“CDI”) de mayor vigencia en la actualidad, en particular los preparados por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (“OCDE”) y la Organización de Naciones Unidas (“ONU”). El análisis no abarcará todas las materias tratadas por dichos modelos sino exclusivamente a la regulación sobre la tributación internacional de los servicios profesionales.

Este trabajo se compone de cinco partes. En primer lugar, se comenta sobre la problemática de la doble tributación en materia de servicios profesionales y sobre la evolución histórica del fenómeno de los CDIs a nivel internacional y regional. En este punto se enfatiza que el problema de la doble tributación es una barrera de entre otras para la facilitación del comercio de servicios profesionales en la región y que una política de suscripción de CDIs no necesariamente supone un mayor volumen de comercio.

En segundo lugar, se describen las reglas contenidas en los modelos CDI de OCDE y ONU sobre la tributación de las rentas obtenidas por servicios personales independientes y dependientes. Se analizan en forma detallada las provisiones contenidas en los artículos 14 y 15 de los modelos de CDI de OCDE y ONU y sus variantes a través de sus sucesivas revisiones.

En tercer lugar, se analiza en forma valorativa la política de suscripción de CDIs en materia de servicios profesionales y se concentra en responder a quiénes favorecen dichos CDIs, a quiénes perjudica y a qué tipos de Estados favorece y perjudica.

En cuarto lugar, se relacionan las tendencias en la región frente a los CDIs, revisando a nivel general cuáles han sido las políticas de distintos Estados de la región frente al tema de los CDIs y cuáles han sido los fundamentos de dichas políticas.

Por último, se cierra el estudio con unas conclusiones a modo de resumen.

No forma parte de este trabajo el análisis de la legislación tributaria interna de los países de ALADI ni las particularidades que supone la falta de armonía entre ellas para ningún país en particular.

Tampoco se realizará un análisis de conveniencia o ventajas comparativas de ningún país específico miembro de ALADI respecto de otros en materia de servicios profesionales.

2. Doble tributación internacional en materia de servicios profesionales.

2.1. El problema de la doble tributación.

En el ámbito de la prestación internacional de servicios no resulta infrecuente la ocurrencia de la doble imposición en materia de rentas por más de un Estado, inclusive cuando los servicios son ejecutados enteramente fuera del país de destino.

Existe doble tributación internacional cuando sobre una misma renta o patrimonio de una persona, hay dos o más Estados que aplican un gravamen sobre esa renta o patrimonio.

Existen diferentes formas en las que puede ocurrir la doble tributación internacional.

Cabe distinguir a este respecto, las siguientes situaciones:

- Cuando una persona sea residente de un Estado y obtenga rentas o posea patrimonio en otros Estados y sendos Estados gravan esas rentas o patrimonio;
- Cuando dos o más Estados gravan a una misma persona por su renta y su patrimonio en todo el mundo (renta o patrimonio mundial); y
- Cuando dos o más Estados gravan a una misma renta o patrimonio de una persona no residente en ninguno de ellos.

La primera situación, que es la más común, refiere a cuando una persona o entidad residente en un país A obtiene rentas o posee un patrimonio en un país B, siendo que el país A adopta como principio de potestad tributaria el criterio de la residencia, mientras que el país B adopta el criterio de la fuente.

Es importante aclarar que el criterio de la fuente consiste en aplicar tributos a las rentas y patrimonio ubicados u originados en el territorio del Estado que los aplica (p. ej. un Estado A aplica tributos solo a la renta o patrimonio ubicada o generada en el territorio del Estado A; si dicho patrimonio o renta se ubica o se genera en territorio del Estado B, el Estado A no le aplica tributos). Por su parte, el criterio de la residencia consiste en aplicar tributos a las rentas o patrimonio

que posean los residentes en el Estado que los aplica, independientemente de dónde se ubican o generan dichas rentas o patrimonio (p. ej. un Estado A aplica tributos a todas las rentas o patrimonio de los sujetos residentes en dicho Estado A, aun cuando las rentas o patrimonio se ubiquen o generen en el Estado B). Este criterio de la residencia también se denomina principio de la renta universal o renta mundial.

La segunda situación, supone que dos o más países adoptan el criterio de la residencia (renta mundial), para determinar el ámbito de aplicación de su potestad tributaria. El problema surge en esta situación cuando los países adoptan diferentes posiciones sobre el alcance del concepto de residencia. Esto es, cuando para un país A el concepto de residente se define con base en la permanencia en el país por un cierto período (ej. 180 días) y el país B cuando la persona tiene una casa habitación en su territorio, pudiendo una misma persona ser residente en ambos países, A y B.

La tercera situación, al igual que en la anterior, existe coincidencia de principios jurisdiccionales: ambos países adoptan el criterio de la fuente que determina que los impuestos a la renta y al patrimonio se aplicarán cuando la renta se genere o el patrimonio se encuentre en su territorio. El problema se genera en esta situación cuando difieren las definiciones sobre ubicación territorial de la renta o el patrimonio: si un país A establece que la fuente de los intereses generados se ubica en su territorio cuando el capital está colocado en él o utilizado económicamente allí y el país B determine la ubicación de la renta en el lugar donde se domicilie el deudor de esos intereses.

En efecto, y tanto cuando los países adoptan el criterio de la residencia, como también cuando adoptan el criterio de la fuente en materia de imposición a la renta, es frecuente que se graven, por vía de retención, todos o algunos servicios recibidos desde el exterior por parte de sujetos locales. Esta práctica, bastante generalizada, tiene ante todo un fin antievasivo: suponiendo que si un contribuyente pretende fraguar un gasto es más fácil hacerlo con un sujeto del exterior, prácticamente incontrolable para el Fisco local, se corta camino admitiendo la deducción de gastos con sujetos del exterior pero sometiéndolos, en todos o muchos casos, a una retención en cabeza del contribuyente que pretende deducir tal gasto.

El fenómeno de la doble tributación genera un doble efecto distorsivo en el comercio de servicios. Por un lado, sirve de protección a

los proveedores locales de servicios en detrimento de los proveedores de servicios del país con el que se produce la doble tributación. En efecto, el incremento de los costos impositivos al proveedor de servicios del exterior opera como una barrera al comercio que favorece a los proveedores de servicios equivalentes locales que no sufren dicha carga. Esto tiene la lógica consecuencia de afectar a los consumidores del servicio quienes no podrán optar por el proveedor más eficiente. Por otro lado, el doble efecto distorsivo ocurre en la relación con los proveedores de servicios residentes de Estados con los que el Estado del receptor del servicio sí cuenta con un CDI. Ello por cuanto el proveedor del servicio afectado por la doble tributación se verá relegado en sus aspiraciones de ingresar al mercado de destino frente a otros proveedores de un tercer Estado con el que el Estado de destino sí tiene un CDI. Esto tiene la lógica consecuencia de que se genere una preferencia a favor del Estado con CDI y hacer de este un país más atractivo para la radicación de inversiones en servicios.

Para llegar a esta conclusión partimos de la base que los proveedores de servicios profesionales fijan sus precios por la demanda y no por sus costos, por lo que ellos absorben la doble carga tributaria. Esto es aplicable para todos los proveedores de servicios del mundo, tanto sean de países desarrollados como en vía de desarrollo, con la escasa excepción de los servicios que se prestan bajo regímenes de monopolio o en algunos casos de servicios protegidos por patentes o licencias.

El problema de la doble tributación adquiere aún más relevancia en el sector de servicios profesionales. A diferencia de los flujos de inversiones de capital o de comercio de mercaderías, el sector de servicios profesionales es por lo general menos móvil y por tanto, más expuesto a las distorsiones que genera la doble tributación. En el caso de los servicios profesionales, la movilidad se ve reducida por el hecho de que el proveedor del servicio debe desplazarse él hacia el país de destino o hacia un tercer país con el cual exista un CDI vigente, lo cual genera una serie de costos y barreras más altos que en otros flujos de comercio. También genera más dificultades el hecho que los proveedores de servicios profesionales son personas en ejercicio liberal de su profesión y no compañías con grandes capitales que pueden elegir la jurisdicción más conveniente a sus intereses (el llamado “treaty shopping”). Ello hace que el problema merezca aún mayor atención en el sector del comercio de servicios profesionales.

De todos modos, como se enfatizará más adelante, el problema de la doble tributación no supone la única ni la mayor barrera al comercio de servicios profesionales en la región. Otros factores también atentan contra el crecimiento del comercio de servicios profesionales, tales como el no reconocimiento automático de títulos, los regímenes de residencia y en menor medida, reglas sobre trato nacional. Tal como se señalará, por estas razones, una política que tienda a favorecer el intercambio de servicios profesionales en la región únicamente mediante la suscripción de CDIs, muy probablemente no consiga liberalizar las otras barreras que afectan dicho intercambio.

2.2. Reseña histórica del origen de los CDIs. CDIs suscriptos por países miembros de ALADI.

Previo a analizar el origen de los CDIs, es importante preguntarse para qué se suscriben, cuál es su fundamento. A nivel general, se puede afirmar que mediando un CDI vigente, las rentas derivadas de la prestación internacional de servicios estarán amparadas en los mecanismos para evitar la doble imposición.

No existiendo CDI, por el contrario, la doble imposición internacional seguramente será inevitable, puesto que la legislación interna de muchos países no contiene mecanismos que la eviten.

El fenómeno de los CDIs no es nuevo y se remonta a casi un siglo atrás. El primer impulso real en la difusión de los CDIs fue de la Liga de las Naciones en la década de 1920. En el seno de esta organización, en 1923 se presentó el denominado Informe sobre Doble Imposición y que diera lugar al primer modelo de CDI publicado en el año 1927. Este modelo favorecía los derechos de imposición del país de residencia en el ámbito de las operaciones internacionales.

Siguiendo con este impulso, en 1929 la Liga de las Naciones formó un Comité Fiscal del cual emanaron los modelos de CDI de 1933 y su revisión de 1935, los cuales no fueron adoptados. Años después, se reunieron las conferencias regionales en la ciudad de México en 1940 y en 1943, surgiendo de ésta última el modelo que asignaba jurisdicción exclusiva al país de la fuente. Poco tiempo después, sobre la base de este modelo, en 1946 en Londres se adoptó un nuevo modelo pero que cambió la filosofía de base del anterior, para dar jurisdicción fiscal como regla general al país de la residencia.

Tras la creación de la ONU en 1945, en el ámbito del Consejo Económico y Social se conformó la tarea de redactar un nuevo modelo de CDI. No se logró prepararlo en la forma proyectada y solo pudo obtenerse una resolución en la que se marcó las diferencias entre los países desarrollados y los en vías de desarrollo sobre el tema.

Frente a esta situación, en la década de 1950, la Organización para la Cooperación Económica Europea (OEEC) recobró el impulso de crear un nuevo modelo para los países que la conformaban, todos ellos, países desarrollados. La OEEC se transformó en la OCDE en 1960 y en el año 1963, el Comité de Asuntos Fiscales de esta organización preparó un modelo de CDI, al que se anexaba su comentario oficial. Frente a este modelo, numerosos países miembros de la OCDE formularon sus observaciones y reservas, lo cual generó diferentes aplicaciones de sus reglas entre los países que formularon reservas.

Este modelo de CDI de OCDE fue el adoptado por los países desarrollados en sus negociaciones de CDIs y luego también fue adoptado por los países en vías de desarrollo. Hoy en día, el modelo de OCDE es el más utilizado de todos a nivel internacional y en la región. Este modelo ha tenido varias revisiones, siendo la última en 2008.

Por otro lado, en 1980 se creó el modelo de CDI de la ONU como respuesta a los planteos de países en vías de desarrollo por oposición al modelo de OCDE concebido por los países desarrollados para armonizar sus respectivos regímenes tributarios, sin considerar las particularidades de países en vías de desarrollo (p. ej. la aplicación del criterio de la fuente). El modelo de ONU fue teniendo actualizaciones siendo la última la de noviembre de 2011 y aprobada en marzo de 2012. Sin embargo, este modelo de ONU fue perdiendo difusión y es hoy utilizado claramente en menor medida que el modelo de OCDE, incluso por países en vías de desarrollo entre sí. Es muy importante marcar la diferencia actual entre ambos modelos en relación a servicios personales independientes: mientras el modelo de ONU lo incluye en el art. 14, bajo el modelo de OCDE fue eliminado y reconducido al art. 7 (Beneficios de Empresa) a partir del año 2000.

A nivel regional, los países miembros de ALADI han celebrado numerosos CDIs entre ellos y con terceros países no miembros. Esta tendencia se ha acentuado en los últimos años, con la celebración de nuevos CDI de países de la región con terceros países principalmente, y en menor medida entre sí.

Es importante destacar que los países miembros del Grupo Andino han avanzado más que otros países de la región en materia de armonización de sus regímenes tributarios. Así, el Grupo Andino adoptó una normativa común para evitar la doble tributación entre sus países miembros y proyectó un modelo de CDI para utilizar entre sus países miembros y terceros países. Estos esfuerzos son de vieja data y se remontan hasta el año 1971 aunque recientemente han perdido difusión, al punto que los modernos CDI celebrados por países del Grupo Andino con terceros países siguen el modelo más influyente en la actualidad que es el de OCDE.

En el cuadro Anexo se listan los CDI celebrados por los países de ALADI entre sí, lo cual por su número da cuenta de los avances realizados hasta la fecha.

Dentro de esta reseña, es importante mencionar el proyecto de modelo de CDI para los países de ALADI preparado en 1994, el cual en materia de servicios personales independientes adoptaba el criterio general de la residencia al igual que el modelo de OCDE y ONU.

2.3. Otros obstáculos legales a considerar en el comercio de servicios profesionales.

En el sector del comercio internacional de servicios profesionales, es fundamental considerar otros factores legales además de la armonización tributaria. Sólo para no dejar de mencionar los dos más importantes, haremos breve referencia a la problemática que plantea el reconocimiento internacional de los títulos profesionales nacionales y la problemática de la obtención de la residencia legal en los diferentes países. Otros elementos de menor importancia y que no entraremos en su análisis son reglas internas sobre trato nacional sobre los prestadores de servicios profesionales.

Este aspecto es de fundamental importancia, ya que una política de incentivo al comercio de servicios profesionales que se base exclusivamente en evitar la doble tributación, muy probablemente no conseguirá su propósito. Afirmamos esto en el entendido de que existen otros factores que afectan de igual o mayor manera el comercio de servicios profesionales que la doble tributación.

El comercio internacional de servicios profesionales puede realizarse por uno de dos modos: o bien mediante su realización desde

fuera del país de destino del servicio o bien desde el país de destino por un proveedor que ha de desplazarse desde el exterior hacia allí.

Bajo la primera modalidad, el obstáculo al comercio de servicios profesionales se encuentra en el reconocimiento del título profesional otorgado en el extranjero y las regulaciones nacionales que restringen el ejercicio de las profesiones liberales a los sujetos con título habilitante. Este es un aspecto de armonización legal muy importante para promover el comercio internacional de servicios.

Normalmente, todos los países exigen dentro de sus límites nacionales (o estatales, provinciales, municipales) la obtención de un título habilitante para el ejercicio de una profesión. Frente a los títulos expedidos en el extranjero, cada Estado tiene su propio procedimiento de reconocimiento, tanto en la legislación interna como en tratados celebrados con otros Estados. Un criterio general adoptado en este sentido es el de la “razonable equivalencia”, mediante el cual cada Estado tiene un mayor o menor grado de discrecionalidad para evaluar las calificaciones de los profesionales del extranjero para ejercer su profesión dentro del propio territorio.

Bajo la segunda modalidad, es decir, para la prestación de servicios por profesionales extranjeros dentro del país de destino del servicio (o de un tercer estado diferente del de su residencia habitual), es un factor importante la armonización de los regímenes de residencia legal. La obtención de la residencia legal puede ser un obstáculo real para el desarrollo del comercio de servicios profesionales, según los requerimientos de cada país. Este elemento sería recomendable atender en un programa de promoción del comercio de servicios profesionales.

3. Análisis comparativo de los modelos de CDI en materia de servicios profesionales.

3.1. Aclaración previa: la cuestión de la residencia fiscal.

En los párrafos que siguen analizaremos brevemente las disposiciones de los modelos de CDI de OCDE y de la ONU en materia de servicios personales independientes y dependientes. Dada la similitud en la estructura de ambos modelos, se tomará como referencia principal el modelo de CDI de OCDE y se hará especial referencia al modelo de ONU cuando difiera del de OCDE.

Antes de avanzar en el análisis sustancial, se impone realizar una precisión importante sobre el alcance de los modelos. Ambos modelos aplican exclusivamente a los residentes de un Estado Parte del CDI, por lo que es importante tener en cuenta el concepto de residente fiscal a los efectos del CDI.

Los CDI se aplican exclusivamente a las personas físicas o jurídicas residentes en uno de los Estados Partes. Un punto importante a mencionar es que no toma el criterio de la nacionalidad, sino el de la residencia.

Por residencia, los CDI entienden que una persona es residente de un Estado, cuando según las leyes internas de ese Estado, sea sujeta a imposición en él por razón de domicilio, residencia, sede de dirección, lugar de constitución o cualquier otro criterio de naturaleza análoga. Pero dado que los CDI se remiten a la legislación interna de cada Estado para determinar la residencia fiscal, pueden sobreponerse los criterios y una misma persona tener residencia en ambos países (o en ninguno).

La lógica de los CDI es que una persona puede ser residente sólo en un Estado contratante, no en los dos simultáneamente. Cuando los criterios internos de cada Estado determinan que una misma persona pueda tener a los efectos de los CDI residencia en ambos Estados a la vez, los CDI establecen reglas para destrabar esta situación. Ejemplo de dichas reglas son los criterios subsidiarios de residencia que se aplican “en cascada”, es decir, uno subsidiario del otro. Ellos son la vivienda permanente o su centro de intereses vitales, donde viva habitualmente, su nacionalidad o donde de común acuerdo lo resuelvan los Estados Parte. Para las personas jurídicas, se aplica el criterio

subsidiario de considerarla residente donde tenga su sede de dirección efectiva.

Hecha esta aclaración, en los párrafos que siguen analizaremos brevemente los modelos de CDI sobre el tratamiento a dar a las rentas obtenidas de servicios personales independientes y de servicios personales dependientes.

3.2. Servicios personales independientes.

La cuestión de los servicios personales independientes refiere a la situación en la que una persona residente en un Estado presta servicios en otro Estado diferente al de su residencia, en donde obtiene una renta. El punto a determinar por los modelos de CDI es qué Estado puede gravar la renta del prestador del servicio: si el Estado de su residencia o el de la fuente.

Sobre esta cuestión, los modelos divergen. El modelo de CDI de OCDE históricamente incluyó una provisión en su artículo 14 sobre “Servicios Personales Independientes”, pero la misma fue suprimida en la revisión efectuada en el año 2000. A partir de entonces, las rentas de personas derivadas de la prestación de servicios independientes se subsumen en el artículo 7, referido a las rentas empresariales.

En cambio, el modelo de CDI de ONU mantuvo el artículo 14 (con algunas diferencias) y será el que analizaremos en este caso. Es importante marcar la relevancia de esta cuestión en el tema de este estudio, que trata precisamente sobre los servicios profesionales transfronterizos.

El artículo 14 del modelo de CDI de ONU (en su última versión de 2011) bajo el título de “Servicios Personales Independientes” dice:

“1. Las rentas obtenidas por un residente de un Estado Contratante por la prestación de servicios profesionales o el ejercicio de otras actividades de carácter independiente, sólo podrán someterse a imposición en ese Estado excepto en las siguientes circunstancias, en las que dichas rentas también podrán someterse a imposición en el otro Estado:

- (a) Si dicho residente tiene en el otro Estado Contratante una base fija de la que disponga regularmente para el desempeño de sus actividades;*

en tal caso, sólo podrá someterse a imposición en ese otro Estado Contratante la parte de la renta atribuible a dicha base fija; o

(b) Si permanece en el otro Estado Contratante por un período o períodos que sumen o excedan en total 183 días durante cualquier período de 12 meses; en tal caso, sólo podrá someterse a imposición en ese Estado la parte de la renta obtenida de las actividades desempeñadas por él en ese otro Estado.

4. *La expresión “servicios profesionales” comprende especialmente las actividades independientes de carácter científico, literario, artístico, educativo o pedagógico, así como las actividades independientes de médicos, abogados, ingenieros, arquitectos, dentistas y contadores”.*

Como principio general se establece la regla de la tributación exclusiva en la residencia del profesional y cómo excepción, la posibilidad de tributar también en el Estado de la fuente o donde se presta físicamente el servicio.

En el debate preparatorio del CDI a nivel de ONU, varios países en vías de desarrollo abogaron por mantener exclusivamente el criterio de la fuente y no restringirlo solamente al caso de la base fija (como era el criterio del modelo CDI de OCDE). Mientras tanto, varios países desarrollados expresaron su idea de que para fomentar la exportación de servicios no debería gravarse la renta en el país de la fuente, excepto que el servicio se preste desde una base fija en dicho país. Los países en vías de desarrollo también mostraron su opinión favorable a gravar en el país de la fuente si el profesional permanecía en el país de la fuente por un período considerable de tiempo, lo cual también fue admitido por varios países desarrollados.

Una primera aclaración es que esta provisión refiere al servicio profesional prestado *directamente* por el profesional al beneficiario o a quién paga por el mismo y no a través de una relación contractual o de empleo con una empresa prestadora del servicio. Cuando el profesional preste sus servicios a través de una empresa como empleado o contratado, ello no se rige por esta provisión sino por el artículo 15 sobre servicios dependientes.

En segundo lugar, corresponde puntualizar que el alcance de “servicios profesionales” excluye las actividades comerciales o indus-

triales y como se dijo, servicios profesionales dependientes. No se incluye tampoco como servicios profesionales del artículo 14 los prestados por artistas y deportistas, que tienen su propia regulación en el artículo 17 de los dos modelos de CDI reseñados.

El concepto de servicios profesionales refiere a las actividades desarrolladas en ejercicio de profesiones liberales. La enumeración que realiza el párrafo 2 es enunciativa y no se trata de una lista taxativa, sino que puede incluir otras profesiones también.

Un tercer punto a analizar, a propósito de la primera excepción a la regla de la residencia es definir el concepto de base fija en el Estado de la fuente. Como ya señalamos, cuando el profesional disponga de una base fija donde desempeñe su actividad en el Estado de la fuente, éste último podrá gravar la renta que el profesional obtenga (normalmente por vía de retenciones).

Sobre el concepto de base fija se ha discutido mucho si debe seguirse el mismo significado que el de establecimiento permanente definido en otra parte de los CDI (artículo 5). Este punto se ha discutido sobre todo en el ámbito de la OCDE, antes de la eliminación del artículo 14 de su modelo en el año 2000. Ambos conceptos tienen una finalidad análoga, cual es la de gravar la renta en el lugar de la fuente cuando el generador de la misma mantiene en el Estado de la fuente un lugar fijo de negocios con cierta estabilidad.

Si bien el concepto de establecimiento permanente ha sido utilizado en algunos casos judiciales como análogo al de base fija, a nivel internacional se entiende que los mismos no son idénticos o intercambiables. Se ha dicho que el concepto de base fija se distingue en dos elementos:

- a) Por el grado de permanencia de la actividad, que en el caso de la base fija es menos exigente, y
- b) Por el lugar donde se presta el servicio, que en el caso de las profesiones liberales no debe por qué estar especialmente equipado para el ejercicio de la profesión.

Estas diferencias son, sin embargo, difíciles de medir, pues pueden haber casos de profesionales que requieran un nivel de equipamiento tal que sin el cual, no puedan ejercer su profesión (ej. dentistas, cirujanos). El punto de determinar si se está ante una base fija

se determinará caso a caso por los jueces que apliquen los CDI. Una última puntualización en este aspecto, es que el modelo de CDI solo permite al Estado de la fuente gravar la renta que sea atribuible a la base fija, no a toda renta que el profesional obtenga de dicho Estado. Esto deja fuera de la retención en la fuente a las rentas obtenidas en dicho Estado que no se hayan generado en relación a la base fija.

El cuarto aspecto a tratar es la excepción de la estadía del profesional en el Estado de la fuente. Como se indicó, el párrafo (b) del artículo 14 del modelo de CDI de ONU establece que el Estado de la fuente podrá gravar la renta cuando el profesional haya permanecido en dicho Estado por un período igual o mayor a 183 días en cualquier período de 12 meses durante el año fiscal. Esta excepción aplica en forma independiente a la anterior, por lo que aquí puede o no haber base fija. Esta redacción (que es una novedad reciente) incluye todos los posibles períodos de 12 meses que comiencen o terminen en un año fiscal dado, para evitar maniobras de abusos. Por ejemplo, casos en los que una persona residía menos de 183 días en un país dentro del año calendario (01/01 al 31/12) pero más de 183 días en un año móvil que culminaba en algún momento de ese año calendario (ej. 01/04 al 31/3). Si se considerase su estadía solamente por los días transcurridos durante el año calendario, esa persona no cumpliría el mínimo, pero si se considera el período móvil de 12 meses cerrado durante ese año calendario, sí lo cumpliría. Bajo esta nueva redacción, en este caso se cumpliría el mínimo de 183 días.

Finalmente, un último comentario sobre la real diferencia entre el modelo de CDI de OCDE y el de ONU sobre servicios profesionales independientes. Si bien el modelo de OCDE eliminó el artículo 14, ahora las rentas de profesionales se subsumen en el artículo 7 sobre rentas de empresas en general. Es importante destacar que ambos artículos (7 y 14) se basan sobre principios similares, como el de gravar la renta por el criterio de la residencia, salvo las rentas obtenidas de establecimiento permanente que se permite gravar también según el criterio de la fuente. El modelo de CDI de OCDE anterior al año 2000 solamente excluía del criterio de la residencia al caso de la base fija, no incluía ninguna excepción sobre la estadía del profesional en el país de la fuente como lo hace el modelo de ONU. Por lo que, no habiendo grandes diferencias conceptuales entre la noción de establecimiento permanente y base fija, el modelo de OCDE sigue un lineamiento similar a la versión anterior al 2000 sobre servicios profesionales independientes.

Para concluir con este punto, resta señalar que en las versiones anteriores del modelo de CDI de ONU, a los dos párrafos (a) y (b) de excepción a la regla de la residencia, se añadía un tercero, el (c) que fijaba un criterio cuantitativo. Se decía que aquellos servicios profesionales que pasaran un monto mínimo fijado de común acuerdo entre los Estados, en ese caso, el Estado de la fuente también podría gravar la renta. Esta excepción se había incluido en el modelo de ONU a pedido de varios países en vías de desarrollo y se dejó de lado por un Grupo de Expertos en el año 1999. En dicha oportunidad se adujo que esta excepción suponía un gravamen innecesario a los negocios ya que se impondría una casi segura retención en la fuente como consecuencia del efecto de la inflación sobre el monto fijo acordado.

3.3. Servicios personales dependientes.

Los servicios profesionales en muchas ocasiones se prestan desde una posición de contratado o empleado de una empresa, esto es, como dependiente. No es menos común este caso que el de los profesionales que ejercen libremente su profesión, ambos siendo por igual servicios que un profesional residente en un país desarrolla en otro.

Pero a diferencia del caso del profesional independiente, el profesional dependiente obtiene una renta por su actuación de parte de la empresa que lo contrata y no de parte del beneficiario final. Aquí se trata de determinar qué Estado puede gravar la renta que obtiene el profesional por su actuación en otro Estado que no es el de su residencia: si el Estado de su residencia o el de la fuente.

Al respecto, los modelos de OCDE y ONU no difieren en este artículo por lo que los comentarios que se realizarán aquí aplican para ambos indistintamente.

El artículo 15 de los modelos dice así:

“ 1. Sujeto a las disposiciones de los Artículos 16, 18, 19 y 20 del presente Convenio, los sueldos, salarios, otras remuneraciones similares obtenidos por un residente de un Estado Contratante en razón de un empleo, sólo pueden someterse a imposición en este Estado, a no ser que el empleo sea ejercido en el otro Estado Contratante. Si el empleo se ejerce en este último Estado, las remuneraciones derivadas de éste podrán ser sometidas a imposición en este otro Estado.

2. No obstante lo dispuesto en el apartado 1 del presente Artículo, las remuneraciones obtenidas por un residente de un Estado Contratante en razón de un empleo ejercido en el otro Estado Contratante sólo pueden someterse a imposición en el primer Estado si:

- a) El perceptor permanece en el otro Estado, en uno o varios períodos, que no excedan de 183 días en cualquier período de 12 meses que empiece o termine en el año calendario respectivo; y
- b) Las remuneraciones se pagan en nombre de un empleador que no es residente del otro Estado; y
- c) Las remuneraciones no sean soportadas por un establecimiento permanente o una base fija que el empleador tiene en el otro Estado.

3. No obstante las disposiciones precedentes de este Artículo, las remuneraciones obtenidas en razón de un empleo ejercido a bordo de un buque o aeronave explotado en tráfico internacional, o a bordo de una embarcación dedicada al transporte interno, pueden someterse a imposición en el Estado Contratante en el cual la empresa que opera los buques y aeronaves tiene situada la sede efectiva de dirección”.

Como regla general surge que las rentas obtenidas por personas que presten servicios personales como dependientes (profesionales o no) en un país fuera del de su residencia, se gravan por el Estado donde se desarrolla la actividad. Por tanto se pone énfasis en la regla de la fuente pues se asigna potestad tributaria exclusiva al Estado de la fuente cuando allí se desarrolla la actividad o servicio en calidad de dependiente. Es importante remarcar aquí que esta provisión incluye tanto servicios profesionales como no profesionales, a diferencia del artículo 14 que sólo refiere a servicios profesionales.

Un aspecto a determinar es cuál es el lugar donde se desarrolla la actividad. ¿Es este el lugar donde se encuentra físicamente la persona al momento de desarrollar la actividad, donde se paga el servicio o donde se aprovecha económicamente el mismo? Sobre este punto, el Comentario al modelo de CDI de ONU refiere expresamente que lugar de desarrollo de la actividad es aquel donde la persona se encuentra físicamente, por lo que el Estado de fuente no puede gravar la renta sólo si desde allí se pagó el servicio, por ejemplo.

Un segundo aspecto refiere a definir cuándo se está ante una relación de “empleo” según el artículo 15. Sobre este punto, es claro que depende de la ley de cada Estado Parte el definir cuándo se está

ante un empleo y cuándo no, por lo que eventualmente podría ocurrir que los Estados discrepen sobre cuándo hay una relación de empleo y uno de los dos (el de la fuente) aplique una retención resistida por el restante. Aquí aplicaría el procedimiento de consultas entre los Estados para dirimir estas diferencias, sin perjuicio de que existan ciertas pautas de interpretación a tomar en cuenta para definir cuándo se está ante una relación de empleo.

En este sentido, un primer factor a tomar en cuenta es la naturaleza del servicio a prestar. Esto pues se considera lógico que un empleado presta servicios que forman parte integral de las actividades de negocios del empleador. A este fin, una consideración clave es determinar quién corre el riesgo por los resultados del servicio del empleado, si lo es el empleado, allí existe un indicio de que se está ante un contratista independiente y no una relación de empleo.

Otros factores subsidiarios a tomar en cuenta cuando no surge clara la naturaleza del servicio, son determinar (a) quién tiene autoridad para dar instrucciones, (b) quién tiene el control y responsabilidad por el lugar de ejecución del servicio, (c) si la remuneración del individuo es cobrada directamente por el empleador al cliente a quién se presta el servicio, (d) quién puso a disposición del individuo las herramientas necesarias para prestar el servicio, (e) quién determina las calificaciones necesarias del individuo que presta el servicio, (f) quién nombra al individuo para prestar el servicio y quién tiene la facultad de destituirlo, (g) quién tiene el derecho de imponer sanciones disciplinarias relativas al trabajo del individuo, y (h) quién determina las vacaciones y el horario de trabajo del individuo.

Un tercer tema refiere a qué debe considerarse como salario a los efectos del gravamen de la renta. Sobre este punto, se entiende a nivel internacional que se incluye beneficios en moneda y en especie tales como opciones de acciones, el uso de una residencia o automóvil, seguro de salud o membrecías a clubes.

Un cuarto tema a mencionar refiere a las excepciones a la regla de la fuente. Los modelos establecen las excepciones al criterio de tributación en la fuente y vuelven a la regla de la residencia en caso que los tres requisitos se cumplan acumulativamente. Así, no basta para aplicar la excepción que uno o dos de los requisitos se cumplan, se necesitan los tres.

Sobre el primer requisito, se establece que el empleado haya permanecido menos de 183 días en el Estado de la fuente. Este requisito de la permanencia tiene el objetivo de no atribuir al Estado de la fuente una renta en los casos de empleos de corta duración o temporarios. Sobre el plazo y la forma de calcular su duración aplican los mismos comentarios que para los servicios personales independientes.

Sobre el segundo requisito, se establece que el empleador que paga la remuneración no sea residente del Estado de la fuente. El objetivo de este requisito junto al establecido en el párrafo (c) es que la renta del empleo no se grave en la fuente en caso que la empresa que lo paga no lo pueda deducir allí como gasto, por no ser residente en ese Estado o por no ser un gasto del establecimiento permanente, en su caso. Estos requisitos también se justifican para evitar cargas administrativas onerosas en los empleos de corta duración que obstaculicen el desarrollo de servicios por no residentes.

Por último, el tercer requisito es que el empleador si tiene un establecimiento permanente (o una base fija si se trata de un profesional independiente) en el Estado de la fuente, el pago no sea soportado por dicho establecimiento permanente.

El fundamento de las excepciones a la regla de la fuente (y la aplicación de la regla de la residencia) es similar al criterio utilizado a nivel general sobre las rentas empresariales. La idea de fondo es que las rentas puedan gravarse en la fuente cuando en su generación exista un lazo de permanencia y estabilidad con dicho Estado, de lo contrario, el criterio utilizado, tanto a nivel de rentas empresariales como de rentas de empleo es el de la residencia.

Finalmente, el juego de reglas de servicios de profesionales dependientes hace que, en caso de tener potestad tributaria, el Estado de la fuente efectuaría retenciones sobre la renta de la empresa empleadora (establecimiento permanente o base fija) según el artículo 7 y sobre la renta individual del empleado por su salario generado en dicho Estado. Esta doble retención y posterior otorgamiento de crédito fiscal o exención en el país de residencia del empleado pueden generar costos administrativos a los Fiscos respectivos. De todos modos, los Fiscos suelen acordar protocolos para agilizar dichas cargas a los sujetos involucrados.

4. Análisis valorativo de la aplicación de CDI frente al comercio internacional de servicios profesionales.

Luego de analizada la problemática de la doble tributación y de las reglas generales establecidas en los modelos de CDI para evitarla, realizaremos un análisis valorativo de la aplicación de los CDI frente al comercio internacional de servicios profesionales.

Esto responde a las siguientes cuestiones: (a) ¿a quién conviene aplicar las reglas de los modelos de CDI?; (b) ¿a quiénes no conviene aplicar dichas reglas? y (c) ¿existe algún tipo de país al que la aplicación de estas reglas sobre servicios profesionales le sirva más que a otros?

(a) ¿A quién conviene aplicar las reglas de los modelos de CDI?

En relación a la primera cuestión, a quién claramente más conviene la firma de CDI sobre servicios profesionales es a los consumidores. Personas, familias y empresas por igual podrían elegir entre un mayor número de proveedores de servicios profesionales, tanto en su país como en el extranjero, como consecuencia de un CDI entre su país y el país de residencia de profesionales en el exterior. Un CDI fomentaría el comercio de servicios profesionales entre los Estados partes dado el incentivo a los profesionales residentes en el otro Estado a participar del mercado del restante Estado por no sufrir una doble tributación que no se plantea a los profesionales locales. Este factor haría competir a los profesionales residentes en el exterior en igualdad de condiciones con los locales y ello podría generar mayores eficiencias en el mercado de servicios profesionales de ambos Estados partes.

En segundo lugar, beneficiaría a los propios profesionales, especialmente aquellos que trabajan o pueden trabajar con el exterior. Este es un punto clave a tener en cuenta para analizar la factibilidad de una política de mayor fomento al comercio internacional de servicios.

Esto porque si bien la firma de CDI en materia de servicios profesionales favorece a los profesionales, también ellos serían los principales perjudicados. Esto pues los CDI benefician a los profesionales al ampliar su espectro de posibles clientes y mercados en los que actuar. Ya no se limitaría a su propio Estado de residencia o a aquellos en los que unilateralmente contengan reglas de doble tributación, sino también a potenciales clientes en los Estados con los que se firmen CDI. El beneficio radicaría en evitar las retenciones en la fuente que hacen

los Estados con los que no se tiene firmado CDI y poder competir en igualdad de condiciones con los profesionales locales o de terceros Estados que tienen CDI con ese Estado. Sin embargo, al mismo tiempo, los profesionales y sus gremios son uno de los principales obstáculos políticos a la apertura del comercio internacional de servicios, como se verá.

Una forma de analizar esta aparente dicotomía es que el comercio internacional de servicios favorece a una clase de profesionales y perjudica a otra. Sin pasar de ser una conjetura, podemos ver que el comercio de servicios beneficiaría a los profesionales con un mayor nivel de educación, manejo de idiomas y contactos en el exterior y perjudicaría a los profesionales menos calificados, por lo general sin manejo de otros idiomas y con pocos contactos o clientes en el exterior. A mayor nivel de competencia, los estándares de calidad de servicios y exigencias en el mercado tenderían a subir, para beneficio final de los consumidores. Esta razón está, a nuestro juicio, intrínsecamente vinculada a la limitación legal para el ejercicio de ciertas profesiones liberales en ciertos Estados y a la falta de reconocimiento automático de títulos profesionales expedidos en el extranjero en la mayoría de los países.

(b) ¿A quiénes no conviene aplicar dichas reglas?

La segunda cuestión a responder es a quiénes perjudica la firma de CDI en materia de servicios profesionales. Como se dijo, la principal resistencia puede venir de los propios gremios profesionales. Sin embargo, consideramos que la mayor resistencia de los gremios profesionales estaría dirigida contra un reconocimiento automático de los títulos expedidos en el exterior, que habilite a ejercer a profesionales extranjeros en el Estado propio.

Si bien ambos instrumentos, los CDI y los tratados de reconocimiento automático comparten el objetivo de liberalizar el comercio de servicios profesionales, sería lógica una mayor resistencia al segundo que al primero de los instrumentos. Ello pues de instaurar un CDI que elimine la doble tributación, la barrera a la competencia de servicios profesionales por extranjeros seguiría alta en las profesiones en las que se requiere por ley título habilitante para ejercer.

(c) ¿Existe algún tipo de país al que la aplicación de estas reglas sobre servicios profesionales le sirva más que a otros?

Por último, la tercera cuestión a responder es si existen países a los que pueda beneficiar en forma diferenciada la aplicación de un CDI sobre servicios profesionales. Para responder a esta cuestión, se debe aclarar que los beneficios reseñados de eficiencia en el mercado se aplican a todos los países por igual puesto que sus consumidores son los que obtienen el beneficio mayor. Por lo tanto, la respuesta a esta cuestión se limita a analizar los beneficios de ciertos sectores de cada sociedad y no a toda la sociedad en su conjunto, la que se beneficia por una mayor eficiencia del mercado.

Teniendo en cuenta esta aclaración, la respuesta a la cuestión es que sí existen países que obtendrían un mayor beneficio con la liberalización del comercio de servicios profesionales a través de la firma de CDI. En este contexto, los países que más se beneficiarían serían los países con altos índices de capital humano, los países donde mayor es la incidencia de la exportación de servicios en su producto interno y sus respectivos Fiscos. Por otro lado, los países que comparativamente menos beneficios obtendrían de una mayor liberalización del mercado de servicios profesionales, serían los países con índices más bajos de capital humano, los países importadores de servicios y sus respectivos Fiscos.

Los Fiscos de los países importadores de capital sacrificarían las recaudaciones de los impuestos locales a las ganancias percibidos por vía de retención. Como se analizó en el capítulo anterior, la regla en los modelos de OCDE y ONU en materia de servicios personales independientes y dependientes es que el país de la fuente puede gravar en los casos en que exista una relación de cierta estabilidad y permanencia del prestador del servicio con el Estado de la fuente. De lo contrario, sólo el Estado de la residencia del prestador del servicio puede gravar las rentas obtenidas de fuente extranjera.

Sin embargo, esta conclusión no es definitiva. Los CDI benefician a los Fiscos de los países importadores de servicios cuando los prestadores de servicios en ese Estado cumplen con las condiciones de estabilidad y permanencia que establecen los modelos (i.e. la base fija y la permanencia para los profesionales independientes y la permanencia y el empleo por establecimientos permanentes para los profesionales dependientes). En esos casos, los Fiscos de los países importadores de servicios retienen la potestad tributaria de gravar la renta en la fuente mediante la retención y el prestador del servicio podrá deducir dicho impuesto del pago de impuestos que realice en el Estado de su

residencia. Por lo tanto, no puede decirse terminantemente que un CDI en materia de servicios profesionales afecte negativamente a los Fiscos de los países importadores de servicios.

Por otro lado, los CDI en materia de servicios profesionales pueden ser atractivos para Estados importadores de servicios en momentos de expansión económica. En este sentido, ante la creciente necesidad de servicios personales en sectores clave de las economías en expansión (i.e. construcción, ingeniería, arquitectura, informática, entre otros) en ocasiones se forman “cuellos de botella” en los recursos humanos locales y los Estados necesitan profesionales calificados del extranjero. Los CDI permiten a dichos Estados importadores de servicios captar recursos humanos calificados del exterior, renunciando a su potestad tributaria en los casos de servicios temporales de corta duración.

Esta circunstancia, precisamente, podría dar lugar a una liberalización gradual del comercio de servicios profesionales, comenzando en aquellos sectores que los países encuentren limitaciones con sus recursos humanos locales. Una posibilidad en este sentido sería aplicar las reglas de los CDI en materia de servicios profesionales independientes (art. 14 modelo ONU) y de servicios personales dependientes (art. 15 modelos ONU y OCDE) a listas de profesiones que a cada Estado le interese fomentar la liberalización.

5. Tendencias regionales en materia de suscripción de CDIs.

En América Latina, los países han tenido diferentes enfoques frente al problema de la doble tributación a lo largo del tiempo. Las políticas de los países latinoamericanos frente a la suscripción de CDIs han sido diversas entre sí fundamentalmente en función de criterios de política exterior.

Por lo tanto, no puede hablarse de una tendencia general a nivel latinoamericano, sino de diversas posiciones de los distintos países que han ido variando con el tiempo.

A nivel general, podríamos identificar tres diferentes tendencias en los países latinoamericanos sobre el problema de la doble tributación:

- a) La de aquellos países que han suscripto CDIs como instrumento de política de apertura económica y comercial;
- b) La de aquellos países que por la importancia de sus mercados internos, han seguido un programa de suscripción de CDIs propio con los países desarrollados; y
- c) La de aquellos países que han sido presionados por grupos de países desarrollados a suscribir CDIs por razones de transparencia fiscal.

En cuanto a la primera tendencia, cabe señalar que los CDIs son instrumentos de política comercial y económica de los países. Normalmente, los países que quieren aumentar el volumen de comercio exterior de bienes y servicios buscan algún tipo de apertura económica o integración con otros países. Dentro de los instrumentos de apertura económica, se encuentran los Tratados de Protección de Inversiones, los Tratados de Libre Comercio o de integración comercial y los CDIs.

En este sentido, los CDIs ofrecen seguridades de estabilidad y previsibilidad en materia fiscal para incentivar la radicación de inversiones en los países importadores de capital. Este instrumento, como se ha dicho, frecuentemente también ha sido acompañado de políticas de integración comercial, aduanera y de protección de inversiones para facilitar el comercio y fomentar la inversión.

En América Latina, especialmente desde fines de la década de 1970 y especialmente en la década de 1990, muchos países comenza-

ron una etapa de mayor apertura económica y tomaron medidas para incentivar la inversión extranjera.

Así, dentro de los países que iniciaron el proceso de apertura económica, varios de ellos sentaron un programa de suscripción de CDIs. Es significativo que prácticamente todos los CDIs sobre renta y capital firmados por Argentina, Bolivia, Ecuador, Paraguay y Venezuela se hayan firmado entre la década de 1970 y fundamentalmente a partir de la década de 1990.

Esto no significa que otros países que no han iniciado programas activos de CDIs o que los han iniciado tardíamente (Colombia, Perú, Chile) no hayan seguido un proceso de apertura económica. Como dijimos, los CDIs son un instrumento de política económica junto a otros que pueden ser más gravitantes para aumentar los flujos de comercio e inversión.

Un punto a destacar sobre esta tendencia es precisamente, su contracara. Esto es, la tendencia opuesta a no suscribir CDIs o denunciar los ya firmados. Por el momento, no podemos afirmar que exista una tendencia en este sentido en los países de ALADI, sino que algunos casos recientes de denuncias de CDIs pueden considerarse como actos circunstanciales.

En cuanto a la segunda tendencia, podemos ubicar a Brasil, que ha seguido un programa de suscripción de CDIs durante décadas (al igual que Argentina). En este caso, el gran número de CDIs con países desarrollados que tiene Brasil marca el atractivo de su mercado para las inversiones extranjeras. El hecho de haber seguido un programa consistente durante décadas, también marca la capacidad negociadora de Brasil como consecuencia de la importancia de su mercado.

Aquí también podríamos ubicar el caso de México, aunque presenta variantes frente al de Brasil. México siguió un proceso de suscripción de CDIs muy activo a partir de la década de 2000 y por el gran número de CDIs con países desarrollados puede notarse su capacidad negociadora.

Finalmente, una tercera tendencia sería la de países que han activado políticas públicas para ajustarse a los standards internacionales de transparencia fiscal de OCDE y el Grupo de los 20, tal es el caso de Panamá y Uruguay dentro de ALADI.

La fijación de standards internacionales da mayor transparencia en un contexto de dificultades fiscales en los países desarrollados a causa de la crisis económica y de deuda externa de algunos de sus Estados. A través de los CDIs, los países exportadores de capital pueden acceder a información fiscal de los países receptores sobre activos de sus residentes o nacionales en ellos y de esa manera conocer con mayor detalle su capacidad contributiva.

Esto ha motivado que a partir de 2009 estos dos países iniciaran programas de suscripción de CDIs para ajustarse a los standards internacionales fijados por OCDE en la materia y mejorar su imagen en los mercados internacionales.

6. Conclusiones

El fenómeno de la doble tributación supone una barrera al comercio internacional de servicios pues agrega un sobre costo al proveedor de servicios extranjero por oposición al proveedor de servicios local o al de un país con el que se cuenta con un CDI. En materia de servicios profesionales, la doble tributación es aún más distorsiva dada la escasa movilidad del recurso humano involucrado.

Sin embargo, la doble tributación no es la única ni la mayor barrera al comercio de servicios profesionales en la región. Existen restricciones locales de cada Estado para el ejercicio de las profesiones dentro de su respectivo territorio. Estas restricciones constituyen una barrera de acceso al mercado aún mayor que la doble tributación. En las profesiones sobre las que aplican estas restricciones, una política de fomento del comercio de servicios profesionales a través de la suscripción de CDIs debería complementarse con acuerdos de reconocimiento automático de títulos expedidos en el extranjero.

Cabe recordar que los CDI cumplen la función de evitar la doble tributación a través de la asignación de competencia tributaria a uno de los Estados parte y a través de la posibilidad de deducir los tributos pagados en el exterior. Los modelos de CDI de ONU y OCDE tienen regulación específica en materia de servicios profesionales, sea que éstos se presten en forma dependiente o independiente. A diferencia del modelo de ONU que mantiene separada la categoría de servicios personales independientes, el modelo de OCDE a partir de su revisión del año 2000 la subsumió en la categoría de rentas empresariales en general.

En definitiva, existe una posibilidad cierta que muchos Estados se opongan a discutir la liberalización del sector de servicios profesionales. Ello por la presión de grupos de interés internos de cada país, como gremios de profesionales, que se manifiesten en contra de esta opción.

En este contexto, una sugerencia es proponer una agenda de negociación de CDIs sobre ciertas profesiones o grupos de profesiones que sean consideradas clave para los Estados en cuestión y dejar el resto para ulteriores etapas. En conjunto con la suscripción de CDIs, se sugiere también incorporar a la negociación el reconocimiento automático de títulos profesionales expedidos en los restantes Estados

miembros de ALADI y avanzar gradualmente por profesión o grupo de profesiones, tal como se refirió.

ALADI podría servir de ámbito de negociación de instrumentos de liberalización como los referidos, entre dos o más Estados miembros a través de Acuerdos de Alcance Parcial, entre los Estados miembros que muestren mayor interés en participar de este tipo de acuerdos.

Bibliografía.-

- (1) Darío Rajmilovich, *Convenios para evitar la Doble Imposición*, Errepar, Buenos Aires, 2011.
- (2) *Manual para la Negociación de Acuerdos Fiscales Bilaterales entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo*, Naciones Unidas, 1980.
- (3) Philip Baker, *Double Taxation Agreements and International Tax Law*, Sweet & Maxwell, London, 1991.
- (4) *Reflexiones en torno a un Modelo Latinoamericano de Convenio de Doble Imposición*, Fundación de Cultura Universitaria, Montevideo, 2010.
- (5) *Modelo de Convenio para Evitar la Doble Tributación de los Impuestos a la Renta y el Patrimonio entre los Países de la ALADI*, Montevideo, 1994.
- (6) Organisation for Economic Cooperation and Development, *The 2008 Update to the OECD Model Tax Convention*.
- (7) *Cooperación sur-sur en materia de acuerdos internacionales de inversión*, UNCTAD, 2005.
- (8) *UN Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries*, United Nations, New York, 2012.

ANEXO

Convenios para Evitar la Doble Tributación

Fuente: UNCTAD
Publicación: Junio de 2011

País firmante	País firmante	Tipo de Convenio	Fecha de la firma	Número de Convenio
ARGENTINA	Bolivia	Renta y Capital	30/10/1976	11 convenios con países miembros
	Brasil	Renta y Capital	17/05/1980	
	Chile	Renta y Capital	13/11/1976	
	Colombia	Transporte Aéreo y Marítimo	10/05/1972	
	Cuba	Transporte Marítimo	15/12/1978	
	Ecuador	Transporte Aéreo	03/04/1981	
	México	Renta	26/11/1997	
	Paraguay	Transporte Terrestre y Marítimo	25/10/1996	
	Perú	Transporte Aéreo y Marítimo	26/10/1948	
	Uruguay	Transporte	15/05/1950	
	Venezuela	Transporte Aéreo	24/11/1987	
	Australia	Renta y Capital	13/09/1979	
	Austria	Renta y Capital	12/06/1996	
	Bélgica	Renta y Capital	12/06/1996	
	Canadá	Renta y Capital Renta y Capital	29/04/1993	
	China	Transporte Marítimo	30/05/1978	
	Dinamarca	Renta y Capital	12/12/1995	
	Finlandia	Renta y Capital	13/12/1994	
	France	Renta y Capital Renta y Herencia	04/04/1979 15/08/2001	
	Alemania	Renta y Capital	16/09/1996	
	Grecia	Transporte Marítimo	21/03/1950	
	Irán	Transporte Marítimo	30/09/1987	
	Israel	Transporte Aéreo y Marítimo	19/05/1979	
	Italia	Renta y Capital Renta y Herencia	15/11/1979 03/12/1997	
	Japón	Transporte Aéreo y Marítimo	29/12/1975	
	Luxemburgo	Transporte	24/06/2004	
	Malasia	Transporte Aéreo y Marítimo	03/10/1997	
	Países Bajos	Renta y Capital	27/12/1996	
	Noruega	Renta y Capital	08/10/1997	
	Polonia	Transporte Marítimo	28/12/1950	

País firmante	País firmante	Tipo de Convenio	Fecha de la firma	Número de Convenio	
	Portugal	Transporte Aéreo y Marítimo	01/03/1950		
	Rusia	Renta y Capital	10/10/2001		
	España	Renta y Capital	21/07/1992		
	Suecia	Renta y Capital	31/05/1995		
	Suiza	Renta y Capital	23/11/2000		
	Reino Unido	Transporte Aéreo y Marítimo	14/03/1949		
	Estados Unidos	Renta y Capital	03/01/1996		
		Transporte Aéreo y Marítimo	30/12/1987		
		Renta y Capital	07/05/1981	30 convenios con 26 terceros países = 41 convenios en total	
BOLIVIA	Argentina	Renta y Capital	30/10/1976		
	Brasil	Renta	14/02/2005	2 convenios con países miembros	
	Francia	Renta y Capital	15/12/1994		
	Alemania	Renta y Capital	30/09/1992		
	España	Renta y Capital	30/06/1997		
	Suecia	Renta y Capital	14/01/1994		
	Reino Unido	Renta y Capital	03/11/1994		
	Estados Unidos	Transporte Aéreo y Marítimo	23/11/1987		
				6 convenios con terceros países = 8 convenios en total	
BRASIL	Argentina	Renta y Capital	17/05/1980		
	Bolivia	Renta	14/02/2005		
	Chile	Renta y Capital	03/04/2001		
	Ecuador	Renta y Capital	26/05/1983		
	México	Renta	23/09/2003		
	Paraguay	Renta	20/09/2000		
	Perú	Renta	17/02/2006		7 convenios con 7 países miembros
	Austria	Renta y Capital	24/05/1975		
	Bélgica	Renta	23/06/1972		
		Renta y Capital	23/06/1972		
	Canadá	Renta y Capital	04/06/1984		
	China	Renta y Capital	05/08/1991		
	República Checa	Renta y Capital	26/08/1986		

País firmante	País firmante	Tipo de Convenio	Fecha de la firma	Número de Convenio	
	Dinamarca	Renta y Capital	27/08/1974		
	Finlandia	Renta y Capital	02/04/1996		
	Francia	Renta y Capital	10/09/1971		
	Alemania	Renta y Capital	27/06/1975		
	Hungría	Renta y Capital	20/06/1986		
	India	Renta y Capital	26/04/1988		
	Israel	Renta y Capital	12/06/2002		
	Italia	Renta y Capital	03/10/1978		
	Japón	Renta y Capital	24/01/1967		
	República de Corea	Renta	07/03/1989		
	Luxemburgo	Renta y Capital	08/11/1978		
	Países Bajos	Renta y Capital	08/03/1990		
	Noruega	Renta y Capital	21/08/1980		
	Filipinas	Renta y Capital	29/09/1983		
	Portugal	Renta	16/05/2000		
	Rusia	Renta y Capital	13/11/2001		
	Rusia	Renta	22/11/2004		
	Eslovaquia	Renta y Capital	26/08/1986		
	España	Renta	17/02/2003		
	España	Renta y Capital	14/11/1974		
	Suecia	Renta y Capital	25/08/1975		
	Turquía	Renta	16/12/2010		
	Reino Unido	Transporte Aéreo y Marítimo	29/12/1967		
	Estados Unidos	Transporte Aéreo y Marítimo	01/01/1997		
		Cooperación e intercambio de información	20/03/2007		31 convenios con 27 terceros países = 38 convenios en total
CHILE	Argentina	Renta y Capital	13/11/1976		
	Brasil	Renta y Capital	03/04/2001		
	Colombia	Renta y Capital	19/04/2007		
	México	Renta y Capital	17/04/1998		
	Paraguay	Renta y Capital	30/08/2005		
	Perú	Renta y Capital	08/06/2001	6 convenios con países miembros	
	Australia	Renta	10/03/2010		
Bélgica	Renta y Capital	06/12/2007			
Canadá	Renta y Capital	21/01/1998			

País firmante	País firmante	Tipo de Convenio	Fecha de la firma	Número de Convenio	
	Croacia	Renta	24/06/2003		
	Dinamarca	Renta y Capital	20/09/2002		
	Francia	Renta y Capital	07/06/2004		
	Irlanda	Renta y Capital	02/06/2005		
	República de Corea	Renta y Capital	18/04/2002		
	Malasia	Renta	03/09/2004		
	Nueva Zelanda	Renta	10/12/2003		
	Noruega	Renta y Capital	31/10/2001		
	Portugal	Renta	07/06/2005		
	Rusia	Renta y Capital	19/11/2004		
	España	Renta y Capital	07/06/2003		
	Suecia	Renta y Capital	04/06/2004		
	Suiza	Renta y Capital	02/04/2008		
	Tailandia	Renta	08/09/2006		
	Reino Unido	Renta y Capital	12/06/2003		
Estados Unidos	Renta y Capital	12/06/2003			
	Transporte Aéreo y Marítimo	31/12/1975	20 convenios con terceros países = 26 convenios en total		
COLOMBIA	Argentina	Transporte Aéreo y Marítimo	10/05/1972		
	Chile	Renta y Capital	19/04/2007		
	México	Renta y Capital	13/08/2009		3 convenios con países miembros
	Canadá	Renta y Capital	21/11/2008		
	Portugal	Renta	30/08/2010		
	España	Renta y Capital	31/03/2005		
	Estados Unidos	Transporte Aéreo y Marítimo	16/10/1987		
CUBA	Argentina	Transporte Marítimo	15/12/1978		
	Venezuela	Renta y Capital	25/06/2005		2 convenios con 2 países miembros
	Austria	Renta y Capital	25/06/2005		

País firmante	País firmante	Tipo de Convenio	Fecha de la firma	Número de Convenio	
	Barbados	Renta y Capital	17/06/1999	10 convenios con 10 terceros países = 12 convenios en total	
	China	Renta	13/06/2001		
	Italia	Renta y Capital	17/01/2000		
	Libano	Renta y Capital	04/02/2001		
	Países Bajos	Transporte Aéreo y Marítimo	03/02/1993		
	Portugal	Renta	01/10/2000		
	España	Renta y Capital	03/02/1999		
	Ucrania	Renta y Capital	25/06/2005		
	Vietnam	Renta	26/10/2002		
ECUADOR	Argentina	Transporte Aéreo	03/04/1981	3 convenios con 3 países miembros	
	Brasil	Renta y Capital	26/05/1983		
	México	Renta	30/07/1992		
		Francia	Renta y Capital	16/03/1989	6 convenios con 6 terceros países = 9 convenios en total
	Alemania	Renta y Capital	07/12/1982		
	Italia	Renta y Capital	23/05/1984		
	Romania	Renta y Capital	24/04/1992		
	España	Renta y Capital	20/05/1991		
	Suiza	Renta y Capital	28/11/1994		
MÉXICO	Argentina	Renta	26/11/1997	8 convenios con 8 países miembros	
	Brasil	Renta	23/09/2003		
	Chile	Renta y Capital	17/04/1998		
	Colombia	Renta y Capital	13/08/2009		
	Ecuador	Renta	30/07/1992		
	Panamá	Renta	22/02/2010		
	Perú	Renta	27/04/2011		
		Uruguay	Renta y Capital	14/08/2009	
		Australia	Renta	09/09/2002	
		Austria	Renta y Capital	13/04/2004	
	Baréin	Renta	10/10/2010		

"Análisis Comparativo de los Modelos de Convenios de Doble Tributación en materia de Comercio de Servicios Profesionales"

País firmante	País firmante	Tipo de Convenio	Fecha de la firma	Número de Convenio
	Barbados	Renta	07/04/2008	
	Bélgica	Renta	24/11/1992	
	Canadá	Renta	12/09/2006	
		Renta y Capital	08/04/1991	
	China	Renta	12/09/2005	
	República Checa	Renta y Capital	04/04/2002	
	Dinamarca	Renta y Capital	11/06/1997	
	Finlandia	Renta y Capital	12/02/1997	
	Francia	Renta	07/11/1991	
	Alemania	Renta y Capital	09/07/2008	
	Grecia	Renta y Capital	13/04/2004	
	Islandia	Renta	11/03/2008	
	India	Renta	10/09/2007	
	Indonesia	Renta	06/09/2002	
	Irlanda	Renta y Capital	22/10/1998	
	Israel	Renta y Capital	20/07/1999	
	Italia	Renta y Capital	08/07/1991	
	Japón	Renta y Capital	09/04/1996	
	República de Corea	Renta	06/10/1994	
	Luxemburgo	Renta y Capital	07/02/2001	
	Países Bajos	Renta y Capital	27/09/1993	
	Nueva Zelanda	Renta	16/11/2006	
	Noruega	Renta y Capital	23/03/1995	
	Polonia	Renta	30/11/1998	
	Portugal	Renta	11/11/1999	
	Rusia	Renta	07/06/2004	
	Singapur	Renta y Capital	09/11/1994	
	Eslovaquia	Renta	13/05/2006	
	África del Sur	Renta	19/02/2009	
	España	Renta y Capital	24/07/1992	
	Suecia	Renta y Capital	21/09/1992	
	Suiza	Renta y Capital	03/08/1993	
	Reino Unido	Renta y Capital	02/06/1994	
	Estados Unidos	Transporte Aéreo y Marítimo	07/08/1989	
		Intercambio de Información	09/11/1989	
		Renta y Capital	18/09/1992	
		Protocolo	26/11/2002	
				40 convenios con 36 terceros países = 48 convenios en total

País firmante	País firmante	Tipo de Convenio	Fecha de la firma	Número de Convenio
PANAMÁ	México	Renta	22/02/2010	2 convenios con 2 países miembro
	Uruguay	Transporte	18/02/1999	
	Aruba	Transporte Aéreo y Marítimo	28/04/1997	12 convenios con 11 terceros países = 14 convenios en total
	Barbados	Renta	21/06/2010	
	República de Corea	Renta	20/10/2010	
	Luxemburgo	Renta y Capital	07/10/2010	
	Países Bajos	Transporte Aéreo y Marítimo	28/04/1997	
		Renta	06/10/2010	
	Antillas	Transporte Aéreo y Marítimo	28/04/1997	
	Portugal	Renta	27/08/2010	
	Catar	Renta	23/09/2010	
	Singapur	Renta	18/10/2010	
España	Renta	07/10/2010		
	Estados Unidos	Transporte Aéreo y Marítimo	30/12/1987	
PARAGUAY	Argentina	Transporte Terrestre y Marítimo	25/10/1996	3 convenios 3 países miembros
	Brasil	Renta	20/09/2000	
	Chile	Renta y Capital	30/08/2005	
	España	Transporte Aéreo	12/05/1976	2 convenios con 2 terceros países = 5 convenios en total
	Taiwan/República de China	Renta y Capital	28/04/1994	
PERÚ	Argentina	Transporte Aéreo y Marítimo	26/10/1948	4 convenios con 4 países miembros
	Brasil	Renta	17/02/2006	
	Chile	Renta y Capital	20/07/2001	
	México	Renta	27/04/2011	
	Canadá	Renta y Capital	20/07/2001	
	Suecia	Renta y Capital	17/09/1966	
	Estados Unidos	Transporte Aéreo y Marítimo	23/05/1989	

País firmante	País firmante	Tipo de Convenio	Fecha de la firma	Número de Convenio
		Cooperación e Intercambio de Información	15/02/1990	4 convenios con 3 terceros países = 8 convenios en total
VENEZUELA	Argentina	Transporte Aéreo	24/11/1987	
	Cuba	Renta y Capital	25/04/1996	2 convenios con 2 países miembros
	Austria	Renta y Capital	12/05/2006	26 convenios con 23 terceros países = 28 convenios en total
	Barbados	Renta y Capital	11/11/1998	
	Bélgica	Renta y Capital	22/04/1993	
	Canadá	Renta y Capital	10/07/2001	
	China	Renta	17/04/2001	
	República Checa	Renta y Capital	26/04/1996	
	Dinamarca	Renta y Capital	03/12/1998	
	Francia	Renta y Capital	07/05/1992	
	Alemania	Transporte Aéreo y Marítimo	23/11/1987	
		Renta y Capital	08/02/1995	
	Indonesia	Renta y Capital	27/02/1997	
	Irán	Renta	11/03/2005	
	Italia	Renta y Capital	05/06/1990	
	República de Corea	Renta y Capital	26/06/2006	
	Malasia	Renta y Capital	28/08/2006	
	Países Bajos	Renta y Capital	29/05/1991	
	Noruega	Renta y Capital	29/10/1997	
	Portugal	Renta y Capital	23/04/1996	
	España	Transporte Aéreo y Marítimo	08/04/2003	
	Suecia	Renta y Capital	08/09/1993	
	Suiza	Renta y Capital	20/12/1996	
	Trinidad y Tobago	Renta y Capital	31/07/1997	
	Reino Unido	Transporte Aéreo y Marítimo	08/03/1978	
		Renta y Capital	11/03/1996	
	Estados Unidos	Transporte Aéreo y Marítimo	29/12/1987	
		Renta y Capital	25/01/1999	
URUGUAY	Argentina	Transporte	15/05/1950	
	México	Renta y Capital	14/08/2009	

País firmante	País firmante	Tipo de Convenio	Fecha de la firma	Número de Convenio
	Panamá	Transporte	18/02/1999	3 convenios con 3 países miembros
	Alemania	Renta y Capital	09/03/2010	8 convenios con 7 terceros países = 11 convenios en total
	Hungría	Renta y Capital	25/10/1988	
	Liechtenstein	Renta y Capital	18/10/2010	
	Malta	Renta y Capital	11/03/2011	
	Polonia	Renta y Capital	02/08/1991	
	España	Renta y Capital	09/10/2009	
	Suiza	Transporte Aéreo	30/12/1965	
		Renta	18/10/2010	

Secretaría General de la ALADI
Montevideo - Uruguay
Noviembre 2012

Depósito Legal 360.131