



UNIVERSIDAD NACIONAL DE LA PLATA

FCE Facultad de
Ciencias Económicas
UNIVERSIDAD NACIONAL DE LA PLATA

Descripción de la problemática planteada en el Fallo “Molinos Río de la Plata S.A. c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo”. CSJN.

Legalidad

Versus

Realidad Económica

Autor: Cra. Fabiana Charre

Director: Mg. Javier Mónaco

ÍNDICE DE CONTENIDOS

Palabras Preliminares	5
Descripción de la Problemática Planteada en el Fallo “Molinos Río de la Plata S.A. c/ Dirección General Impositiva s/ Recurso Directo de Organismo Externo”. CSJN 21/09/2021	7
I. Aspectos Normativos en Relación al Fallo.	
1. Ley 23.228.	11
2. Ley Nro. 11.683.	13
3. Ley Nro. 19.840.	14
4. Ley 19.865. Convención de Viena sobre Los Tratados.	15
II. Aspectos Doctrinarios Relacionados al Fallo.	
1. Planificación Fiscal Internacional, Elusión y Evasión.	16
2. Normas de Interpretación.	17
3. Orden Jurídico. Seguridad Jurídica. Legalidad.	20
4. Beneficiario Efectivo.	21
5. Sustancia Económica.	23
6. Principio de Buena Fe	23
7. Retroactividad de las Normas Impositivas.	24

III.	Revisión de Pronunciamientos Judiciales Relacionados.	
1.	Seguridad Jurídica: “Café La Virginia S.A. C/ Administración Nacional de Aduana S/Repetición”. CSJN 13 octubre 1994	25
2.	“Prevost Car Inc. V. La Reina, 2008” TCC 231 Exp: 2004-2006(IT)G	27
3.	“Canadá C/ Alta Energy Luxembourg 2021 SCC (CANLII).	28
4.	“Molinos Ríos de La Plata S.A s/Infracción art. 2. Ley 24.769. JFCC Nro. 1 por la Causa 397/2011	29
IV.	Análisis del Fallo en Estudio y Doctrina Sentada.	
1.	Origen de la Controversia.	30
2.	Posición del Fisco.	31
3.	Agravios Plateados por el Contribuyente.	31
4.	Análisis del Dictamen de la Procuradora.	32
5.	Resolución de la Corte.	
5.1	Abuso del Derecho.	33
5.2	Buena Fe.	35
5.3	Realidad Económica.	41
5.4	Principio de Legalidad.	44
6.	Consecuencias Resultantes del Fallo.	47
7.	Legalidad (Seguridad Jurídica) Versus Realidad Económica (Artículo 2 Ley 11683).	48

Especialización Tributaria 11ª Cohorte:
TRABAJO INTEGRADOR FINAL

V.	Análisis del Entorno Internacional.	
1.	Legislación Comparada. Países de América y Europa.	55
2.	Opiniones Internacionales.	57
VI.	Contexto Actual Argentina	59
	Cambios a partir del año 2017.	
VII.	Conclusión Final	61
VIII.	Acrónimos.	64
IX.	Bibliografía.	65
X.	Anexos.	
1.	Gráfico de Hechos en el Tiempo.	68
2.	Normas Aplicadas en la Causa.	69
3.	CDI Argentina - Chile. 1985.	70
4.	CDI Argentina - Chile. 2015.	71

PALABRAS PRELIMINALES

El objeto del presente trabajo es desarrollar un análisis del fallo “Molinos Río de la Plata S.A. c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo” considerando los principios y conceptos que sustenta la materia tributaria.

Este fallo se centra entre la contraposición que sostiene la empresa Molinos Río de la Plata de haber realizado una planificación impositiva bajo un entorno de legalidad y la postura del ente recaudador que acusa a la empresa de un abuso de convenio internacional.

El convenio en cuestión, acordado entre los países de Chile y Argentina nació con el objetivo de evitar la doble imposición tributaria internacional, pactando límites en la potestad tributaria entre ambos estados.

El resultado no deseado de la aplicación del convenio fue una imposición nula en el impuesto a las ganancias en ambas jurisdicciones. Esto fue posible por cambios legislativos del país que contaba con esta potestad tributaria (Chile).

Este trabajo prioriza el objetivo general de analizar el principio de legalidad contra el principio de interpretación de realidad económica tomados como principal base de sustento de la resolución del fallo en la Corte Suprema de Justicia de la Nación (en adelante CSJN) entre el fallo de la mayoría y la disidencia.

El objeto particular propuesto es el análisis de cómo se articula la legislación vigente y los distintos principios doctrinarios en la resolución de la causa tratada. Para cumplir el objetivo se plantea el análisis de la aplicación por las partes y los integrantes de la corte, de distintas definiciones en el tema utilizadas en sus posturas.

El estudio del fallo es sumamente rico en la posibilidad de analizar en la práctica judicial importantes definiciones que sustentan la rama tributaria.

Esta controversia, su desarrollo y conclusión deja visualizar las consecuencias no deseadas para el fisco de abuso del convenio.

El convenio se realizó en el año 1976, se plasmó en una ley nacional en argentina, en el año 1985 para concluir con el fallo a favor del fisco en septiembre el año 2021.

La pauta de la realidad económica prevista en el artículo 2° de la ley 11.683 se aplicó para resolver la falta de incorporación en el convenio de una cláusula anti abuso.

Cláusula que pudo haberse considerado con anterioridad.

Se pretende aportar con el análisis de las posiciones concluidas en el fallo una lectura estructurada de los principios aplicados y sus consecuentes cambios legislativos y doctrinarios resultantes.

Para finalmente, considerar las consecuencias que puede atraer el fallo en cuestión.

**Descripción de la problemática planteada en el Fallo “Molinos Río de la Plata S.A. c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo”.
CSJN.**

Los hechos que originan este caso inician con la impugnación realizada por DGI-AFIP del tratamiento impositivo realizado por la empresa Molinos Río de la Plata S.A (Molinos S.A) por los periodos 2004 a 2005 y luego 2006 a 2009.

Estas declaraciones contemplaban el monto de los dividendos remitidos por la empresa subsidiaria en Chile, exentos en el impuesto a las ganancias en territorio argentino, debido a la aplicación del convenio para evitar la doble imposición firmado entre la República Argentina y la República de Chile (en adelante del CDI).

En este acuerdo se establecen pautas específicas para los dividendos sobre la base del criterio de la residencia. *“Los dividendos y participaciones en las utilidades, de las empresas, incluidos los retornos o excedentes de las cooperativas, solo serán gravados por el estado contratante donde estuviera domiciliada la empresa que los distribuye”*¹.

Así se establece, entre los dos estados, la jurisdicción que le corresponde pretensión impositiva sobre los dividendos bajo la forma modelo pacto andino.²

Una empresa constituida en uno de los estados distribuye dividendos, la potestad tributaria para gravarlos la conserva el estado donde está constituida.

¹ Ley 23.228/1985 Artículo 11.

² El Pacto Andino es un acuerdo que surge en 1969 en Latinoamérica. Buscando una mayor integración de las regiones que componen Latinoamérica, así como una mayor cooperación económica y social.

La situación se modifica unilateralmente cuando el país vecino cambia su ley de impuesto a las rentas vigente desde el año 1974. En noviembre del año 2002, se crea como instrumento un nuevo tipo societario: las sociedades plataforma de inversión.³

El motivo de estas modificaciones era obtener una mayor participación en el mercado internacional. Estos cambios incrementaron el ingreso de capitales extranjeros asentando empresas en Chile, desde donde invertían al exterior.

Bajo estas nuevas reglas de juego la empresa Molinos S.A constituye en el país vecino, Molinos de Chile y Rio de la Plata Holding S.A (en adelante, Molinos Chile).



Gráfico: Interpretación de la empresa aplicando el CDI.

³ Ley 10.840/2002 Artículo 42 D. Crea un nuevo tipo societario con fin único de inversión al exterior, que se considera no residentes en Chile, quedando exenta en el impuesto a las rentas.

De esta forma, los dividendos distribuidos por Molino Chile no pagaban impuesto a las rentas en ese país, por artículo 41 de la ley 10.840, pero tampoco correspondía abonar el impuesto a las ganancias por aplicación del artículo 11 del CDI entre ambos países en jurisdicción del estado argentino.⁴

La empresa sostiene que realizó sus actos y decisiones buscando, dentro del marco de la legalidad, realizar una óptima planificación impositiva. Esto queda de manifiesto ante la exteriorización de sus declaraciones juradas, donde se exponía claramente los dividendos como exentos.

Cabe aclarar que Molino Chile, por su participación societaria recibía la distribución de dividendos de las sociedades de Perú y Uruguay, y luego redistribuía estos dividendos a Molinos Argentina.

Inicialmente, en estas circunstancias, la verificación impositiva realizada a la empresa Molinos Argentina, no surtió efectos por considerarse que la potestad tributaria no pertenecía a la jurisdicción argentina.

Con posterioridad, y luego de pasar por distintos niveles de análisis y conclusiones contradictorias, dentro de diferentes áreas asesoras del ente recaudador, se llegó a la conclusión que la empresa Molinos Argentina, se había aprovechado del CDI con la intención de no pagar el impuesto.

Como se mencionó, Argentina y Chile firman este CDI en el año 1976, siendo promulgado por ley 23.228 el 24 de septiembre de 1985 en la República Argentina.

⁴ Ley 10.840/2002 Artículo 42 D. Ley 23.228/1985 Artículo 11.

El CDI no contenía una cláusula anti abuso, ni contemplaba los resguardos que posteriormente el modelo OCDE fue incorporando como prevención antievasión.

Para poder concluir que se abusó del mismo se debió recurrir al artículo 2º de la ley 11.683, bajo la luz del principio de interpretación de realidad económica.⁵

De esta forma, el ente recaudador justificó la determinación de oficio de los impuestos no declarados y sus intereses en Argentina, distribuidos por Molino Chile a la sociedad Molinos Argentina.



Gráfico: Interpretación del ente recaudador. Donde se reorienta la potestad tributaria en el ámbito recaudatorio de AFIP.

⁵ Ley 11.683./1998 Artículo 2

I. ASPECTO NORMATIVO EN RELACIÓN AL FALLO

En los siguientes párrafos se analizará la legislación vigente al momento de los hechos.

1. **CONVENIOS Ley 23.228** Sancionada: 05 septiembre de 1985.

Con esta ley se aprueba el CDI entre la República Argentina y de Chile para evitar la doble tributación en materia de impuestos sobre la renta, ganancias o beneficios y sobre el capital y el patrimonio respetando el acuerdo del año 1976.

En lo que atañe a tener en cuenta para el punto de análisis del fallo, se debe destacar que en el capítulo primero del CDI se establece la materia y las definiciones generales, donde se mencionan cuáles serán los impuestos a considerar y se define el concepto residencia para persona física y jurídica.

Para su análisis, cabe centrarse en lo definido por el convenio para la persona jurídica para limitar la potestad tributaria de los estados de acuerdo a la residencia.

Según la letra de la ley, hay tres instancias consecutivas, donde al cumplirse la primera se anula las restantes.

“Se entiende que una empresa está domiciliada en el Estado bajo el imperio de cuyas leyes se hubiere constituido y obtenido el reconocimiento de su personalidad jurídica, si procediere.

Cuando la regla del párrafo anterior no pudiere ser aplicable, o no sea suficiente para atribuir el domicilio de la empresa a uno solo de los Estados Contratantes, la empresa se considerará domiciliada en el lugar donde se encontrare su administración efectiva o, en su defecto, en el lugar donde se hallare el centro principal de su actividad.

*Cuando no obstante las normas señaladas en este apartado d), no fuere posible determinar el domicilio, las autoridades competentes de los Estados Contratantes resolverán el caso de común acuerdo.*⁶

También en definiciones generales se deja claro el término “empresa” significa una organización constituida por una o más personas, que realiza una actividad lucrativa o de especulación. Luego, las expresiones “empresa de un Estado Contratante” y “empresa del otro Estado Contratante” significan una empresa domiciliada en uno u otro Estado Contratante.

En el artículo 4 del convenio se define “jurisdicción tributaria, en estas palabras: *“Independientemente de la nacionalidad o domicilio de las personas y del lugar de celebración de los contratos, las rentas, ganancias o beneficios de cualquier naturaleza que éstas obtuvieren, sólo serán gravables -en el Estado Contratante en que tales rentas, ganancias o beneficios- tuvieren su fuente productora, salvo los casos de excepción previstos en el presente convenio”.*

Luego establece que *“los dividendos y participaciones en las utilidades, de las empresas, incluidos los retornos o excedentes de las cooperativas, sólo serán gravables por el Estado Contratante donde estuviere domiciliada la empresa que los distribuye”.*⁷

⁶ Ley N° 23.228. 05/09/1985. Convenio entre la República Argentina y la República de Chile para evitar la doble tributación en materia de impuestos sobre la renta, ganancias o beneficios y sobre el capital y el patrimonio. Artículo 1

⁷ Ley N° 23.228. 05/09/1985. Artículo 11

2. Ley 11.683 (texto ordenado en 1998 y sus modificaciones)

Esta ley rige las reglas de procedimiento tributario a nivel nacional en Argentina.

En sus disposiciones generales, el artículo 1 establece la regla de interpretación y aplicación de las leyes: *“se atenderá al fin de las mismas y a su significación económica. Sólo cuando no sea posible fijar por la letra o por su espíritu, el sentido o alcance de las normas, conceptos o términos de las disposiciones antedichas, podrá recurrirse a las normas, conceptos y términos del derecho privado”*.⁸

El artículo 2, ampliamente relacionado con el artículo anterior, establece el uso del principio de realidad económica, como una regla de apreciación de los hechos imponibles.

“Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible se atenderá a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes. Cuando éstos sometan esos actos, situaciones o relaciones a formas o estructuras jurídicas que no sean manifiestamente las que el derecho privado ofrezca o autorice para configurar adecuadamente la cabal intención económica y efectiva de los contribuyentes se prescindirá en la consideración del hecho imponible real, de las formas y estructuras jurídicas inadecuadas, y se considerará la situación económica real como encuadrada en las formas o estructuras que el derecho privado les aplicaría con independencia de las escogidas por los contribuyentes o les permitiría aplicar como las más adecuadas a la intención real de los mismos”.⁹

⁸ Ley 11.683./1998 Artículo 1

⁹ Ley 11.683./1998 Artículo 2

3. Ley 19840 Chile promulgada 23/11/2003

Esta ley modifica la ley de impuesto a las rentas del año 1974 en Chile. En su artículo 42 D. creó las sociedades plataforma de inversión. Estableciendo normas tributarias para que estas empresas con capital del exterior puedan realizar inversiones desde Chile al resto del mundo.

Los requisitos que deben cumplir las sociedades plataformas son los siguientes:

1.- Tener por objeto exclusivo realizar inversiones en el país y en el exterior.

2.- Coloca un límite del diez por ciento en la participación en las utilidades en estas sociedades plataforma en el origen del capital de inversión. Los accionistas o socios de estos accionistas no pueden estar domiciliados o ser residentes en Chile o en países considerados paraísos fiscales, aceptando una inversión minoritaria que no supere este límite del 10 % de participación.

3.- La fuente del capital aportado debe ser de origen del exterior.¹⁰

De esta forma el país resigna su recaudación impositiva en el impuesto a las rentas, con el fin de atraer inversores extranjeros que les generan beneficios analizados como un beneficio y establecido en sus políticas de estados.

Entre los objetivos planteados principalmente se consideró obtener un mayor desarrollo de la infraestructura necesarios para la instalación y funcionamiento de estas sociedades plataforma. Además de incrementar con estas empresas la participación del país en comercio internacional.¹¹

El artículo 41 D establece que aquellas sociedades que acuerden en sus estatutos someterse a esta ley, cumpliendo con los requisitos del artículo 2 en todo momento y

¹⁰ Ley 10.940./2003 Chile. Artículo 2

¹¹ Mensaje de S.E. El presidente Chile 18/07/2002. Sesión 21, Legislatura 347.

siendo constituidas en Chile, por las leyes chilenas con capital extranjero, solo tributarán en el país por la remesa de fuentes chilenas, y no por los dividendos que recibiera del exterior. Para lo cual, no se consideran domiciliadas en Chile.

Finalmente, el artículo 9 versa "*El incumplimiento de cualquiera de los requisitos establecidos en este artículo determinará la aplicación plena de los impuestos de la presente ley contar de las rentas del año calendario en que ocurra la contravención.*"

Por ejemplo, si el capital de las sociedades plataforma, pasaran a estar integrado por un 11 % de origen chileno, pierde la condición de aplicar el artículo 42 D y debe tributar como una empresa del país.

4. Ley 19865/1972. Convención de Viena sobre los tratados.

El 23 de mayo de 1969 se realizó la convención de Viena sobre tratados internacionales, donde se establecen las pautas para todos los que suscriben, en el uso de este tipo de tratados.

Argentina en el año 1972 toma estas pautas y las plasma en la ley nacional 19.865.

En la parte III es donde se tratan las observancia, aplicación e interpretación de los tratados conforme al principio de buena fe y se establecen los medios complementarios de interpretación.

Consagrando el principio de "Pacta sunt servanda" en el artículo 26, nada más y nada menos que lo pactado obliga. "*Todo tratado en vigor obliga a las partes y debe ser cumplido por ellas de buena fe.*" Luego, el artículo 27 versa sobre el derecho interno y la observancia de los tratados: "*Una parte no podrá invocar las disposiciones de su derecho interno como justificación del incumplimiento de un tratado.*"¹²

¹² Ley 19.865./1998 Artículos 26 y 27.

II. ASPECTO DOCTRINARIOS EN RELACIÓN AL FALLO

En los siguientes párrafos se analizará definiciones doctrinarias.

1. Planificación fiscal internacional, elusión y evasión

Se considera la importancia de mencionar las diferencias de estos tres términos, ya que se encuentran en un camino de acción a veces confusos.

La planificación fiscal tiene como objetivo reducir la carga tributaria, se define como el aprovechamiento de las opciones dentro del marco legal.

Es una conducta deliberada del contribuyente tendiendo a explotar los sistemas fiscales y sus interfaces con el objeto legal y legítimo de aminorar la carga tributaria.

Considerando que quienes son responsables de la dirección de las empresas privadas pueden tomar decisiones empresariales para orientar el rumbo y las políticas a seguir. Son materias de decisión la aplicación de políticas financieras, inversiones, desarrollo de nuevos mercados y productos, decisiones de costos, entre otras.

En la aplicación de estas políticas que conllevan decisiones, se debe considerar que siempre existen límites. El primer límite es la legalidad, pero además deben respetar la misión y fin establecidos por el órgano máximo de las sociedades, la asamblea.

De la misma forma, y respetando los mismos límites se puede analizar y decidir la planificación fiscal como una práctica normal en la dirección.

Cuando esta planificación fiscal es agresiva, se encuentra cruzando la línea entre la elusión y la evasión. No cabe ninguna duda, que el término evasión es un ilícito contemplado por la ley penal tributaria conforme a su significación económica.

Los actos realizados con el fin de no abonar los impuestos correspondientes, utilizando maniobras de ocultamiento, o realizando declaraciones incorrectas o falseando datos nos colocan en la definición de evasión.

La elusión es una posición intermedia, fluctuando entre la economía de opción y planificación fiscal y la evasión.

La postura de CSJN es que no está mal vista la planificación fiscal con el fin de reducir los impuestos al más bajo nivel dentro de lo legalmente permitido.¹³

2. Normas de Interpretación.

Las leyes tienen suma importancia en las sociedades ya que se aplican en defensa de los derechos individuales colocando límites a los actos en todos los ámbitos en que actúa un ciudadano. Cuando las leyes no son correctamente interpretadas no cumplen su fin.

En un caso utópico, si la misma persona que crea la ley, la utiliza en los actos y es quien debe analizar su aplicación y dictar sentencia ante una controversia, no existiría dudas de que el resultado sería justo el previsto por la ley.

¹³ CSJN 1959 "Industrial Comercial Argentina I.C.A., S.R.L. c/ Nación. Así como no es reprobable el esfuerzo honesto del contribuyente para limitar sus impuestos al mínimo legal, no cabe desconocer al Estado la facultad de proscribir por ley procedimientos, incluso jurídicos, susceptibles de reducir los gravámenes establecidos.

Cuando la letra de la ley es clara y no ha dejado espacios en blancos que permitan dudas en su aplicación, es muy factible llegar a resultados deseado por su fin.

La lectura de los casos que generan controversia a nivel judicial lleva a pensar que no siempre es tan sencillo. Los tribunales impositivos no son una excepción.

El poder judicial, debe interpretar las leyes en los casos prácticos, sin apartarse de lo establecido por el poder legislativo y teniendo muy presente la imposibilidad de legislar, sobre todo en materia penal e impositiva.

Existen límites establecidos en materia impositiva. Estos límites son superados cuando a la interpretación se crea casos no previstos por la ley. No se puede crear hecho imponible. En materia tributaria y penal está prohibida la analogía.

Como un remedio a estas situaciones se utilizan distintos criterios de interpretación que permiten fundar las decisiones judiciales bajo un grado menor de subjetividad.

De esta forma se puede mencionar, muy brevemente, alguno de estos criterios generales de interpretación que permiten fundar una sentencia en base a su utilización.

- Método literal: se basa en la letra escrita de la ley.
- Espíritu de la ley y propósito del legislador.
- Método histórico: que pensaba el legislador en ese momento.
- Método lógico: considera el total de la norma, evitando caer en un absurdo.

La corte ha utilizado en el tiempo distintos criterios marcando un rumbo a las futuras decisiones.

Como ejemplo a la aplicación de estos criterios, se puede citar la causa Fleischmann Argentina Inc. s/ recurso por retardo - impuestos internos sobre el producto polvo royalina, donde el ente recaudador extendió el hecho imponible de las bebidas. La CSJN concluyó a favor del contribuyente en estas palabras “... *Cuando los términos de la ley son claros, no hay nada que permita una interpretación extensiva o restrictiva, Se pronuncia por una razonable y discreta hermenesis.*”¹⁴

El caso en estudio se fundamentó el reclamo al contribuyente tomando en consideración la aplicación de la realidad económica para afirmar el abuso del CDI. La CSJN aplicó este principio desde el año 1948 plasmado en la ley de procedimiento tributario como una regla antielusión, en sus dos primeros artículos.¹⁵

Se menciona el criterio en conocido fallo donde el contribuyente no podía fijar los precios por pertenecer a un sector con regulación; Recordemos “... *Que la excepción enunciada conduce también a la conclusión de que la incidencia sobre la rentabilidad hace operar al impuesto como de naturaleza directa, atendiendo para ello a los datos que proporciona la realidad económica y con prescindencia de los principios teóricos de la tributación.*”¹⁶

Como se mencionó con anterioridad, la ley 11.683 establece la aplicación del método del fin y significación económica. En la misma ley, el artículo 12 limita el ámbito de su aplicación a los negocios simulados, fiduciarios o indirectos.

¹⁴ CSJN 13/06/1989 Fleischmann Argentina Inc. s/ recurso por retardo. Impuestos Internos.

¹⁵ Ley 11.683/1998 Artículo 1

¹⁶ CSJN 13/11/1986 Aerolíneas Argentina Vs Pcia. de Buenos Aires, Dr. Enrique Santiago Petracchi.

3. Orden Jurídico. Seguridad Jurídica.

*“La responsabilidad política tiene que ver con la transparencia”.*¹⁷

Para que funcionen los mercados, tiene que haber un Estado que defina los derechos de propiedad y vele por el cumplimiento de los contratos. Son las reglas en que sientan las bases en las que se apoyan todas las economías de mercado.¹⁸

La constitución nacional contiene el principio de la no existencia de tributo sin ley previa, estableciendo las garantías de las libertades individuales relacionada con la seguridad jurídica.

*“Las acciones privadas de los hombres que de ningún modo ofendan al orden y a la moral pública, ni perjudiquen a un tercero, están sólo reservadas a Dios, y exentas de la autoridad de los magistrados. Ningún habitante de la Nación será obligado a hacer lo que no manda la ley, ni privado de lo que ella no prohíbe”.*¹⁹

Constitucionalmente se establece la potestad de administrar los recursos para cubrir los gastos formando el tesoro general. A su vez, y considerando al tipo de gobierno representativo, republicano y federal, coloca un límite en la potestad de la creación de los impuestos, solo en el poder legislativo.²⁰

Le corresponde al congreso legislar en materia impositiva *“... Sólo el Congreso impone las contribuciones que se expresan en el Artículo 4º. ...”*

De esta forma el concepto de seguridad jurídica está relacionada con la noción de previsibilidad.

¹⁷ Giuliani Fonrouge

¹⁸ Joseph E Stiglitz

¹⁹ Constitución Nacional. Artículo 19

²⁰ Constitución Nacional. Art 4.

En estos términos se debe diferenciar la obligación tributaria, como el deber de cumplir la prestación exigida legalmente. Mientras que la relación jurídica tributaria está integrada por los correlativos derechos y obligaciones emergentes del ejercicio de poder tributario que alcanza al titular de este, por una parte y al contribuyente por la otra.

De esta forma, exigir un tributo en un supuesto no contemplado en ley, es inconstitucional por lesionar el derecho de propiedad que consagra el artículo 17 de la constitución nacional.

Para concluir, el principio de **legalidad fiscal**, también llamado reserva de ley, surge en el artículo 4 y reafirma el artículo 17 de la Constitución Nacional Argentina.²¹

4. Beneficiario efectivo

Los convenios para evitar la doble imposición, inicialmente promovían el comercio internacional con el fin de permitir el desarrollo de los países aprovechando la integración. Mundialmente se avanzó en este rumbo. En América del Sur se puede mencionar con este fin el Pacto Andino.

Con el transcurso de las experiencias en este acuerdo se observó que se necesitaba establecer pautas internacionales que unificara los criterios a respetar, y corregir los desvíos que se pudieran producir por un mal aprovechamiento.

²¹ Constitución Nacional Art 4: "las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el congreso". Art 17: "solo el congreso impone las contribuciones del artículo 4"

De esta forma se empieza a avanzar en análisis y recomendaciones, como las que se pueden mencionar:

Modelo ONU (Organización Naciones Unidas): utiliza el criterio de la residencia. La potestad tributaria queda en el país donde la sociedad está radicada, dando ventaja a los países más desarrollados.

Modelo OCDE (Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico): utiliza el criterio de la fuente productora. Se tributa donde se genera la renta. Modelo al que suscribe nuestro país.

El término beneficiario efectivo nace como una cláusula anti abuso aplicables a convenios internacionales para evitar la doble imposición. En el año 1977 se incorpora en el modelo OCDE.

Cuando una persona física o jurídica, que no tiene el control decisorio se utiliza para tomar las ventajas otorgadas por un convenio internacional, reduciendo la carga impositiva, en el marco del modelo OCDE, se analiza el beneficiario efectivo para resolver si corresponde o no aplicar la ventaja que ofrece el convenio.

Los convenios expresan taxativamente su aplicación.²²

²² CDI 2016 entre Argentina y Chile. Artículo 10: Sin embargo, dichos dividendos pueden también someterse a imposición en el Estado Contratante en que resida la sociedad que paga los dividendos y según la legislación de ese Estado, pero si el beneficiario efectivo de los dividendos es un residente del otro Estado Contratante, el impuesto así exigido no podrá exceder del...”

5. Sustancia Económica

Es uno de los postulados de las normas financieras.

Se considera la preminencia del fondo o parte económica sobre la forma preminencia jurídica.

El principio de realidad económica faculta al organismo recaudador a desconocer las formas y estructuras asignadas por el contribuyente a sus actos o negocios, cuando resulte manifiesta la discordancia entre la sustancia económica del acto o negocio y la forma o estructura que los contribuyentes le han asignado.

Se pueden destacar sobre este tema lo establecido por CSJN es distintas causas donde al plantearse que la regla general anti evasión consagrada en el artículo 1° y 2° de la ley 11.683, no se podía tomar en tratados internacionales, por la diferencia de jerarquías jurídicas.²³

6. Principio de Buena Fe

Los tratados internacionales deben ser interpretados bajo el principio de buena fe, dando relevancia al significado ordinario de las palabras y expresiones y atendiendo a su finalidad.

Como ya se mencionó, en la Convención de Viena del año 1969 sobre los derechos de los tratados se unifican los criterios sobre el tema, que en muchos casos ya se estaban aplicando en la práctica.

²³ CSJN, 13/10/94, "Cafés La Virginia S.A.". CSJN, 31/7/93, "Parke Davis y Cía. De Argentina".

En el artículo 26 se establece la prevalencia del principio de buena fe. En el artículo 27 la obligación a los estados contratantes de no invocar las disposiciones de su derecho interno como justificación del incumplimiento de un tratado.

7. Retroactividad de las normas impositivas

Las normas impositivas, las leyes y sus reglamentaciones, son aplicables a partir de la fecha que la misma norma establece y en su ausencia, luego de quince días de su publicación al no ser impugnada.

Las normas, por principio general no pueden ser retroactivas, ya que se correría el peligro de ampliar el hecho imponible, creando nuevas obligaciones. Tema ampliamente relacionado a la seguridad jurídica.

Los tratados internacionales entran en vigencia para el país según lo establecido en la convención de Viena en el artículo 25:

- en la fecha que acuerden los Estados negociadores en el tratado.
- a falta de dicha fecha, al momento de la constancia del consentimiento de todos los Estados negociadores en obligarse por el tratado.
- o de constar en el tratado una fecha posterior a la entrada en vigencia.

Los CDI son obligatorios para nuestra nación al momento de publicarse la ley sancionada por el Congreso Nacional.

III. REVISION DE PRONUNCIAMIENTOS JUDICIALES RELACIONADOS.

1. SEGURIDAD JURIDICA: 'Café La Virginia S.A. C/ Administración Nacional de Aduana S/ Repetición CSJN 13 octubre 1994

Esta causa se desarrolló bajo el marco del Tratado de Montevideo del año 1980, con motivo de promover el comercio y mayor desarrollo a los países miembros de Aladi (Asociación Latino Americana de Integración).²⁴

El ministerio de economía estableció un derecho de importación adicional a la importación de café crudo originado en el Brasil, que previamente gozaba del alícuota nula. La modificación establecía un derecho de importación del 10 % más un tributo para el Fondo Nacional de Promoción de Exportaciones.²⁵

Café la Virginia SA que importaba desde Brasil café crudo (verde) en grano. Abonó dicho arancel y procedió reclamando a la Administración Nacional de Aduana el reintegro.

²⁴ Tratado de Montevideo. 1980. Los GOBIERNOS de la República Argentina, de la República de Bolivia, de la República Federativa del Brasil, de la República de Colombia, de la República de Chile, de la República del Ecuador, de los Estados Unidos Mexicanos, de la República del Paraguay, de la República del Perú, de la República Oriental del Uruguay y de la República de Venezuela.

²⁵ Resolución del Ministerio de Economía, no 174/86

El fallo de la Cámara Nacional de Apelaciones fue favorable para Café la Virginia SA en relación a la repetición de la suma oportunamente pagada a la Administración Nacional de Aduanas, en concepto de "derecho de importación adicional" y a favor de aduana de la suma abonada en concepto de gravamen con destino al mencionado Fondo Nacional de Promoción de Exportaciones.²⁶

Ambas partes apelaron a la corte suprema. El resultado en la CSJN fue totalmente favorable de Café la Virginia haciendo prevalecer la importancia del tratado internacional sobre el ordenamiento interno. Enfatizando que el país no puede apartarse unilateralmente de un compromiso internacional por medio de una norma interna, aunque ella surja de una ley posterior a la aprobación del Tratado y, c) los tribunales argentinos sí pueden prevenir las consecuencias de un ilícito internacional y aplicar prioritariamente la norma internacional. Entre la norma interna y la norma internacional, la Corte opta por tutelar el compromiso internacional asumido por el país. *“Las cuestiones planteadas en el caso “Cafés La Virginia”, son transcendentales para el Mercosur. Una interpretación como la efectuada por el representante del fisco, en el sentido que los compromisos asumidos en el Tratado de Montevideo de 1980, sólo tienen un carácter indicativo y que pueden modificarse unilateralmente, significaría introducir un elemento de gran inseguridad jurídica ...”*²⁷

²⁶ Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal -Sala II

²⁷ voto ministro Boggiano CSJN 13/10/1994 ‘Café La Virginia S.A. C/ Administración Nacional de Aduana S/ Repetición. Fallo: 317:1282

2. 'Prevost Car Inc. V. La Reina, 2008' TCC 231 Exp: 2004-2006(IT)G

Prévost SA canadiense declaro (Volvo fabrica autobuses) y pago dividendos a sus accionistas Prévost Holding de Países Bajos. Esta última creada para aprovechar los beneficios del CDI con uso de financiación del grupo en la compra de las acciones que recibían los dividendos.

Luego estos dividendos se transferían a Volvo Bussar Corporation (Suecia) y Henlys Group plc (Estados Unidos).

Las autoridades fiscales analizando la situación bajo el concepto de beneficiario efectivo naciendo el reclamo de la imposición omitida. Claramente la corporación Volvo crea la sociedad en países bajos (favorecida por el CDI) dirigiendo sus dividendos a través de esta en favor de residentes en otros países que no le corresponde.²⁸

La sentencia concluyó en que el beneficiario efectivo era Prévost Holding. Dejando énfasis en que los tratados fiscales bilaterales que acuerde Canadá, deben describir claramente en qué situación se usan los beneficios. Además, que las autoridades fiscales entiendan que no pueden impugnar estos beneficios a través de procedimiento judiciales.²⁹

El gobierno canadiense cuando renegoció el acuerdo entre Canadá y Estados Unidos. Realizó las modificaciones para limitación de beneficios que permitieran abusos.

²⁸ la definición de beneficiario efectivo se encontraba presente en la legislación local de los países involucrados. Art.10 párrafo 2, C. Fiscal entre Canadá y los Países Bajos ("Convenio Fiscal").

²⁹ Prévost Car Inc. v. The Queen, 2008 TCC 231, aff'd 2009 FCA 57

3. “Canadá contra Alta Energy Luxembourg S.A.R.L 2021 SCC 49 (CanLII)”

En el marco del tratado tributario entre Canadá y Luxemburgo se establece una “exención de propiedad comercial” que divide la potestad tributaria sobre las ganancias de capital por venta de acciones, cuando las misma derivan de propiedad inmueble situada en el otro estado contratante. Se le confiere potestad tributaria exclusiva al Estado de residencia respecto de las ganancias.

Alta Luxemburgo S.A.R.L., era controlada por sujetos residentes en EE.UU, vendió las acciones de una sociedad canadiense que era titular de derechos de perforación y recuperación de petróleo y gas natural en tierras canadienses. Considerando que Canadá no podía gravar estas ganancias por la potestad tributaria, en razón de derivar su valor de inmuebles situados en Canadá en los que se desarrollaba una actividad comercial, aplicando el tratado.

La administración tributaria canadiense impugnó por considerar que existía un abuso de tratado aplicando *la cláusula antielusiva*.³⁰

Esto se apoyaba en considerar que Alta Luxemburgo S.A.R.L que había sido constituida con el fin de aprovechar la exención de propiedad comercial, lo que se evidenciaba por la no existencia de otro negocio ni inversión en Luxemburgo.

El Tribunal Fiscal de Canadá concluyó que la exención del tratado no podía ser desconocida por aplicación de la cláusula antielusiva general doméstica.

30 Ley de Impuesto a las Rentas. Canadá. Clausula anti elusión general prevista en la § 245. Desconoce el beneficio fiscal derivado de una transacción elusiva que “resulte directa o indirectamente en un uso indebido ...”.

**4. 'Molinos Ríos de La Plata S.A. s/infracción art. 2. Ley 24.769' JFCC Nro. 1
por la Causa N° 397/2011**

Paralelamente al desarrollo de la causa en estudio, se dispara sobre los directivos de Molinos Río de la Plata, la causa penal tributaria, tramitada en el Juzgado federal en lo criminal correccional.

Dando como resultado la falta de verificación del tipo penal tributario, al no poderse probar la existencia de acto del tipo delictivo, donde debe existir ardid, engaño u ocultamiento según la ley penal tributaria.

Parte de esto se sostiene sobre el tema de que los dividendos distribuidos desde Chile fueron expuestos en los balances como valores no alcanzados.

El fallo, aun así, deja constancia que el aspecto atinente a la determinación del impuesto no corresponde a tema de esta instancia penal y debe ser discutido en el ámbito jurisdiccional correspondiente.

Por tal motivo, se puede proceder en la CSJN, ya que anula la posibilidad de alegar arbitrariedad, que dejaría nula la causa.

En diciembre del 2013 se produce el sobreseimiento motivado en la conclusión de que la estrategia empresarial, aun cuando pueda cuestionarse administrativamente, no se observaba una maniobra que pueda encuadrarse en evasión fiscal.

IV. ANÁLISIS DEL FALLO EN ESTUDIO Y DOCTRINA SENTADA DEL MISMO

1. Origen de la Controversia.

En el marco de una verificación impositiva efectuada por DGI- AFIP sobre el tratamiento impositivo en las declaraciones juradas presentadas por Molinos S.A por los periodos 2006 a 2009, el departamento técnico y legal de grandes contribuyentes, cerro la inspección inicialmente “sin ajuste” por considerarla que se encontraba bien encuadrada.

Con posterioridad, AFIP elevó el tema para su consulta a la Dirección Nacional de Impuesto (considerándola como órgano de interpretación internacional). En dicha dirección y luego de tres años se resolvió dictando un memorando donde se sostenía la existencia de un abuso de tratado.

La conclusión resultante fue que los dividendos en cuestión quedaban al margen del CDI, considerando la cláusula antiabuso del artículo 2 de la ley 11.683 por aplicación del principio de realidad económica.

La falta de vínculo real entre las empresas evidenciaba la falta de sustancia económica. Se utilizaba a Molinos Chiles como una sociedad conducto, con el fin de desviar los dividendos de las sociedades uruguayas y peruanas.

Bajo esta circunstancia se aplicó las rectificaciones de las declaraciones juradas presentadas por Molino Argentina, e intimó al pago de las diferencias y sus intereses.

2. Posición del Fisco.

El fisco basa el reclamo sosteniendo que el contribuyente realizó abuso del convenio, al no declarar y pagar el impuesto a las ganancias por los ejercicios 2004/05 y luego 2006 /09 sobre los dividendos recibidos de Molino Chile. Sostuvo que se debe dejar sin efecto el artículo 11 del CDI por aplicación del artículo 2 de la ley 11.683 dándole importancia al hecho imponible real, de las formas y estructuras jurídicas inadecuadas, y llegar a la intención real de los contribuyentes.

De esta forma el organismo fiscal puede negar la aplicación del CDI.

Observa que el único y principal interés del contribuyente era canalizar las rentas provenientes de las empresas extranjeras abusando del CDI para no pagar el impuesto.

3. Agravios planteados por la contribuyente.

Molino Argentina sostiene que la forma adoptada y la realidad económica es una mera decisión empresarial dentro del marco de la legalidad. Se agravia ante la sentencia arbitraria ya que desconoce la conclusión de la justicia penal donde sus directivos fueron sobreseído.

Interpuso recurso extraordinario sosteniendo que la constitución de Molinos Chile, tenía sustancia económica y un claro propósito orientado a la penetración del mercado internacional.

Consideró la imposibilidad de aplicación del artículo 2º de la ley 11.683 con supremacía sobre el CDI. Situación que se fundamentó al ser denunciado el CDI con

posterioridad a la causa, dando por sentado que, al gravar los dividendos, AFIP aplicó un criterio retroactivamente que fue establecido en el 2010

4. Análisis del Dictamen de la Procuradora.

La conclusión de la procuradora dejó claro que no se discute la jerarquía supralegal del CDI, ni la facultad de Chile para ejercer su potestad tributaria. El caso se centra en ver hasta qué punto una norma de ordenamiento interno argentino puede afectar principios del derecho internacional tributario.

Considerando que el CDI no contempla norma antiabuso ni disposición de cláusula del beneficiario efectivo como en otros tratados firmados por Argentina.

Observa que la sentencia convalida un doble error cometido por el fisco nacional:

1. Considerar que la ley 19.840 de Chile importó una modificación unilateral del CDI. Al no existir en el CDI una prohibición a que Chile exima del impuesto sienta su potestad tributaria. Mejor así, no permite a Argentina reclamar esa potestad resignada al firmar el convenio.
2. Ante situaciones que se consideran abusivas aplicar las normas internas. Siendo que el CDI no contiene una norma antiabuso, no se puede aplicar por jerarquía una ley interna. Al analizar los resultados no deseados se debe denunciar el CDI

Por otro lado, sin desconocer la significativa importancia del principio de realidad económica, si se utiliza desvirtuando normas legales, se lesiona la reserva de ley menoscabando la seguridad jurídica.

En el caso, el desconocimiento de la forma jurídica empleada por el contribuyente llevado a cabo por el fisco revisado en distintas instancias se concluyó que no se advierten como irrazonables o desprovista de fundamento.³¹

5. Resolución de los miembros de la Corte

La resolución del caso resultó a favor del ente recaudador, confirmando la sentencia apelada mediante un voto conjunto de los Jueces Maqueda y Rosatti. El Juez Lorenzetti expone su voto propio en el mismo sentido y el Juez Rosenkrantz sostiene los argumentos de un voto disidente.

Lo siguiente corresponde a la identificación de los argumentos del fallo para el análisis en contraposición a las posturas doctrinarias y / o jurisprudencia, considerando los principios y conceptos que sustenta la materia tributaria.

Es inevitable considerar otros argumentos, para finalizar con el análisis elegido como tema principal del trabajo.

Se transcribe selección de argumentos por tema, para su mejor exposición.

5.1 ABUSO DEL DERECHO

“El artículo 11 del CDI aprobado por la ley 23.228 debe ser interpretado conforme con la buena fe y la prohibición del abuso del derecho.”³²

³¹ Tribunal Fiscal de la Nación. Cámara Nacional de Apelaciones.

³² CSJN 09/2021 Molinos Rio de la Plata SA c/DGI. s/ recurso directo de Organismo externo Voto del juez Lorenzetti

*“A la luz de los principios de derecho público reconocidos en la Constitución, surge claro que ningún tratado internacional vigente en nuestro país puede ser invocado de forma abusiva, independientemente de la consagración expresa de una cláusula antiabusiva en el texto de ese mismo tratado”.*³³

*“La postulación auto-referente que sugiere que el "abuso del tratado" deba provenir inexorablemente del mismo instrumento que se califica como abusado, no solo no responde a la inserción del subsistema internacional dentro del ordenamiento jurídico argentino, sino que tampoco encuentra respuestas válidas en el derecho internacional”*³⁴

El principio de razonabilidad entiende que no se puede utilizar las leyes para amparar ilícitos ni ejercicios abusivos como se quiere calificar en este fallo el actuar del contribuyente.

Considerando la definición de abuso en el derecho privado argentino, se requiere que exista en el acto simulado contradicción entre la voluntad interna y lo declarado junto con el ánimo y propósito de engañar a terceros.³⁵

Además, se debería encontrar una ley que se haya vulnerado. Una ley que prohíba la no imposición en estas circunstancias. Se observa que el fin del tratado era evitar la doble imposición, pero no prohibía que el resultado sea la imposición nula, lo que se profundizará en próximo apartado.

³³ CSJN 09/2021 Molinos Rio de la Plata SA c/DGI. s/ recurso directo de Org. Ext. Voto Maqueda y Rosatti

³⁴ CSJN 09/2021 Molinos Rio de la Plata SA c/DGI. s/ recurso directo de Org. Ext. Voto jueces Maqueda y Rosatti

³⁵ Código Civil y Comercial de la Nación. Art. 10

5.2 BUENA FE

“La exigencia de buena fe en la interpretación y aplicación de los tratados no puede ser ignorada, conforme con la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados de 1969, aprobada por la ley 19.865.”³⁶

“Toda vez que la cláusula del art. 11 del CDI aprobado por la ley 23.228 -cuya finalidad fue evitar la doble imposición entre la República de Chile y la República Argentina- fue empleada conjuntamente con una modificación unilateral a la dinámica del convenio por parte de la República de Chile que, al crear en el año 2002 las denominadas "sociedades plataforma de inversiones" y no gravar sus rentas de fuente extranjera, habilitó la radicación en su territorio de empresas cuyo único vínculo con ese país fuera la residencia formal, las ganancias cuestionadas en la causa no se encontrarían alcanzadas en el impuesto a las ganancias en Argentina, ni en el impuesto a las rentas en Chile, es decir el supuesto de hecho no sería, entonces evitar la doble imposición sino procurar doblemente una no imposición, por lo que no se encontraría alcanzada por el ámbito de validez material del CDI interpretado de buena fe”.

La exigencia de buena fe en la interpretación y aplicación de los tratados no puede ser ignorada, conforme con la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados de 1969, aprobada por la ley 19.865”³⁷

³⁶ CSJN 09/2021 Molinos Rio de la Plata SA c/DGI. s/ recurso directo de Org. Ext. Voto juez Lorenzetti.

³⁷ CSJN 09/2021 Molinos Rio de la Plata SA c/DGI. s/ recurso directo de Org.ext. Voto del juez Lorenzetti. Voto de los jueces Maqueda y Rosatti.

El argumento esgrimido tomando parcialmente de dicha convención parece caer en un absurdo, por permitir respaldar bajo el principio de buena fe menospreciando el resto de los articulados de la ley 19.865/1972

Recordemos, en la convención de Viena del año 1969, donde se enfatizan las reglas que deben contemplarse en los tratados, se establece: el deber de cumplir con lo pactado usando el principio de buena fe (art. 26) junto con la prohibición de acudir a la ley interna para no cumplir un tratado (art. 27).

En ningún momento se encontró en discusión la jerarquía del tratado por encima de las leyes internas. El fin del tratado era evitar la doble imposición, repartiendo potestades entre los dos estados. La modificación de la ley chilena, con el fin de atraer capitales externos, es una aplicación de su potestad tributaria, buscando en un marco más competitivo la constitución y radicación de nuevas empresas brindándoles un tratamiento impositivo particular para atraerlas. En esta instancia, cabe preguntarnos, si anular esta ventaja en jurisdicción de Chile, desde el ente recaudador argentino, ¿implicaría no cumplir el tratado por evitar el efecto pretendido por Chile para alcanzar su objetivo interno?

“Las convenciones internacionales que versan sobre materia fiscal deben ser interpretadas de acuerdo a la doctrina general de hermenéutica en materia de tratados y de normas tributarias teniendo particularmente en cuenta los artículos 31 y 32 de la Convención de Viena sobre Derecho de los Tratados de 1969, aprobada por la ley 19.865, los cuales consagran el principio de la buena fe conforme al criterio corriente

que haya de atribuirse a los términos del tratado en el contexto de este y teniendo en cuenta su objeto y fin”³⁸

Se debe observar que el artículo 31 de la convención de Viena repite el principio de buena fe esgrimido en el artículo 26 al momento de interpretación de los tratados. Adicionando que para lo cual se debe contemplar el contexto de éstos, su objeto y fin. Para finalmente definir al contexto como el texto mismo del tratado incluyendo su preámbulo y anexos. El artículo 32 permite acudir a los trabajos preparatorios y las circunstancias en que se celebra, en caso de que algo sea ambiguo u tenga un oscuro sentido, o conduzca a un resultado manifiestamente absurdo o irrazonable.³⁹

Si nos encontráramos analizando el caso en función al nuevo CDI firmado entre Argentina y Chile del año 2015, cuyo objetivo es “evitar la doble imposición en relación a los impuestos sobre las rentas y patrimonio y para prevenir la elusión y evasión fiscal”, no cabría dudas lo correcto de los argumentos.⁴⁰

Considerando el CDI vigente al momento de los hechos, y forzando la posibilidad de atribuir los argumentos al texto, preámbulo y anexos, no se puede encontrar la prohibición de que el resultado del convenio sea una no imposición, resultante de una exención creada por el país que cuenta con la potestad tributaria.

La consideración antes dicha, anulando la posibilidad de aplicar el artículo 32, ya que no existe ambigüedad en este caso.

³⁸ CSJN 09/2021 Molinos Rio de la Plata SA c/DGI. s/ recurso directo de Org.ext. Voto del juez Lorenzetti. Voto de los jueces Maqueda y Rosatti

³⁹ Ley 19865/1972

⁴⁰ Ley 27.227 15/05/2015 CDI Evitar Doble Imposición y prevenir la evasión y elusión fiscal.

Todo lleva a pensar que los legisladores del año 1976 de ambos países y aquellos que participaron en la ley del año 1985, quienes estaban al tanto de las recomendaciones de la Convención de Viena cuya ley nacional data del año 1972, si hubieran tenido la intención de que el objetivo del acuerdo incluyera evitar la no imposición se hubiera incluido en el preámbulo, en el texto, o en los anexos.

El argumento contrario nos pondría en la postura de que los legisladores omitieron sistemáticamente profundizar e incluir no solo el objetivo de la no imposición, sino también la cláusula antielusión, el término de beneficiario efectivo y/o reglas de imposición cuando un país miembro exime del impuesto que por potestad le corresponde.

En la postura de que el legislador consideró la posibilidad de no imposición, reconociendo que constitucionalmente está permitido, Como lo expresa:

“La no-imposición permitida por las normas del CDI -aprobado por la ley 23.228- no constituye una transgresión a los principios de derecho público establecidos en la Constitución Nacional que, en los términos de su artículo 27, permita excluir la aplicación del CDI, pues no solamente la posibilidad de una situación de no-imposición es una consecuencia natural y previsible del tipo de CDI que la República Argentina y la República de Chile suscribieron, aprobaron constitucionalmente y ratificaron -lo que descarta la noción de un abuso de dicho CDI-, sino que es una posibilidad que la propia Constitución Nacional prevé al regular el poder de imposición con el que dota al Congreso de la Nación (artículo 75, inciso 2)”⁴¹

⁴¹ CSJN 09/2021 Molinos Rio de la Plata SA c/DGI. s/ recurso directo de Org.ext. Disidencia juez Rosenkrantz.

Recordemos, que es el congreso quien tiene el atributo de regular la imposición según la constitución, y esta potestad incluye imponer, como eximir o no alcanzar dentro de sus atributos. Como claramente se argumenta por el voto de la postura disidente.

“En estas condiciones nos encontramos en el supuesto de que la potestad tributaria le corresponde a Chile, quien por un motivo de promoción en sus políticas internacionales puede bajar esa tributación hasta anularla”.

*“El CDI -aprobado por la ley 23.228- no contiene norma alguna que establezca que la renuncia sobreviniente a la potestad tributaria por parte de un Estado contratante habilite al otro Estado a ejercer la suya, resignada al suscribir dicho convenio”.*⁴²

De esta forma, Argentina resignó su potestad tributaria por el CDI en una política de integración internacional. Chile consideró no alcanzar la tributación de las sociedades conductos porque valora otros beneficios que le produce su asentamiento en su jurisdicción.

En esta instancia, en el año 2002 se puede considerar que el cambio de situación generado por el país cocontratante no ha sido un acto previsto en el acuerdo por parte del poder legislativo argentino. Su consecuencia se podría medir como un perjuicio en la situación interna por una deshonesta competencia en busca de capitales o el efecto reducción en la recaudación por cambios en las reglas de juego desviando inversiones con anterioridad asentadas en argentina.

¿En este punto, cuál sería el camino a seguir legalmente por el estado argentino?

⁴² CSJN 09/2021 Molinos Rio de la Plata SA c/DGI. s/ recurso directo de Org.ext. Disidencia juez Rosenkrantz.

“El art. 22 del CDI -aprobado por la ley 23.228- establecía con claridad que cualquier situación que pudiera ser concebida por alguno de los Estados contratantes como un fraude al CDI debía resolverse mediante un mutuo acuerdo entre las autoridades competentes de los Estados contratantes, a través de consultas o intercambio de información, ni siquiera en el caso de fraude, el CDI contemplaba la posibilidad de que uno de los Estados contratantes recurriese unilateralmente a su legislación interna para derogar sus disposiciones; la única facultad que se concedía era la de establecer controles administrativos tendientes a detectar tales situaciones y adoptar los mecanismos de consulta previstos en el CDI.”⁴³

Finalizando, se llega a la conclusión que las sociedades plataformas estaban habilitadas para beneficiarse con CDI bajo interpretación del fisco chileno:

“ Al desestimar la aplicación del artículo 11 del CDI -aprobado por la ley 23.228- el Estado Nacional actuó de manera inconsistente con las expectativas generadas por sus propios actos anteriores y dicho comportamiento transgredió el principio de buena fe que debe regir las relaciones entre las naciones, máxime si se tiene en cuenta que el Fisco chileno interpretaba desde años antes de las determinaciones de oficio recurridas que las sociedades plataforma de inversiones estaban habilitadas para aplicar las disposiciones del CDI” ⁴⁴

⁴³ CSJN 09/2021 Molinos Rio de la Plata SA c/DGI. s/ recurso directo de Org.ext. Disidencia del juez Rosenkrantz.

⁴⁴ CSJN 09/2021 Molinos Rio de la Plata SA c/DGI. s/ recurso directo de Org.ext. Disidencia del juez Rosenkrantz.

5.3 REALIDAD ECONÓMICA

El fallo se funda concretamente en base a la utilización del principio de realidad económica para justificar el abuso de convenio.

*“El principio de la "realidad económica" faculta al organismo recaudador a desconocer las formas y estructuras asignadas por los contribuyentes a sus actos o negocios, y le permite recalificarlos a fin de considerar la situación económica real como encuadrada en las formas o estructuras que el derecho privado les aplicaría con independencia de las escogidas por los contribuyentes o que les permitiría aplicar como las más adecuadas a la intención real de los mismos; dicha facultad solo puede ser válidamente ejercida por la administración tributaria cuando resulta manifiesta la discordancia entre la sustancia económica del acto o negocio y la forma o estructura que los contribuyentes le han asignado pues, como principio, salvo que se presente esa ostensible discordancia, debe darse prioridad a las estructuras jurídicas utilizadas por los particulares”*⁴⁵

*“... y la pauta de la realidad económica prevista en el artículo 2° de la ley 11.683, hacia una hermenéutica del artículo 11, aprobado por ley 23.228, que no ampara la utilización de las sociedades plataformas del derecho chileno para evitar abonar el impuesto a las ganancias en nuestro país”.*⁴⁶

⁴⁵ CSJN 09/2021 Molinos Rio de la Plata SA c/DGI. s/ recurso directo de Org.ext. Voto jueces Maqueda y Rosatti

⁴⁶ CSJN 09/2021 Molinos Rio de la Plata SA c/DGI. s/ recurso directo de Org.ext. Voto jueces Maqueda y Rosatti

Como se puede visualizar en las palabras de los argumentos se considera el principio o pauta de realidad económica que utiliza la CSJN para resolver fallos de abuso desde el año 1947.⁴⁷

De esta forma, la divergencia entre formas y sustancia con el fin de evadir impositivamente se resuelve corriendo el velo societario para contemplar la verdadera situación del contribuyente.

Se puede diferenciar, aunque se encuentran estrechamente relacionados, el método de interpretación establecido del artículo 1º que permite analizar el verdadero sentido y alcance de la norma en base al fin y la significación económica con el principio de realidad económica del artículo 2º.⁴⁸

Este principio base para el análisis de la antielusión impositiva, se plasma como un precepto que permite analizar el hecho imponible. Si los hechos reales corresponden a la estructura jurídica elegida y declarada.

Existen distintos criterios doctrinarios al respecto de su alcance, desde prescindir libremente de la calificación hasta solo prescindir cuando existen divergencias entre el tipo jurídico elegido y el real.

La CSJN utiliza este criterio analizando cada caso particularmente.

⁴⁷ La línea de pensamiento de JARACH la recogió Argentina en 1947 con la reforma a la denominada Ley 11.683, tiene por consecuencia que el impuesto debe ser aplicado a la relación económica prescindiendo de las formas jurídicas toda vez que éstas sean inadecuadas para aquélla.

⁴⁸ Ley 11.683. . “... en la interpretación de las disposiciones de esta ley o de las leyes impositivas sujetas a su régimen, se atenderá al fin de la misma y a su significación económica”.

Los métodos interpretativos tienen como fin obtener el verdadero sentido de justicia llegando a la intención del legislador. Como herramienta se utiliza el análisis real del hecho imponible. Se debe considerar que el límite a su aplicación se encuentra constitucionalmente en nuestro país en el principio de legalidad. Esto no excluye al derecho internacional.

“No resulta posible introducir por vía interpretativa recaudos que los órganos constitucionales encargados de la celebración de tratados no incluyeron en su texto”⁴⁹

Quienes interpretan (fisco, poder judicial, etc.) corren el riesgo de crear hecho imponible inexistente. Implicaría legislar a un poder que no le corresponde el atributo.

Por jurisprudencia, en relación a tratados internacionales, por la jerarquía normativa, los artículos 1 y 2 no pueden desestimar la personalidad de sujetos distintos, aunque tengan vinculación entre sí.⁵⁰

“Las formas jurídicas elegidas por una empresa no pueden ser ignoradas, pero también deben ser interpretadas de modo que respondan a la buena fe y prohibición del abuso”⁵¹

Se dificulta considerar un abuso de tratado teniendo en cuenta que la forma jurídica y el fin de la sociedad (invertir desde Chile al exterior) que se está poniendo en tela de juicio, responde a lo que el país cocontratante exteriorizó en su ley impositiva. Recordemos que, al no cumplir con los requisitos, la sociedad Plataforma perdía el beneficio de exención y debía tributar como un contribuyente común en ese país.

⁴⁹ CSJN 09/2021 Molinos Rio de la Plata SA c/DGI. s/recurso directo Org.ext. Disidencia Rosenkrantz.

⁵⁰ CSJN 13/10/1994 'Café La Virginia S.A. C/ Administración Nacional de Aduana S/ Repetición.

⁵¹ CSJN 09/2021 Molinos Rio de la Plata SA c/DGI. s/ recurso directo de Org.ext. Voto juez Lorenzetti.

5.4 PRINCIPIO DE LEGALIDAD

El individuo no está obligado a hacer lo que la ley no mande, ni limitado por lo que la ley no prohíbe. Con estas reglas se establece un orden jurídico donde, en una sociedad madura y ordenada, las reglas están claras.

“Los principios, garantías y derechos reconocidos (dice el art. 28) no podrán ser alterados por leyes que reglamenten su ejercicio. El artículo 64, inciso 28, da al Congreso el poder de hacer todas las leyes y reglamentos que sean convenientes para poner en ejercicio los poderes concedidos por la Constitución al gobierno de la Confederación Argentina”.⁵²

La constitución nacional establece que los tributos solo pueden ser fijados por ley.

Esto requiere que todos los elementos que definen el nacimiento de la obligación tributaria, estén establecidos en una ley emanada nacida del poder correspondiente.

“No cabe a la Corte apartarse del principio primario de la sujeción de los jueces a la ley, ni atribuirse el rol de legislador para crear excepciones no admitidas por este, pues de hacerlo olvidaría que la primera fuente de exégesis de una norma convencional es su letra y que cuando esta no exige esfuerzo de interpretación la norma debe ser aplicada directamente, con prescindencia de consideraciones que excedan las circunstancias del caso expresamente contempladas en aquella”.⁵³

⁵² Juan Bautista Alberdi Sistema Económico y Rentístico de la Confederación Argentina s/CN de 1853.

⁵³ CSJN 09/2021 Molinos Rio de la Plata SA c/DGI. s/recurso directo Org.ext. Disidencia Rosenkrantz.

La legalidad se refiere a quien ejerce el poder. Son las garantías de los derechos.

Todo acto emanado de los Poderes Públicos debe de estar regidos por el ordenamiento jurídico. Estas definiciones surgen del derecho administrativo.

El principio de legalidad que rige en materia tributaria impide que se exija un tributo en supuestos que no estén contemplados por la ley.⁵⁴ El principio de legalidad se determina jurídicamente por la ocurrencia de cuatro condiciones:

- Espacio de aplicación.
- Orden prelativo normas subordinadas a la ley.
- Norma precisa que debe de aplicarse al caso concreto.
- Poderes y límites que la norma le da a la administración.

La ley en estudio es el CDI, que ya sabemos se encuentra jerárquicamente con superioridad de las leyes internas de quienes firman el acuerdo. La ley 11.683 no puede aplicarse por encima de su jerarquía.

Considerando el espacio, el CDI establece para repartir las potestades tres supuestos en cuanto a determinar el domicilio de una empresa. El primer supuesto, anula los restantes y es donde está constituida. Molinos Chile se constituye bajo la legislación del país chileno, con el tipo de sociedad plataforma de inversión. Los dividendos que distribuye están bajo el ámbito de la potestad tributaria de Chile.

La ley 19.840 (Impuesto a las rentas Chile) se podría considerar la norma precisa a aplicar y está fuera del ámbito de consideración del ente recaudador de argentina.

⁵⁴ constitución Nacional. Artículos 4,17 y 67, inciso 2°.

La ley 19.865 (Convención de Viena) permite profundizar a través de la interpretación de buena fe la importancia de cumplir, lo acordado obliga, y la imposibilidad de aplicar una ley interna para evitarlo.

“Invocar la aplicación del principio de la realidad económica establecido en el artículo 2° de la ley 11.683 para desconocer lo dispuesto en el artículo 11 del CDI - aprobado por la ley 23.228- implica un apartamiento palmario del texto de dicho convenio y supone, además, alterar unilateralmente lo que es un acto emanado de dos Estados soberanos, en tanto de esa manera, se afecta el principio pacta sunt servanda y las reglas de interpretación fijadas por la Convención de Viena (artículos 26, 31 y 32), sin que se verifiquen las circunstancias excepcionales de conflicto irresoluble con los principios de derecho público establecidos en la Ley Suprema, únicas en las que los tratados deben ser soslayados para que pueda prevalecer la propia Constitución Nacional”⁵⁵

Al profundizar el tema, en materia de exenciones, el criterio debe ser más estricto, atendiendo a la letra de la ley. En consecuencia, no solo el ente recaudador está excediendo los poderes y límites que las normas le dan en su accionar, al momento de aplicar una norma interna sobre la lectura del CDI que es claro y preciso. Además, trasgrede los límites territoriales al anular una exención taxativamente legislada en territorio chileno. Ante estas situaciones, los defectos de procedimientos de quienes ejecuta los poderes públicos, deben ser subsanados por el poder judicial. Poder que celosamente debería custodiar el principio de legalidad.

⁵⁵ CSJN 09/2021 Molinos Rio de la Plata SA c/DGI. s/ recurso directo Org.ext. Disidencia Rosenkrantz.

6. Consecuencias Resultantes del Fallo.

Aplicación de doctrina Molinos en Tratados Internacionales:

- En la causa Empresa Distribuidora La Plata (EDELAP), el tribunal fiscal de la Nación (sala B) emitió sentencia aplicando la regla de la ley interna principio de realidad económica en un caso de tratado para evitar la doble imposición por el impuesto a los bienes personales (Expte No 46.121-I) ⁵⁶

Considerando la similitud al caso molinos, es importante tener en cuenta que el convenio firmado con España, incluye el objetivo de prevenir la evasión fiscal. Lo que hace desde el título un análisis muy diferente al caso molinos.

- Aplicación de doctrina Molinos en CSJN:
A la fecha no se ha realizado mención del caso molinos en otras causas en fallos de la CSJN.
- Denuncia de CDI Nuevo CDI
En el año 2012 se denuncia el CDI de 1985. En 2015 se firma un nuevo tratado con la República de Chile reemplazando el anterior. Claramente en este tratado, se establece el objetivo de contemplar no crear situaciones de nula o reducida tributación.

En las definiciones generales se expone que cualquier expresión no definida, tendrá, al menos que en su contexto se infiera una interpretación diferente, el significado que en ese momento le atribuya la legislación de ese Estado, con primacía de la legislación impositiva.⁵⁷

⁵⁶ TFN 02/09/2022 Empresa Distribuidora LA PLATA s/ apelación – Bs Personales

⁵⁷ El CDI fue denunciado por argentina el 29/06/2012 surtiendo efecto a partir del 01/01/2013.

7. Legalidad (Seguridad Jurídica) Versus Realidad Económica (Ley 11683).

Luego del recorrido avanzado en cada título hasta este punto, se pretende recapitular para establecer claridad a la idea que inicialmente se propuso.

En la actualidad, existe un contexto legal internacional casi imposible de considerar que sucedieran los hechos que generaron la causa.

Los avances en materia internacional vienen dando una base en reglas de juego que, sin lugar a duda, los términos realidad económica y legalidad, con impacto en seguridad jurídica son totalmente compatibles, y para nada controversiales.

Los tratados internacionales firmados en la actualidad que respetan las recomendaciones establecidas según reglas BEPS, cuentan dentro del objetivo del mismo CDI, el evitar la no imposición y el abuso del tratado. Nuestro estado argentino adhiere y exterioriza en cambios legislativo internos en el año 2017.⁵⁸

Pero volviendo al análisis del fallo en cuestión, nos centramos en las reglas de juego internacionales y los acontecimientos que llevaron al fallo bajo análisis. Esto es solo posible si retrocedemos más de 20 años, al instante en que Molinos Holding se constituye en Chile (30/12/2003).

Como primer paso repasamos el Principio de legalidad que analiza los actos emanados por los poderes públicos dentro de un marco legal. Este principio limita al estado a actuar dentro de márgenes establecidos por reglas. Evitando aplicar voluntad de los individuos con resultados de arbitrariedad. Evitando abuso de poder e inseguridad jurídica.⁵⁹

⁵⁸ Tema que se pretende retomar más adelante en contexto actual.

⁵⁹ Tema desarrollado en apartado 5.4 del presente trabajo.

Para el tratamiento del principio se observan cuatro condiciones: espacio, orden prelativo de las normas subordinadas a la ley, la norma precisa a aplicarse, los poderes que las normas confieren a la administración.

En contraposición, en esta causa, el Principio de realidad económica, que por medio de la ley de procedimiento tributario permite a las autoridades tributarias a recalificar sus actos conforme a las situaciones reales si las escogidas por el contribuyente cuando no son las apropiadas.⁶⁰

Los hechos según constan en la causa

- ✓ La demandada constituye Molinos Holding en Chile (30/12/2003).
- ✓ Determinación de oficio año 2011 Afip por los periodos 2004/09.

Si se analiza el espacio tendríamos que pensar en dos puntos sucesivos, el ingreso de los dividendos del exterior a República de Chile, y la posterior distribución de los mismo a la República Argentina.

Los dividendos que ingresan en Chile, no caben dudas que se encuentran bajo la potestad de este estado, y bajo la aplicación de la ley 19.840 (23/11/2003 Chile).

Se puede observar que el punto de controversia se centra en los dividendos que se distribuyen desde Chile hacia Argentina.

El espacio físico se representa entre los territorios de los estados de Argentina y Chile, y un espacio temporal que se centra en los ejercicios económicos analizados entre 2004 y el año 2009. Estos estados cuentan con un CDI vigente que especifica el tratamiento de estos dividendos bajo la potestad de Chile.

⁶⁰ Tema desarrollado en apartado 5.3 del presente trabajo.

El orden de normas precisas a aplicarse, para lo cual se utiliza lo publicado en la SCJN sobre la causa son:

- ✓ Constitución Nacional. Artículos 31 y 27 ⁶¹
- ✓ Convención de Viena sobre Derecho de los Tratados Artículos 26,31,32. ⁶²
- ✓ Ley Nacional 11.683. Ley de Procedimiento Tributario. (13/07/1998). ⁶²
- ✓ Ley Nacional 19.865. Viena Tratados Internacionales. (03/10/1972). ⁶²
- ✓ Ley Nacional 23.228. Promulga el CDI. (24/09/1985). ⁶²

El orden de las normas prelativo pareciera ser muy sencillo considerando la pirámide de Gesell, como lo expone la procuradora de la causa.

Los CDI se encuentran por encima de las leyes nacionales, considerando las políticas internacionales y los compromisos acordados. Luego, al ser puesto en vigencia por una ley emanada del congreso, esta ley se encuentra en competencia con otras leyes nacionales.

En detalle a nivel nacional, la ley de impuesto a las ganancias establece el tratamiento de los dividendos del exterior mientras que, la ley 23.228 reglamenta los dividendos específicos ingresados de empresa constituidas en Chile, con el que se firmó el acuerdo. Lo específico prima sobre lo general.

Luego el CDI en vigencia con la ley 23.228 sería la norma específica a aplicar.

⁶¹ Artículo 31: Esta Constitución, las leyes de la Nación que en su consecuencia se dicten por el Congreso y los tratados con las potencias extranjeras son la ley suprema de la Nación; y las autoridades de cada provincia están obligadas a conformarse a ella, no obstante cualquiera disposición en contrario que contengan las leyes o constituciones provinciales, salvo para la provincia de Buenos Aires, los tratados ratificados después del Pacto de 11 de noviembre de 1859.

Artículo 27: El Gobierno federal está obligado a afianzar sus relaciones de paz y comercio con las potencias extranjeras por medio de tratados que estén en conformidad con los principios de derecho público establecidos en esta Constitución.

⁶² Tema desarrollado en apartado I del presente trabajo.

Analizando la legalidad por parte de la demandada en el momento de los sucesos, considerando que la lectura del CDI y las reglas del juego entre los años 2004 y 2009, deja en claro que estos dividendos están bajo la potestad tributaria del gobierno de Chile, sería fácil concluir el agravio a su seguridad jurídica, por los actos desencadenados en la causa ante el reclamo de Afip.

Bajo estas condiciones solo faltaría analizar las normas que se confieren a la administración. Es donde entra en juego el principio de realidad económica. Este principio permite a la administración pública a desconocer las formas y estructura asignadas por la demandada a fin de considerar la situación económica real según se encuadra en el derecho privado.

Bajo este principio se puede observar que se traduce que la forma de actuar de la demandada tiene el objetivo de no pagar el impuesto a las ganancias por los dividendos que con anterioridad ingresaban directamente de otros países con los que no existe acuerdo a Argentina. Que con la creación de las empresas en Chile y por beneficiarse con el desgravamiento en ese país la imposición es nula.

Este punto no está en discusión, como tampoco está en discusión que el análisis de la situación por parte del ente recaudador en el año 2011, encuentra en este accionar una contraposición con su objetivo recaudatorio y la posibilidad de incrementar sus ingresos bajo la lectura del contexto actual internacional con respecto a las ideas de la importancia de evitar la no imposición y los abusos de tratados.

Pero también podríamos afirmar que esa lectura del año 2011 llevó un proceso de evolución que no existía al momento de firmar el CDI en 1976, y por lo visto tampoco en nuestro país, al momento de avalar el CDI con la ley del Congreso en el año 1985.

Lo que se debe analizar es cuales son los poderes que las normas confieren a la administración. La respuesta según los argumentos presentados en el fallo, se asienta en la regla de interpretación de la Ley 11.683.

- ✓ 1ro: Fin y Significación Económica, solo cuando no sea posible fijar por la letra y el espíritu de la ley, podrá recurrirse a la normas, conceptos y términos del derecho privado.
- ✓ 2do: Determinación de los Hechos Imponibles: cuando los hechos no sean manifiestamente las que el derecho privado ofrezca o autorice para configurar la cabal intención económica, se prescindirá inadecuadas en la consideración del hecho imponible real de las formas y estructura jurídicas.

Siendo analíticos con las afirmaciones de estos artículos, nos podríamos preguntar sobre la letra y el espíritu de ley en cuestión que pone en vigencia el CDI en su artículo 11. No cabe dudas que argentina cede la potestad tributaria de los dividendos que distribuye las empresas constituidas en territorio chileno.

También, anteriormente tratado en este trabajo, se mencionó que se entiende que el espíritu del CDI, tanto en 1976 como en 1985, vigentes durante los hechos analizados, era evitar la doble imposición, pero no evitar la imposición nula, situación que hasta era previsible.

Bajo estas reglas, la demandada, con estructuras jurídicas legales, que exteriorizan sus verdaderas intenciones de no abonar el impuesto en argentina sobre los dividendos del exterior actúa aprovechando las ventajas con los siguientes actos:

Constituye bajo aval ley en chile aprovechando exenciones locales.

Direcciona los dividendos de otros países a Chile aprovechando el tratado.

Expone los dividendos como exentos en argentina.

Pareciera encontrarse un efecto no deseado provocado por un vacío legal, pero esto no permite afirmar que la demandada esta fuera de lo permitido por la ley.

La pregunta final es si el departamento de grandes contribuyentes tiene la potestad para corregir estas desviaciones no deseadas por inacción de los legisladores.

Observar estas desviaciones debería encender el procedimiento de modificaciones y adecuaciones al nuevo contexto.

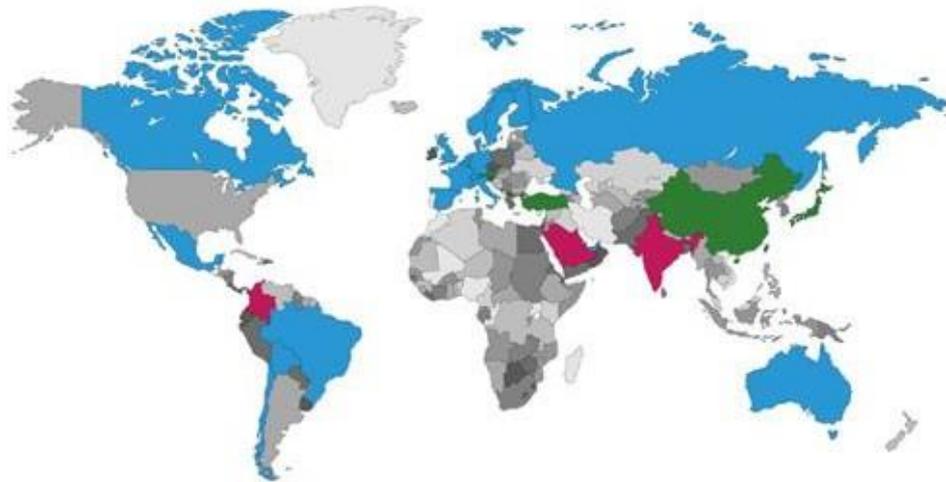
En este punto se puede considerar que, si los dividendos hubiesen sido gravados bajo la ley de impuesto a las ganancias original en Chile, la aplicación del CDI cumpliría su objetivo de evitar la doble imposición al estar no gravado en Argentina. Afip no hubiera actuado.

Dadas las circunstancias reales, los agentes fiscales argentinos, cuenta con las atribuciones considerando que anteponen al actuar en la fiscalización, usando el argumento del artículo 1ro y 2do de la ley de procedimiento por encima de un acuerdo internacional donde dichos dividendos quedan bajo la potestad de Chile. Podemos cuestionarnos, si los agentes fiscales pueden modificar su actuar aplicando su voluntad de acuerdo según exista o no una exención en un territorio fuera de su jurisdicción o esta discrecionalidad excede las atribuciones de su función. Concluyendo la definición de legalidad, sin limitar este actuar del funcionario, nos encontraríamos en un estado de inseguridad jurídica.⁶⁴

⁶³ Tema desarrollado en apartado 5.3 del presente trabajo.

⁶⁴ Título incorporado por art. 244 de la Ley N° 27430 B.O. 29/12/2017.

V. ANÁLISIS DEL ENTORNO NACIONAL E INTERNACIONAL



En negociación		Suscriptos (no vigentes)	
Alemania	Colombia	Israel	Austria
Arabia Saudita	Kuwait	India	China
		Japón	Luxemburgo
			Francia
			Turquía

Vigentes		
Alemania	Australia	Bélgica
Entrada en vigor: 25/11/1979	Entrada en vigor: 30/12/1999	Entrada en vigor: 22/7/1999
Bolivia	Brasil	Canadá
Entrada en vigor: 4/6/1979	Entrada en vigor: 7/12/1982	Entrada en vigor: 30/12/1994
Chile	Dinamarca	Emiratos Árabes Unidos
Entrada en vigor: 11/6/2016	Entrada en vigor: 3/9/1997	Entrada en vigor: 4/2/2019
España	Finlandia	Francia
Entrada en vigor: 23/12/2013	Entrada en vigor: 5/12/1996	Entrada en vigor: 1/3/1981
Italia	México	Noruega
Entrada en vigor: 15/12/1983	Entrada en vigor: 23/8/2017	Entrada en vigor: 30/12/2001
Países Bajos	Qatar	Reino Unido
Entrada en vigor: 11/2/1998	Entrada en vigor: 31/1/2021	Entrada en vigor: 1/8/1997
Rusia	Suecia	Suiza
Entrada en vigor: 16/10/2012	Entrada en vigor: 10/5/1997	Entrada en vigor: 27/11/2015

Información publicada en Ministerio de economía: Políticas tributarias.

[Convenios para evitar la doble imposición | Argentina.gob.ar](http://Argentina.gob.ar)

1. Legislación comparada. Países de América y Europeos.

Se encuentran en vigencia los CDI con los siguientes países de América:

Se realizó convenio con **Bolivia** en el año 1976, cuyo objetivo establecido es “EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN”⁶⁵. Comparando este acuerdo, con el CDI que produce el fallo, se observa gran similitud.

El artículo 4º estableciendo jurisdicción tributaria marca que las rentas, ganancias o beneficio sólo serán gravables por el estado contratante que tuviera su fuente productora, con la excepción del artículo 11 para el caso de los dividendos donde se gravará por el estado del domicilio de la empresa que los distribuye.

En 1982 se realiza un acuerdo con **Brasil**, y en este caso se puede observar una ampliación en el objetivo donde versa “PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION Y PREVENIR LA EVASION FISCAL”⁶⁶.

Estas diferencias de criterio utilizada por el legislador también se pueden probar observando que se agrega la utilización de EP (establecimiento permanente). Además de tener seis puntos específicos para establecer el tratamiento de los dividendos. Es posible que ambos estados graven los dividendos según la legislación interna.⁶⁷

⁶⁵ Ley N° 21.780. 09/1979. Convenio e/ el gobierno de la REPÚBLICA ARGENTINA y el gobierno de la REPÚBLICA DE BOLIVIA para EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN en materia de impuestos sobre la renta, ganancias o beneficios y sobre el capital y el patrimonio.

⁶⁶ Ley N° 27.441.12/1982 Convenio para EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN Y PREVENIR LA EVASIÓN FISCAL con respecto a los impuestos sobre la renta entre la REPÚBLICA ARGENTINA y la REPÚBLICA FEDERAL DE BRASIL y su protocolo.

⁶⁷ Art.10. 1. Los dividendos pagados por una soc. residente de un Estado Contratante a un residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado. 2. Sin embargo, estos dividendos pueden someterse a imposición en el Estado Contratante en que resida la soc. que pague los dividendos y de acuerdo con la legislación de este Estado. 3. Las disposiciones de los apartados 1 y 2 no se aplican si el beneficiario de los dividendos, residente de un Estado Contratante, tiene en el otro Estado Contratante del que es residente la soc. pagadora de los dividendos, un EP o una base fija con el que la participación que genere los dividendos está vinculada efectivamente. En este caso se aplican las disposiciones del artículo VI lo del artículo XIV, según corresponda. 5. Cuando una soc. residente de Argentina tuviera un EP en Brasil, este establecimiento puede ser sometido a un impuesto retenido en la fuente de acuerdo con la legislación brasileña. 6. Cuando una soc. residente de un Estado Contratante obtiene beneficios o rentas procedentes del otro Estado Contratante, ese otro Estado no puede exigir ningún impuesto sobre los dividendos pagados por la soc., excepto en la medida en que tales dividendos sean pagados a un residente de este otro Estado o en la medida en que la participación que genera los dividendos pagados este efectivamente vinculada con un EP o una base fija situada en este otro Estado, ni someter los beneficios no distribuidos de la soc. a un impuesto sobre beneficios no distribuidos, aun cuando los dividendos pagados o los beneficios no distribuidos consistan, total o parcialmente, en beneficios o rentas originadas en ese otro Estado.

En 2015 se firma el acuerdo con **México**, su objetivo es “PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION y PREVENIR LA EVASION FISCAL”. Ampliando el objetivo a evitar “*crear oportunidades para la no imposición o imposición reducida a través de la evasión o elusión fiscal (incluyendo a través de acuerdos para el uso abusivo de tratados cuyo objetivo es extender indirectamente los beneficios previstos en este Acuerdo a residentes de terceros Estados)*”.⁶⁸

El artículo 10 comparte pauta en común con el de Brasil. Pero se agregan el concepto de beneficiario efectivo y topes a aplicar en cada caso.⁶⁹

Luego se establecen pautas de limitación de beneficios, donde la autoridad competente de un estado puede determinar que un residente ha tenido como uno de sus principales fines la obtención de los beneficios del Acuerdo.

Fuera del continente se observa una evolución similar, en 1978 se acuerda con **Alemania**, donde el objetivo es “EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN”. La diferencia es que el estado de residencia de la sociedad que los distribuye tiene la potestad, pero el otro estado puede imponer hasta un límite del 15% sobre el importe bruto de los mismo. Este convenio menciona si los dividendos están vinculados a un establecimiento permanente no se considera la aplicación de esta excepción.⁷⁰

Los demás CDI agregan el objetivo de evitar la elusión y paulatinamente llegamos a las limitaciones de establecer porcentajes en la potestad, como lo vimos en América.

⁶⁸ Ley N° 27.334. 23/08/2017. Acuerdo entre el gobierno de la REPÚBLICA ARGENTINA y los ESTADOS UNIDOS MEXICANOS para EVITAR LA DOBLE IMPOSICION Y PREVENIR LA EVASIÓN FISCAL con respecto a los impuestos sobre la renta y el patrimonio y su protocolo.

⁶⁹ “el impuesto así exigido no podrá exceder del: a) 10 por ciento del importe bruto de los dividendos si el beneficiario efectivo es una sociedad que tenga la propiedad de por lo menos el 25 por ciento del capital de la sociedad que paga los dividendos; o b) 15 por ciento del importe bruto de los dividendos en todos los demás casos. las disposiciones del presente apartado no afectan la imposición de la sociedad respecto de los beneficios con cargo a los cuales se paguen los dividendos.

⁷⁰ Ley N° 22.025. 25/11/1976. Convenio entre el gobierno de la REPÚBLICA ARGENTINA y el gobierno de la REPÚBLICA FEDERAL DE ALEMANIA para EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN con respecto a los impuestos sobre la renta y el capital y su protocolo

2. Opiniones Internacionales.

En Colombia se opinó que la decisión de la corte no fue técnicamente correcta.

Los intérpretes, hablando de los jueces de la posición mayoritaria y parte de la administración, se posicionaron en lo que pretendían del CDI y no en lo que establecía el mismo. Al forzar la interpretación para adaptarla a un contexto que no existía cuando ocurrieron los hechos, no solo pone al contribuyente a tener que adaptarse a las normas vigentes, sino también a predecir el futuro.

“La impresión que deja el fallo es que en las mentes de los jueces prevaleció la sensación de que era necesario evitar un resultado de doble no tributación que, si bien resulta indeseable a los ojos de la opinión mayoritaria hoy en día, no solo no era incompatible, sino una consecuencia directa del ordenamiento vigente durante los años en los que Molinos adoptó su posición.”⁷¹

En Perú se sostiene que la sociedad chilena era un mero vehículo aparente, siendo consistente con un treaty shopping. Pero no se entiende, que siendo el motivo que el CDI no es aplicable y anula la no imposición. Esto implica que no era necesario traer a la causa un abuso de tratado apelando a demostrar elusión.

“En el voto singular del Magistrado Rosenkrantz se sostiene que el ahorro fue lícito, al provenir de un supuesto de “doble” no imposición. Si bien comparto en esencia el argumento según el cual la no imposición no es ni un resultado antijurídico ni uno que no pueda derivarse de un CDI, considero que, en el caso analizado, se cuestiona

⁷¹ Diego Quiñones Cruz. Algunas reflexiones acerca del caso Molinos.

(<https://TAXLATAM.COM/AUTORES>)

el uso abusivo de un tratado a través de una sociedad aparente, y no el ahorro o la no imposición en sí misma”.⁷²

En Chile se preguntan cómo utilizando argumentos parecidos (interpretación finalista y buena fe), se resuelve de modo opuesto en el voto de mayoría y voto de minoría. Concluyendo que cuando se analicen formas jurídicas al parecer elusivas, la respuesta al caso pasará por la manera en que el sentenciador conciba el derecho. *“Así los jueces de mayoría poseen una mirada finalista o sustancial del derecho como medio de determinar lo justo... resuelven reconstruyendo el sistema a través de una nueva regla, consistente en que las utilidades que provienen de Chile y que se originan fuera de dicho Estado, no están sujetas al artículo 11 del Convenio.*

En cambio, el juez del voto de minoría tiene una postura formalista del derecho, en la que no le cabe al Tribunal ir más lejos que los textos normativos y las formas jurídicas implementadas. Señala ... que la primera fuente de exégesis de una norma convencional es su letra y que cuando esta no exige esfuerzo de interpretación la norma debe ser aplicada directamente.

La particularidad del fallo que se analiza radica en que el texto normativo interpretado fue un Convenio para Evitar la Doble Tributación, suscrito luego por dos Estados soberanos que acordaron la distribución de su potestad tributaria.”⁷³

⁷² Jorge Bravo Cucci. Una reflexión sobre la dogmática de la elusión tributaria a la luz del reciente fallo de la Corte Suprema argentina. (<https://TAXLATAM.COM/AUTORES>).

⁷³ M Pilar Navarro Schiappacasse – Álvaro Magasich Airola. Elusión fiscal internacional: Un enfoque interpretativo al fallo «Molinos» Comentario al fallo “Molinos” de la Corte Suprema de Argentina en materia de abuso de CDI desde los métodos de interpretación legal (<https://TAXLATAM.COM/AUTORES>)

VI. CONTEXTO ACTUAL ARGENTINA

Cerrando el tema internacional con Chile, el CDI es denunciado el 26/06/2012.

Luego a través de la ley 27.274 se pone en vigencia un nuevo CDI ARGENTINA /CHILE (15/05/2015). En esta oportunidad se plasma entre los objetivos del acuerdo junto a evitar la doble imposición, ampliando a prevenir la evasión y elusión fiscal. De esta forma se corrige las omisiones el CDI anterior.

En este apartado, en forma muy breve, ya que excede al objetivo del trabajo, se intenta plasmar un resumen de los avances legales realizado en nuestra legislación con respecto lo sucedido en el contexto internacional.

El mercado financiero mundial, ha sufrido un gran crecimiento de grandes corporaciones, la existencia de paraísos fiscales atractivos por su baja o nula imposición propiciado por el secreto fiscal. Los acontecimientos mundiales plasmados en atentados, delitos y graves crisis invocan la necesidad de conocer los flujos financieros. Hasta el año 2008 las entidades financieras negaban información, sin considerar que las operaciones que se cubrían podían ser tanto lícitas como no, siendo fuente de financiación del terrorismo, drogas y tratos.

La crisis del 2008, provocada por la burbuja inmobiliaria y el análisis del vacío normativo internacional posibilita el tratamiento observando que afectan negativamente a la erosión de la base imponible y traslado de beneficio a paraísos fiscales.

Se le pide a la OCDE proyectar soluciones para armonizar la distribución tributaria.

En esta circunstancia nace un Plan sostenido en tres pilares:

Intercambio de Información: La crisis permitió abrir estos secretos a los fines fiscales. Permitiendo intercambio automático de información financiera, intercambio de información para fiscalización, y un acuerdo específico para precios de transferencia.

Argentina: En el año 2017 participa de este acuerdo.

Proyecto Beps donde se diseñan 15 acciones no obligatorias que implican una mejor práctica. Consideremos las siguientes:

Acción 6: Impedir la utilización abusiva de convenios fiscales. Treaty Shopping. Con el fin de evitar la NO imposición incluyendo cláusulas limitantes para limitar los beneficios. Se incorpora dentro de los CDI.

Argentina: En el año 2012 al firmarse el nuevo CDI con Chile, este se adecua a la acción 6.

Acción 12: Exige a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva.

Argentina: En el año 2020 por medio de la RG 4878 donde se establece la obligación de informar métodos de planificación fiscal de los contribuyentes.

Acción 14: Resolución efectiva de controversias.

Argentina: En el año 2017 incorpora los art. 205 en adelante ley procedimiento tributario.

VII. CONCLUSIÓN FINAL

Si bien esta causa se establece por la controversia de dos partes, la parte empresa actora y la parte fisco demandada, necesariamente encontramos otros actores a destacar, que son los dos países contratantes del acuerdo, y la forma en que la CSJN trata, indebidamente de resolver el actuar del ente recaudador y las inacciones legislativa resultante en más de 30 años desde la primera ley de CDI, pasando por su denuncia y la firma del nuevo tratado plasmado en una ley nacional en el año 2015.

Repasando brevemente, en el año 1976 se acuerda el convenio bajo ciertas condiciones históricas, económicas y legales muy particulares en Latinoamérica. En el año 1985, luego de cambios en ambos países, se plasma el mismo en una ley nacional. En ambos momentos existieron intenciones, se analizó la letra del convenio, sus posibles ventajas y desventajas, y se contó con la posibilidad de realizar modificaciones, o cambiar el acuerdo, por uno más adaptado a un nuevo siglo.

Es de destacar que en 1972 argentina tomó por ley el formato de la convención de Viena, en las recomendaciones de lo que debe tener un tratado y los principios que debe cumplir.

Argentina voluntariamente acuerda quedar privada de su potestad tributaria bajo el principio de residencia. A la vez que Chile deja exento estos dividendos con el fin de promover el ingreso de inversiones extranjeras.

Ante el cambio de la legislación de Chile, Argentina pudo denunciar o modificar el CDI, adelantándose bajo los procesos legales a evitar el proceder y corregir preventivamente el actuar como lo hizo Molinos.

En la ley de impuesto a las ganancias no se incorpora en los artículos 133 y 148 a las sociedades plataforma de negocio.

La empresa se aprovecha de un vacío legal. Molinos, analiza su política de inversión y su planificación impositiva. Su plantel de profesionales examina las reglas del juego, y actúa posiblemente de buena fe. Podemos preguntarnos si es correcto actuar aprovechando estas ventajas. Lo que no podemos es afirmar que existía un accionar no previsto y prohibido por la ley.

El ente recaudador observa hecho imponible que se le escapa del ámbito por cifras muy importantes y analiza la posibilidad de alcanzarlo. Recurre al principio de realidad económica, omitiendo la supremacía de un acuerdo entre países.

Por otro lado, Chile es dueño de esa recaudación y decide resignarla para atraer capitales. Cambia las reglas del juego del mercado internacional, se vuelve más atractivo que su país cocontratante. Compiten por las inversiones. Argentina, gravando, le quita el incentivo a Molinos para seguir actuando de esa forma. Afecta las inversiones de Chile anulando el efecto beneficio. Estas acciones podrían apreciarse como un incumplimiento del tratado por parte de Argentina.

La letra del tratado era clara y simple. No contenía regla antiabuso, ya que no es opuesto a la no imposición. Ante un abuso, se esperaba que los países contratantes se reúnan a resolverlo. De no existir consenso, se podía proceder a denunciar el CDI.

El resultado no deseado del CDI, no es la tributación nula, es la falta de cumplimiento entre los países cocontratantes en sus comunicaciones e integración.

Al desconocer la letra del tratado bajo una norma ajena a él, se lesiona la seguridad jurídica. Existe una falta grave a la legalidad, cuando el ente recaudador intenta remendar el poder de un tratado internacional utilizando la ley interna. Pero esto no se soluciona con la resolución de CSJN.

Si el fallo "Cafés La Virginia", era un paso adelante sobre el alcance jurídico de los compromisos asumidos a partir de un Tratado. El caso Molinos se transformó en la principal fuente de inseguridad jurídica, tornando las reglas de juego en irrelevantes como pautas para orientar decisiones de inversión.

El problema no se centra solamente en que el país no sea capaz de atraer inversiones por ser evaluado por su incapacidad para respetar las reglas de juego. El mundo de hoy con la facilidad existente de alcanzar todo con un simple clic evoluciona a una gran movilidad de factores.

Está claro que la política internacional también evoluciona a evitar la nula imposición. Pero la forma de hacerlo es con el procedimiento adecuado. Como se hizo, con un nuevo CDI emanado del poder legislativo. El camino tomado en este proceso implicará un precio muy alto por ser un país donde no se respeta el principio de legalidad.

A partir 2017 la adecuación en la legislación argentina conforme las acciones sugeridas por la OCDE, participando en el intercambio de información y procedimientos de acuerdos mutuos para resolver se llega al objetivo bajo un camino irreprochable.

VIII. ACRÓNIMOS

AFIP Administración Federal de Ingresos Públicos Organismo encargado de ejecutar las políticas tributarias, aduaneras y recaudación de recursos de seguridad social.

CSJN Corte Suprema de Justicia de la Nación: Es el tribunal superior de la República Argentina. Su competencia está establecida constitucionalmente.

CDI Convenio para evitar la doble Imposición: Acuerdos internacionales firmados por dos o más estados donde se reparten la potestad tributaria de determinados impuestos con el fin de promover la integración económica y el desarrollo e intercambio entre los estados.

ONU Organización Naciones Unidas: organización internacional con el fin de preservar la paz. Fundada por 50 países miembros en 1945, desde entonces Argentina es miembro. Dentro de sus funciones se encuentra defender el derecho internacional. En relación al tema tratados, se han establecido modelos con pautas a tener en cuenta.

OCDE Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico: organización internacional con el fin de mejorar y armonizar las políticas para el desarrollo. Fundada por 20 países desarrollados en 1960. En mayo del 2023 se está evaluando la adhesión de 6 países, incluido Argentina.

Especialización Tributaria 11ª Cohorte:
TRABAJO INTEGRADOR FINAL

IX. Bibliografía.

Libros

Járach, Dino (1980). "Impuesto a las Ganancias". 1ª. Edición. Buenos Aires. Editorial Cangallo

Járach, Dino (1996). "El Hecho Imponible – Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo". 3ª Edición. Buenos Aires. Editorial Abeledo Perrot.

Juan Bautista Alberdi Sistema Económico y Rentístico de la Confederación Argentina S/Constitución de 1853

Díez Gustavo (2011). "Impuesto a las Ganancias", 7ª Edición, EDITORIAL LA LEY.

Díaz Sieiro Horacio D. Forma y Sustancia en el Derecho Tributario.

Giuliani Fonrouge Derecho Tributario.

Publicaciones

Rodolfo Salassa Boix El "Convenio de doble imposición" suscrito entre Chile y Argentina: denuncia y comparación con el "Modelo de convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico" Universidad Rovira i Virgili, Tarragona, España. Revista de Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso XXXIX (Valparaíso, Chile, 2012, 2do Semestre).

Figueroa, Antonio H. Una obra maestra del horror tributario: el convenio argentino-chileno para evitar la doble imposición internacional: el fallo de la CS "Molinos Río de la Plata SA". En: Impuestos. Revista de Jurisprudencia. Doctrina y Legislación 117, febrero 2022.

Michel, Guillermo, "El leading case de la Corte Suprema en la causa "Molinos": un límite a la planificación fiscal internacional abusiva y una ratificación a la normativa general "antiabuso" de nuestro país". Revista de Jurisprudencia, Doctrina y Legislación, Thomson Reuters, N° 109, octubre, 2021

Rajmilovich, Darío M., "El fallo "Molinos Río de la Plata SA" de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y la legitimidad de la planificación tributaria internacional". En Diario La Ley 22/10/2021

Tozzini, Gabriela I. La CSJN falló en base al "Soft Law" y a la voluntad judicial con una disidencia conforme a derecho: a propósito de la causa "Molinos Río de la Plata SA" ¿"Treaty Shopping" o "Treaty Override". En: Doctrina Tributaria, Errepar,

Passarella, Leandro M., "El fallo Molinos: una norma jurídica nula", en del LL 28 de septiembre de 2021.

Diego Quiñones Cruz Algunas reflexiones acerca del caso Molinos, Taxlatam Colombia.

Jorge Bravo Cucci. Una reflexión sobre la dogmática de la elusión tributaria a la luz del reciente fallo de la Corte Suprema argentina. Taxlatam. Perú

María Pilar Navarro Schiappacasse – Álvaro Magasich Airola. Elusión fiscal internacional: Un enfoque interpretativo al fallo «Molinos» Comentario al fallo "Molinos" de la Corte Suprema de Argentina en materia de abuso de CDI desde los métodos de interpretación legal Taxlatam. Chile

Prevost Car Inc. v. La Reina, 2008 TCC 231 | Interpretaciones de impuestos (taxinterpretations.com)

Mensaje de S.E. El presidente Chile 18/07/2002. Sesión 21, Legislatura 347.

Especialización Tributaria 11ª Cohorte: TRABAJO INTEGRADOR FINAL

Jurisprudencia

“Molinos Río de la Plata S.A. c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo”
CSJN CAF 1351/2014/CA1–CS1 CAF 1351/2014/1/RH1

“Café La Virginia S.A. C/ Administración Nacional de Aduana S/ Repetición”. CSJN 13 octubre 1994

“Molinos Ríos de La Plata S.A. s/infracción art. 2. Ley 24.769” JFCC Nro. 1 por la Causa N° 397/2011

“Fleischmann Argentina Inc. s/ recurso por retardo. Impuestos Internos”. CSJN 13/06/1989

“Industrial Comercial Argentina I.C.A., S.R.L. c/ Nación”. CSJN 1959

“Aerolíneas Argentinas vs provincia de Buenos Aires, Dr. Enrique Santiago Petracchi”. CSJN 13/11/1986

“Cafés Chocolates Águila y Productos Saint Hnos”. CSJN 1986

Prévost Car Inc. v. The Queen, 2008 TCC 231, aff'd 2009 FCA 57

Velcro Canadá Inc. v. The Queen, 2012 TCC 57, publicado el 24 de febrero de 2012

Empresa Distribuidora LA PLATA s/ apelación – Bs Personales TFN 02/09/2022

Leyes

Ley 24.430 Constitución Nacional de la Nación Argentina. SANCIONADA: DICIEMBRE 1994.

Ley 19.840 ESTABLECE NORMAS TRIBUTARIAS PARA QUE EMPRESAS CON CAPITAL DEL EXTERIOR PUEDAN EFECTUAR INVERSIONES DESDE CHILE EN EL EXTRANJERO ministerio de Hacienda de Chile. Fecha Publicación: 23-NOV-2002 | Fecha Promulgación: 13-NOV-2002

Ley 27.430 Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones.

Ley N° 23.228. 05/09/1985. Convenio entre la REPÚBLICA ARGENTINA y la REPÚBLICA DE CHILE para EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN en materia de impuestos sobre la renta, ganancias o beneficios y sobre el capital y el patrimonio.

Ley N° 21.780. 04/09/1979. Convenio entre el gobierno de la REPÚBLICA ARGENTINA y el gobierno de la REPÚBLICA DE BOLIVIA para EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN en materia de impuestos sobre la renta, ganancias o beneficios y sobre el capital y el patrimonio.

Ley N° 27.441. 07/12/1982 Convenio para EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN Y PREVENIR LA EVASIÓN FISCAL con respecto a los impuestos sobre la renta entre la REPÚBLICA ARGENTINA y la REPÚBLICA FEDERAL DE BRASIL y su protocolo.

Ley N° 27.334. 23/08/2017. Acuerdo entre el gobierno de la REPÚBLICA ARGENTINA y los ESTADOS UNIDOS MEXICANOS para EVITAR LA DOBLE IMPOSICION Y PREVENIR LA EVASIÓN FISCAL con respecto a los impuestos sobre la renta y el patrimonio y su protocolo.

Ley de Impuesto a las Rentas. Canadá.

Ley N° 22.025. 25/11/1976. Convenio entre el gobierno de la REPÚBLICA ARGENTINA y el gobierno de la REPÚBLICA FEDERAL DE ALEMANIA para EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN con respecto a los impuestos sobre la renta y el capital y su protocolo.

Especialización Tributaria 11ª Cohorte:
TRABAJO INTEGRADOR FINAL

Ley N° 27.274. 11/10/2016. Convenio entre la REPÚBLICA ARGENTINA y la REPÚBLICA DE CHILE para ELIMINAR LA DOBLE IMPOSICIÓN en relación a los impuestos sobre la renta y el patrimonio y PREVENIR LA EVASIÓN Y LA ELUSIÓN FISCAL y su protocolo.

Ley N° 11.683 13/07/1998. PROCEDIMIENTO FISCALES texto ordenado de, texto ordenado en 1978 y sus modificaciones.

Ley N° 27430 29/12/2017. art. 244 Tratados Internacionales. PROCEDIMIENTO FISCALES

Ley 19865/1972

Ley 27.227 15/05/2015 CDI Evitar Doble Imposición y prevenir la evasión y elusión fiscal.

Resolución del Ministerio de Economía, no 174/86

ANEXOS X 1. GRAFICA DE HECHOS

Sucesos en el tiempo

HECHO	FECHA	Observación	ACTORES
ACUERDO ENTRE ESTADOS	13/11/76	Evitar Doble Imposición	ARGENTINA /CHILE
LEY 23228	24/09/85	Promulga el CDI	ARGENTINA
LEY 11683	13/07/98	Ley de procedimiento	ARGENTINA
LEY 19840	23/11/02	Promover inversión Soc. Plataforma	CHILE
Molinos de CHILE y Rio de la Plata HOLDING S.A	30/12/03	Se constituye la empresa.	CHILE
ACUERDO PROTOCOLO	22/04/03	Ley 26232	ARGENTINA /CHILE
CIERRE PROCEDIMIENTO	13/07/07	Concluye: Correcto encuadramiento normativo.	AFIP Grandes Contribuyentes
ABUSO DE TRATADO	04/11/10	Aplicar Art 2 L 11683	AFIP Dirección Nacional de Impuestos
FALLO PENAL SENTENCIA	19/11/12	A Favor de Molinos	PENAL 1ra INSTANCIA
DENUNCIA DEL CDI	29/06/12	Denuncia	ARGENTINA
	01/01/13	Pierde su vigencia	ARGENTINA
FALLO PENAL SENTENCIA	25/04/13	A Favor de AFIP	PENAL CAMARA
RECHAZA RECURSO EXTRAORD	25/04/13	A Favor de Molinos	CAMARA FEDERAL
NUEVO CDI	15/05/15	Evitar Doble Imposición y prevenir la evasión y elusión fiscal. Ley 27274	ARGENTINA /CHILE
FALLO	04/11/21	A Favor de AFIP	CSJN (Corte Suprema de Justicia de la Nación)

Nota: Este cuadro de hechos y sus efectos.

ANEXOS 2. NORMAS CONSIDERADAS EN LA CAUSA

CONSTITUCION NACIONAL
Artículo: 31

CONSTITUCION NACIONAL
Artículo: 27

CONVENCION
CONVENCION DE VIENA SOBRE EL DERECHO DE LOS TRATADOS
Artículo: 26

CONVENCION
CONVENCION DE VIENA SOBRE EL DERECHO DE LOS TRATADOS
Artículo: 31

CONVENCION
CONVENCION DE VIENA SOBRE EL DERECHO DE LOS TRATADOS
Artículo: 32

LEY NACIONAL
Número: 11683 Artículo: 2

LEY NACIONAL
Número: 19865

LEY NACIONAL
Número: 23228

Imagen: <https://sjconsulta.csjn.gov.a>
[Fallos - Secretaría de Jurisprudencia CSJN](#)

ANEXOS 3. CDI ARGENTINA – CHILE 1985

**CONVENIO ENTRE LA REPUBLICA ARGENTINA
Y LA REPUBLICA DE CHILE PARA EVITAR LA
DOBLE TRIBUTACION EN MATERIA DE IMPUESTOS SOBRE LA RENTA, GANANCIAS O
BENEFICIOS Y SOBRE EL CAPITAL
Y EL PATRIMONIO**

La República Argentina y la República de Chile, en el deseo de concluir un Convenio para evitar la doble tributación, han convenido lo siguiente:

CAPITULO I

Materia del convenio y definiciones generales

ARTICULO 1º

CAPITULO IV

DISPOSICIONES GENERALES

ARTICULO 22

Consultas e información

Las autoridades competentes de los Estados Contratantes celebrarán consultas entre sí e intercambiarán la información necesaria para resolver, de mutuo acuerdo, cualquier dificultad o duda que se pueda originar en la aplicación del presente convenio y para establecer los controles administrativos necesarios para evitar el fraude y la evasión.

La información que se intercambie en cumplimiento de lo establecido en el párrafo anterior, está considerada secreta y no podrán transmitirse a ninguna persona distinta a las autoridades encargadas de la administración de los impuestos que son materia del presente convenio.

Para los efectos de este artículo, las autoridades competentes de los Estados Contratantes podrán comunicarse directamente entre sí.

ANEXOS 4. CDI ARGENTINA – CHILE 2015

**CONVENIO
ENTRE
LA REPÚBLICA ARGENTINA
Y
LA REPÚBLICA DE CHILE
PARA ELIMINAR LA DOBLE IMPOSICIÓN EN RELACIÓN A LOS
IMPUESTOS SOBRE LA RENTA Y SOBRE EL PATRIMONIO Y PARA
PREVENIR LA EVASIÓN Y ELUSIÓN FISCAL**

La República Argentina y la República de Chile,

Deseosos de promover el desarrollo de su relación económica y fortalecer su cooperación en materia tributaria,

Con la intención de concluir un Convenio para la eliminación de la doble imposición en relación a los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio sin crear oportunidades para situaciones de nula o reducida tributación a través de evasión o elusión fiscal (incluyendo aquellos acuerdos para el uso abusivo de tratados *-treaty-shopping-* dirigidos a que residentes de terceros Estados obtengan indirectamente beneficios de este Convenio),

DEFINICIONES

ARTÍCULO 3

DEFINICIONES GENERALES

2. Para la aplicación del Convenio por un Estado Contratante, en cualquier momento, cualquier expresión no definida en el mismo tendrá, a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente, el significado que, en ese momento, le atribuya la legislación de ese Estado relativa a los impuestos que son objeto del Convenio, prevaleciendo el significado atribuido por la legislación impositiva sobre el que resultaría de otras ramas del derecho de ese Estado.

Descripción de la problemática planteada en el Fallo “Molinos Río de la Plata S.A. c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo”. CSJN. Legalidad versus Realidad Económica.

Cra. Fabiana Charre

Director: Mg. Javier Mónaco