
International Economic Law Clinic

CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN Y EXPORTACIÓN DE SERVICIOS EN LATINOAMÉRICA

11/12/2019, Buenos Aires

Elaborado por

Federico Lorenzo

Julio Morón Pulido

Juan Ignacio Conde

María de la Paz Ferreiro

Tomás de Ibarreta

Para: Instituto Para la Integración de América Latina y el Caribe (INTAL).

Lucas Barreiros

Todos los proyectos preparados y publicados por las clínicas y prácticas de TradeLab se llevan a cabo de forma gratuita por los estudiantes solo con fines de investigación. Los proyectos son ejercicios pedagógicos para capacitar a los estudiantes en la práctica del derecho internacional económico y de inversiones, y no reflejan las opiniones de TradeLab y / o las instituciones académicas afiliadas a TradeLab. Los proyectos de ninguna manera constituyen asesoramiento legal y, de ninguna manera, crean una relación abogado-cliente. El proyecto no puede, de ninguna manera y en ningún momento, vincular o conducir a ninguna forma de responsabilidad para los participantes de la clínica, las instituciones académicas participantes o Trad

TradeLab

Las normas internacionales sobre comercio transfronterizo e inversiones son cada vez más complejas. Existen la OMC, el Banco Mundial y la UNCTAD (por sus siglas en inglés), y además cientos de acuerdos bilaterales de inversión (ABIs), tratados de libre comercio y otros regímenes preferenciales que abarcan desde los Sistemas Generalizados de Preferencias, los Acuerdos de Asociación Económica de la UE, el Mercado Común de África Oriental y Austral, hasta la Asociación de Naciones del Sudeste Asiático, el Acuerdo de Cartagena que establece la Comunidad Andina de Naciones, el Tratado de Libre Comercio entre Estados Unidos, Centroamérica y República Dominicana, y el Acuerdo Transpacífico de Cooperación Económica. Cada uno tiene su propia lógica y efectos en el comercio internacional. Todos los operadores económicos se ven afectados por tales normas, pero pocos tienen el tiempo y los recursos para analizarlas detalladamente. TradeLab pretende empoderar a los países e interesados más modestos para que aprovechen la totalidad de los beneficios del desarrollo del comercio global y las normas sobre inversión. A través de clínicas jurídicas *pro bono* y prácticas, TradeLab conecta estudiantes y profesionales experimentados del ámbito jurídico con funcionarios públicos, especialmente en países en desarrollo, con pequeñas y medianas empresas y con la sociedad civil, para fomentar una formación jurídica más sólida. A través del "aprendizaje mediante la práctica", tratamos de capacitar y promover a la próxima generación de abogados en comercio e inversiones internacionales. Al brindar información y apoyo sobre negociaciones, cumplimiento y litigios, trabajamos para hacer que la OMC, los tratados de comercio preferencial y los acuerdos bilaterales de inversión funcionen para todos.

Para más información: <https://www.tradelab.org>

¿Qué son las prácticas jurídicas?

Las prácticas jurídicas están compuestas por pequeños grupos de estudiantes altamente cualificados y cuidadosamente seleccionados. Algunos profesores de las facultades y otros profesionales con amplia experiencia en la materia hacen las veces de supervisores académicos y mentores para las prácticas y supervisan cuidadosamente el trabajo. Las prácticas benefician a todos los involucrados: los beneficiarios reciben trabajo experto gratuitamente y se capacitan; los estudiantes aprenden haciendo, obtienen créditos académicos y expanden su red de contactos; los profesores de las facultades y los mentores expertos comparten su conocimiento en asuntos de vanguardia y pueden atraer o contratar estudiantes destacados con habilidades demostradas. Los proyectos de las prácticas jurídicas son seleccionados tomando en cuenta la necesidad, la disponibilidad de recursos y la relevancia práctica. Entre dos y cuatro estudiantes se asignan a cada proyecto. Los estudiantes se unen con mentores expertos de firmas de abogados y otras organizaciones y son cuidadosamente capacitados supervisados por supervisores y monitores académicos. Los estudiantes se benefician con sesiones de habilidades y sesiones con expertos, producen información jurídica detallada y trabajan en varios borradores que se comparten con sus supervisores y mentores, así como los beneficiarios para recibir comentarios y retroalimentaciones. Las prácticas culminan con un memorando jurídico, un borrador legislativo o un texto de tratado u otro resultado ajustado a la necesidad del proyecto, cuidadosamente elaborado. Las prácticas se entregan en un plazo de entre tres y cuatro meses. El trabajo y el resultado pueden ser públicos o completamente confidenciales, por ejemplo, cuando se preparan propuestas legislativas o de tratados o documentos sobre controversias en curso.

Tabla de Contenidos

Abreviaturas.....	4
Resumen ejecutivo.....	5
Listado de entrevistas.....	6
Introducción.....	7
1. La Doble imposición y el comercio de servicios.....	8
a. El comercio internacional y el fenómeno de la doble imposición.....	8
b. Convenios para evitar la doble imposición.....	8
c. Comercio de servicios.....	10
2. Análisis de los datos del mapeo.....	11
a. Tratados en Latinoamérica.....	12
b. Acceso a la información.....	13
3. Procedimientos tributarios.....	14
a. Argentina.....	15
i. Consulta vinculante.....	15
ii. Acción de repetición.....	16
iii. Procedimiento de mutuo acuerdo.....	17
b. Colombia.....	18
i. Vía ordinaria.....	18
ii. Procedimiento de mutuo acuerdo.....	19
c. Uruguay.....	20
i. Consulta.....	20
ii. Repetición del pago.....	21
iii. Procedimiento de mutuo acuerdo.....	21
4. Problemas de los exportadores.....	22
a. problemas de información.....	22
i. Falta de una entidad central que provea la información.....	24
ii. Falta de información estatal.....	24
iii. Falta de promoción estatal.....	26
b. Diferencias entre pequeñas y medianas empresas y grandes empresas y multinacionales.....	26

c.	Problemas con los Procedimientos de Acuerdo Mutuo.....	29
i.	Argentina.....	29
ii.	Uruguay.....	31
5.	Posibles soluciones.....	33
a.	Mejorar la publicidad de los CDI.....	33
b.	Aumentar la cantidad de CDI multilaterales.....	34
c.	Posibles soluciones al Procedimiento de Acuerdo Mutuo.....	35
i.	Publicaciones de la OCDE.....	35
ii.	Estándares mínimos.....	36
iii.	Agregar normas reglamentarias en los protocolos.....	37
iv.	Participación de la OCDE e INTAL.....	38
6.	Aprendizajes de la experiencia europea.....	39
7.	Conclusiones.....	42
a.	Conclusiones de la investigación.....	42
b.	Dudas y asuntos sin resolver.....	43
8.	Anexo 1: Mapeo de los Convenios de Doble Imposición en Latinoamérica...44	
9.	Anexo 2: Flujo comercial en Latinoamérica.....	50

Abreviaturas

AAC.....	Asistencia por parte de la Autoridad Competente de Colombia
AFIP.....	Agencia Federal de Ingresos Públicos
ALBA.....	Alianza Bolivariana para los Pueblos de Nuestra América
AP.....	Alianza del Pacífico
BEPS.....	Base Erosion and Profit Shifting Project
CAN.....	Comunidad Andina de Naciones
CARICOM.....	Comunidad del Caribe
CEO.....	Chief Executive officer
CDI.....	Convenio para evitar la doble imposición
CELAC.....	Comunidad de Estados Latinoamericanos y Caribeños
DGI.....	Dirección General Impositiva
DIAN.....	Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales
MERCOSUR.....	Mercado Común del Sur
PyME.....	Pequeña y mediana empresa
OCDE.....	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos
SICA.....	Sistema de la Integración Centroamericana
TFN.....	Tribunal Fiscal de la Nación
UE.....	Unión Europea
UNASUR.....	Unión de Naciones Suramericanas

Resumen Ejecutivo

El presente trabajo tiene como fin desarrollar una investigación que profundice el conocimiento respecto del fenómeno de Doble Imposición en Latinoamérica. Más precisamente, trata la relación entre la doble imposición y la exportación de servicios en esta región.

Para ello, fue realizada una investigación de los Convenios para evitar Doble Imposición (CDI) y las características de los modelos más utilizados; haciendo alusión al comercio de servicios en el contexto de la globalización y las modalidades de prestación de servicios que se identifican.

Por otro lado, la falta de información sistematizada en relación con los CDI entre Estados latinoamericanos ha motivado la realización de un recuento de todos los tratados de este tipo que existen en la región, el denominado "mapeo".

La aplicación de un CDI se rige por las normas del país en el que se emplea, es decir, por el derecho local de dicho Estado y más precisamente, por su derecho procesal tributario. Es por ello que se procedió a analizar, como ejemplos, las normativas tributarias de argentina, colombiana y uruguay en relación a las vías procesales dispuestas por la legislación nacional para hacer valer estos Convenios.

Asimismo, se exploró los distintos problemas que pueden tener los exportadores de servicios respecto de la doble tributación. Estos son una amplia variedad, abarcando problemas de información, resolución de conflictos y la diferencia real entre su impacto a las grandes, medianas y pequeñas empresas.

Para complementar el estudio aquí planteado, se ha propuesto analizar cómo llevan los asuntos de esta índole otras regiones como la Unión Europea.

Por último se arriba a posibles soluciones a las dificultades que surgen en la implementación de los Convenios de Doble Imposición.

Listado de entrevistas

Empresas y asociaciones:

- Importante multinacional, líder mundial en desarrollo de software.
- PYME, desarrolladora de software en Argentina.
- Importante empresa multinacional situada en Argentina, líder latinoamericana en telecomunicaciones.
- Argencon, entidad conformada por empresas prestadoras de servicios basados en el conocimiento.
- CESSI, Cámara de la Industria Argentina del Software.
- PYME, estudio de arquitectura en Argentina
- Importante multinacional con sede en Brasil, exportadora de servicios de marketing y licencias.
- Empresa uruguaya exportadora de servicios instalada en zona franca.
- Importante consultora uruguaya, exportadora de servicios a clientes internacionales.
- Multinacional con sede en Uruguay, prestadora de servicios financieros.

Especialistas:

- Rodrigo Echeverri, abogado y profesor universitario colombiano
- Ramón de la Torre, abogado mejicano con experiencia laboral en asuntos de doble imposición.
- Nicolás May, contador uruguayo con conocimiento en materias de doble imposición.
- Francisco Sepúlveda, abogado chileno experto en derecho tributario internacional.
- Mariano Luchessi, abogado argentino experto en derecho tributario internacional.

Fuentes estatales:

- Secretaría de Asuntos Internacionales de AFIP, Argentina.
- Dirección de Relaciones Tributarias Internacionales, Ministerio de Hacienda, Argentina.
- Subdirección General de Rentas de DGI, Uruguay.
- Ministerio de Relaciones Exteriores, Colombia.

Introducción

Los servicios constituyen actualmente el componente más dinámico de la economía global. De acuerdo al Fondo Monetario Internacional, representan el 50% del ingreso mundial y el 70% del empleo y cumplen un rol cada vez más central en el comercio internacional. Las exportaciones de servicios contabilizan casi un quinto del total de las exportaciones globales debido, en gran parte, al impulso que le han inyectado los avances tecnológicos. Los servicios conforman el segmento de exportaciones con mayor crecimiento.

En cuanto a los aspectos impositivos, la generalidad de la práctica tributaria indica que los países, en su camino hacia la mejora de sus sistemas comerciales, desalientan la aplicación de impuestos indirectos a las exportaciones de servicios. Al respecto, la recomendación de la OMC consiste en no trasladar impuestos indirectos en el precio de los bienes y servicios que se exporten. La aplicación del criterio “país de destino”, según el cual el país exportador no debe gravar los bienes exportados y el país de destino lo hace en el mercado consumidor con los impuestos que rigen en su mercado, neutraliza los efectos del impuesto al valor agregado para los bienes y servicios exportados.

La cuestión de la aplicación de impuestos a las exportaciones de servicios ha sido resuelta, en muchos casos, mediante CDI que buscan evitar la aplicación de impuestos similares por parte de dos o más Estados sobre el patrimonio de un mismo contribuyente, generando un efecto distorsivo sobre el comercio de servicios en este caso y reduciendo el margen y la competitividad de las empresas exportadoras de servicios. En este sentido, la negociación de acuerdos de doble tributación entre países de América Latina y el Caribe resulta fundamental para promover las exportaciones de servicios en la región. Sin embargo, incluso cuando estos acuerdos se encuentran vigentes, los exportadores de servicios encuentran dificultades para que las autoridades tributarias los apliquen adecuadamente.

1. La Doble Imposición y el comercio de servicios

a. El comercio internacional y el fenómeno de la Doble Imposición

Como consecuencia de la economía transnacional, la autonomía tributaria de los Estados y la coexistencia de diferentes principios tributarios relativos a la renta a nivel internacional, se produjo el fenómeno de la *Doble Imposición Internacional*. Ésta acontece cuando administraciones tributarias de diferentes Estados gravan con un mismo tributo, en un período de tiempo determinado, la misma renta obtenida por un contribuyente o los mismos bienes de patrimonio de un contribuyente.

b. Convenios para evitar la Doble Imposición (CDI)

Los Estados, en pos del fomento de las inversiones extranjeras y el desarrollo de las economías, han intentado evitar la sobrecarga fiscal. Para ello, han dictaminado medidas fiscales unilaterales utilizando métodos de exención y de crédito fiscal, entre otros. Sin embargo, ante las divergencias de criterios técnicos entre los países como por ejemplo la definición de residencia o de beneficiario efectivo, esas medidas no tuvieron la fuerza suficiente para eliminar completamente las situaciones de doble imposición.

Es así como se dio origen a los *Convenios para evitar la Doble Imposición*, en la que los Estados parte definen cláusulas y criterios para determinar cuál de ellos tiene la potestad tributaria sobre determinados tipos de rentas o patrimonios.

Los Convenios para evitar Doble Imposición han tenido un gran desarrollo en las últimas décadas, sobre todo a partir de 1970. Fue entonces cuando, producto de la liberalización comercial y desregulación financiera, se produjo un rápido crecimiento económico mundial, un incremento en el comercio internacional y una globalización de la producción marcadamente acentuada por factores de índoles financieros¹.

¹Latindadd (Red Latinoamericana sobre Deuda, Desarrollo y Derechos), “*Acuerdos para Evitar la Doble Tributación en América Latina: Análisis de los vínculos entre los impuestos, el comercio y las finanzas responsables*”, pag.15. Manchita.2013.

Existe una multiplicidad de Modelos de Convenios para evitar Doble Tributación que se fueron gestando a través de los años en el marco de diferentes organismos. Se pueden destacar entre ellos: el modelo ONU, el modelo OCDE, el modelo Pacto Andino, el modelo de EE.UU., entre otros. Los primeros dos son los más utilizados por los Estados a la hora de concertar CDI.

El Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE elaboró su modelo de Convenio denominado el *Modelo OCDE*. Este modelo ha predominado y en él se basaron la mayor parte de los convenios suscritos hasta la actualidad. El impacto del Convenio Modelo se ha extendido más allá del ámbito de la OCDE. Se ha utilizado como documento básico de referencia en las negociaciones entre países miembros y no miembros e incluso entre países no miembros.

A su vez, la Organización de Naciones Unidas ha definido el modelo ONU, el que ha sido previsto para acuerdos entre países desarrollados y países en desarrollo, con una propensión a la protección de los últimos.

Estos dos modelos, OCDE y ONU, tienen mayor peso al momento de suscribir un CDI. Las notas y comentarios realizados de manera periódica por dichas organizaciones sirven como guía a los Estados y trazan el camino que se proyecta a futuro en la materia.

Ahora bien, resulta necesario indagar sobre la estructura de ambos modelos para saber sobre qué asuntos versan éstos, identificando ciertas similitudes y algunas diferencias claves:

Estructura Modelo OCDE:

- Doble Residencia
- Rentas activas y pasivas
- Doble Imposición Jurídica
- Métodos para evitar o atenuar DI.
- Clausulas anti-abuso, intercambio de información, arbitraje, otros.

Estructura Modelo ONU:

- Doble Residencia
- Rentas activas y pasivas
- Doble Imposición Jurídica

- Concede más importancia al principio del país fuente.
- Métodos para evitar o atenuar DI.
- Clausulas no discriminatorias, intercambio de información, arbitraje, otros.

Ambos modelos de convenio son aplicables a las personas residentes de los Estados en vez de su nacionalidad. Es decir que se toma como punto de conexión territorial su país de residencia del contribuyente. Asimismo, de configurarse una doble residencia, ambos contienen reglas análogas para determinarla.

Los modelos también presentan diferencias en las definiciones generales, como el caso del establecimiento permanente de obras o construcción. El plazo para su configuración en el Modelo de la ONU es de 6 meses y de 12 meses en el Modelo de la OCDE. Al ser necesario menos tiempo para configurar un establecimiento permanente, se beneficia a los Estados importadores de capital. Otra diferencia es que el Modelo de la ONU mantiene el establecimiento permanente de servicios, mientras que el de OCDE no lo contempla.

El modelo de la ONU se diferencia del modelo OCDE en que incluye un criterio de atribución de rentas al Estado de la fuente, mediante el criterio de fuero de atracción, dependiendo de la naturaleza de las actividades desarrolladas por el EP.

En cuanto a la imposición al capital, los modelos consagran principalmente el principio de la residencia, salvo determinadas excepciones. Adicionalmente, el modelo de la ONU incluye la excepción de bienes vinculados a un establecimiento permanente de servicios, concepto que fue eliminado del modelo OCDE.

En líneas generales ambos modelos mantienen los mismos lineamientos en los distintos capítulos analizados. No obstante, una de las grandes diferencias reside en lo referente a la imposición a la renta. El Modelo OCDE generalmente otorga el derecho de imposición al estado de residencia, mientras que en el Modelo de la ONU prima el criterio de la fuente en los beneficios empresariales. De esa manera, los Estados de Latinoamérica se ven más beneficiados por el modelo ONU, en virtud de ser, en su vasta mayoría, importadores de capital.

c. Latinoamérica y la exportación de Servicios

América Latina ha comenzado a participar activamente de esta nueva dinámica del comercio global. En ese sentido hay varias naciones que muestran un dinamismo

considerable en sus exportaciones de Servicios Basados en el Conocimiento. Algunos exponentes de lo antedicho son los casos de Argentina, Brasil, Colombia, Costa Rica, Chile, México y Uruguay. Sin embargo, hay coincidencia en que la región todavía debe atender algunas cuestiones clave que hacen a la competitividad y a la capacidad de atraer inversiones en este sector².

Por otro lado, se habla mucho de las características innatas de América Latina en relación a los recursos humanos, calidad de asistencia, legislaciones, zonas horarias e idiomas que le otorgan ciertas ventajas competitivas, que otras regiones no poseen.

Es fundamental, por tanto, conocer, desarrollar y promocionar las ventajas que hacen a la competitividad de la región, potenciando su condición como plataforma "near shore" y tomando ventaja del creciente interés de las proveedoras multinacionales por ampliar su red global en América Latina, en la búsqueda de talentos especializados y una lógica de provisión de servicios de tiempo completo³.

Para poder desarrollarse la región en términos de flujo comercial, en adición a mantener y promover las ventajas competitivas que facilitan el acceso al comercio latinoamericano, es fundamental disponer de un marco jurídico y una estructura fiscal que posibilite dicho crecimiento. Las consecuencias negativas de no eliminar la Doble Imposición son visibles y concretas. En consecuencia, los Estados han puesto en marcha andamiajes normativos nacionales e internacionales para erradicar o, al menos, aminorar el problema.

Ahora bien, para lograr cumplir dicho objetivo es necesario poner el foco en las políticas públicas fiscales estatales, las políticas exteriores, y rever las herramientas jurídicas con que se dispone. De éstas, la más utilizada son los Convenios para evitar la Doble Imposición. Su análisis no debe restringirse meramente a su existencia, sino también a su real y plena implementación. En ese sentido, las siguientes secciones abordarán esta temática desde distintos ángulos.

2. Análisis de los datos del mapeo

²López, A., Niembro, A. y Ramos, D. "Cadenas globales de valor en el sector servicios: estrategias empresarias e inserción de los países de América Latina" *Integración y Comercio*, No. 32, 2011

³ Asociación Latinoamericana de Exportadores de Servicios, *Hub Regional de Servicios Globales*.

a. Tratados en Latinoamérica

El presente acápite analizará los CDI que se encuentran vigentes entre los Estados miembros del INTAL. Así, se intentará abordar una temática de gran importancia económica, en la que no existe información completa ni actualizada a nivel continental.

Entrado en el contenido del cuadro, se pueden realizar diversos análisis de acuerdo al tipo de tratado que se observe o a sus Estados parte. Aquél consiste de 39 acuerdos, de los cuales 37 fueron realizados entre Estados, bilateralmente, y 2 fueron concertados dentro del marco de un proceso de integración multilateral. Esto muestra que, en la región latinoamericana, la modalidad en la que se configura más frecuentemente esta herramienta es el acuerdo bilateral.

Asimismo, de los 8 procesos de integración regional en Latinoamérica que actualmente existen (CAN, CARICOM, MERCOSUR, UNASUR, SICA, ALBA, CELAC y la Alianza del Pacífico) únicamente 2 han incursionado en esta herramienta para evitar la doble imposición, la Comunidad Andina de Naciones y la Comunidad del Caribe, en el año 1994 y 2004 respectivamente. A su vez, no todos los miembros del CARICOM formaron parte del CDI mencionado, obligándose a éste a sólo 9 de los 15 Estados miembro y ninguno de los Estados asociados. De los 9 miembros mencionados, únicamente 4 forman parte del INTAL.

Si bien a primera vista estos 2 CDI, celebrados dentro de procesos de integración en Latinoamérica, parezcan tener un efecto reducido en lo relativo a la doble tributación de la región, un análisis detenido demuestra lo contrario. La cantidad de relaciones bilaterales entre Estados latinoamericanos que son afectadas por convenios multilaterales asciende a 18⁴, representando aproximadamente la mitad de la cantidad de CDI creados por relaciones bilaterales (37); y respecto al total de estados afectados por CDI (55), cerca de un tercio. De esta manera, se puede advertir con mayor precisión la importancia regional que tienen este tipo de convenios, cuando se ven los efectos totales que producen, en contraposición a analizar únicamente su cantidad.

⁴Toda futura referencia a CDI multilaterales se hará en el referido sentido de sus efectos, no haciendo foco en la cantidad de instrumentos firmados.

La cantidad de CDI bilaterales es de 37. Éstos representan más de dos tercios de la totalidad de los tratados que buscan evitar la doble imposición entre miembros del INTAL.

Al haber 26 Estados miembros del INTAL, entre éstos existen 325 relaciones bilaterales posibles. Esto quiere decir que los CDI bilaterales (37) surten efectos sobre el 11.4% del total posible, y los multilaterales (18) sobre el 5.5%. Se sigue de lo anterior que los CDI entre estados pertenecientes al INTAL cubren el aproximadamente el 17% de las relaciones, dejando como contracara un 83% en las que este tipo de instrumentos no fue utilizado para evitar problemas de doble tributación.

Finalmente, como se puede observar en el Anexo II, hay un número considerable de celdas amarillas. Esto muestra un elevado nivel de descoordinación entre Estados lo que lleva a graves problemas de información que a su vez tienen como consecuencia trabas al comercio. De los 37 acuerdos bilaterales 9 se encuentran publicados únicamente por uno de los dos Estados parte. Esto quiere decir que el 24.3% de los tratados publicados por los Estados miembros del INTAL alguna de las partes no considera pertinente publicar el CDI.

b. Acceso a la información

Conforme fue realizada la recolección de información para la sección anterior, se clasificaron los Estados en el siguiente cuadro⁵:

PAÍS	MUY ACCESIBLE	ACCESIBLE	POCO ACCESIBLE	SIN INFORMACIÓN OFICIAL
ARGENTINA	X			
BAHAMAS				X

⁵ El cuadro califica a los diferentes Estados miembros del INTAL de acuerdo a la dificultad en el acceso a su información oficial. En la primera columna se enumeran los países miembros, dejando las restantes columnas para su clasificación en "muy accesible", "accesible", "poco accesible" y "sin información oficial", respectivamente. Un Estado fue considerado muy accesible cuando la información respecto de sus CDI surgía inmediatamente de una búsqueda expedita. La calificación de accesible fue otorgada a aquellos Estados cuya información no se encontraba en una primera búsqueda pero se obtenía certeramente, conforme se ahondaba en su búsqueda. Fueron catalogados como poco accesibles aquellos Estados cuya información oficial se encontraba dispersa en distintas páginas oficiales, era de difícil acceso o comprensión o se encontraba poco organizada. Por último se consideraron Estados sin información oficial a aquellos que no se encontró ninguna fuente oficial estatal que brindara información sobre sus CDI, teniendo que recurrir a privados para obtenerla.

BARBADOS				X
BELICE				X
BOLIVA				X
BRASIL	X			
CHILE	X			
COLOMBIA			X	
COSTA RICA	X			
REPÚBLICA DOMINICANA			X	
ECUADOR	X			
EL SALVADOR				X-
GUATEMALA				X+
GUYANA				X
HAITI				X
HONDURAS			X	
JAMAICA	X			
MEXICO		X		
NICARAGUA				X
PANAMA	X			
PARAGUAY		X		
PERU	X			
SURINAME				X
TRINIDAD Y TOBAGO	X			
URUGUAY	X			
VENEZUELA				X

De lo ello se desprende la siguiente tabla:

	MUY ACCESIBLE	ACCESIBLE	POCO ACCESIBLE	SIN INFORMACIÓN OFICIAL
CANTIDAD	10	2	3	11
%	38.5	7.7	11.5	42.3

Como se ilustra en la tabla anterior, el acceso a la información en materia de CDI en Latinoamérica resulta dificultoso. De los 26 Estados miembros del INTAL, únicamente 10, el 38.5%, obtuvo la máxima calificación. Por otro lado, de 11 no se pudo obtener ninguna información oficial. Como se puede notar, la mayor cantidad de Estados se concentraron en los extremos, quedando las categorías "accesible" y "poco accesible" con 2 y 3 Estados respectivamente.

3. Procedimientos tributarios

Las autoridades competentes en materia fiscal de cada Estado contratante son las responsables de la aplicación de los Convenio de Doble Imposición. Cada Estado

configura su propio andamiaje legal e institucional por medio del cual se consagran las garantías y vías procesales que permitan a los contribuyentes exigir la correcta aplicación de los convenios. En la presente sección se presentan algunos de los institutos procesales tributarios más relevantes de ciertos Estados latinoamericanos.

a. Argentina

En Argentina, el régimen procesal tributario se encuentra consagrado en la Ley Nro. 11.683 o Ley de Procedimiento Fiscal.

Dentro de la Ley de Procedimiento Fiscal se pueden distinguir tres opciones ante las cuales los exportadores de servicios pueden hacer valer la aplicación de los Convenios. Por un lado encontramos la vía ordinaria a través de la Acción de Repetición. Mediante ésta los contribuyentes pueden reclamar el reintegro ante un pago indebido de impuestos, que fuere realizado a pedido del fisco o por error propio. Por otra parte, existe el procedimiento de mutuo acuerdo. A través de éste los contribuyentes pueden reclamar la incorrecta aplicación de un Convenio de Doble Imposición por parte de la Administración tributaria argentina o de otro país con el cual la Nación tenga suscrito un tratado de este tipo. Ambas vías no son excluyentes, por lo que es posible que los contribuyentes afectados puedan acudir a ambas simultáneamente. Por último, existe la opción de realizar una consulta vinculante a fin de solicitar una interpretación del fisco sobre una cuestión, exponiendo la propia previamente.

i. Consulta vinculante

Como se mencionó previamente, la Ley de Procedimiento Fiscal dispone de una cantidad de recursos administrativos y contenciosos que pueden ser invocados por los contribuyentes y que bien serían invocados a fin de perseguir la correcta aplicación de los CDI. En este sentido, podemos mencionar en primer término la Consulta vinculante, incluido en la Ley de Procedimiento Fiscal por la Ley Nro. 26.044, y mediante el cual todo contribuyente podrá consultar a la Administración Tributaria un dictamen vinculante respecto al alcance, aplicación y ejecución de alguna norma tributaria, previo a que un hecho imponible suceda.

De este modo, cualquier exportador de servicios domiciliado en Argentina podría realizar una consulta respecto a la aplicación de un Convenio de Doble Imposición vigente, pudiendo presentar su propia interpretación a fin de buscar la conformidad del fisco, y que se vea plasmada en el dictamen emitido a tales efectos, el cual tendría carácter vinculante para todas las partes. No obstante, de no estar de acuerdo con la respuesta, el contribuyente podrá impugnarla mediante recurso de apelación.

Así pues, la Consulta Vinculante se presenta como una opción que dispone el exportador de servicios para buscar una interpretación favorable de un CDI por parte de la Administración tributaria, a fin de evitar futuras controversias en cuanto a su contenido y aplicación. Esta opción sería expedita, por cuanto el Fisco deberá responder la consulta del contribuyente en un plazo no mayor de noventa días.

Esta vía tiene la ventaja de ser previa a la acción del contribuyente. Por lo general, los exportadores realizarán una consulta vinculante de manera previa a actuar a fin de prevenirse de una consecuencia negativa. Es decir que este recurso tiene una función enteramente profiláctica para el contribuyente.

ii. Acción de repetición

La mayor herramienta disponible al contribuyente en caso de un error del fisco es la Acción de Repetición. Ésta se utiliza en caso que el solicitante pretenda la restitución de importes tributados, accesorios y multas pagadas indebidamente, por error o sin causa. Un exportador de servicios podría acceder a esta vía en los casos donde la administración tributaria a través de una determinación de oficio le haya requerido un pago de impuestos que, a su criterio viola lo dispuesto en un CDI suscrito por Argentina y que, en su aplicación le representaría una menor carga tributaria.

Este procedimiento debe ser accionado ante la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP), en aquellos casos donde el pago indebido de impuestos haya sido de manera espontánea, es decir sin una determinación de oficio. El caso típico de ello sería que el contribuyente haya abonado de más. Por otro lado, este recurso se interpondrá ante el Tribunal Fiscal de la Nación (TFN) o la Justicia Nacional de 1ra Instancia en lo Contencioso Administrativo Federal en aquellos casos

en que el pago se haya realizado en cumplimiento de una determinación de oficio o a requerimiento del fisco.

Otra cuestión a destacar es que la única vía que evita la aplicación del principio "solve et repete" (por el cual la obligación de pago de la deuda tributaria antecede a la posibilidad de reclamar) es la apelación al TFN. En toda otra instancia, el contribuyente deberá abonar para luego reclamar o será pasible de ejecución fiscal.

No obstante, esta vía suele extenderse en el tiempo antes de tener una resolución firme, pudiéndose extender hasta por ocho años un litigio que recorra todas las instancias descriptas anteriormente. A pesar de que el contribuyente puede solicitar la suspensión de los efectos de la decisión tomada por la administración tributaria al determinar el impuesto a pagar, llevar un litigio tan largo puede ser contraproducente para los pequeños y medianos exportadores de servicios, quienes se verían en la necesidad de invertir muchos recursos y tiempo en estos procesos.

iii. Procedimiento de mutuo acuerdo

El Procedimiento de Acuerdo Mutuo es una vía por la cual las autoridades de los Estados parte de un Convenio de Doble Imposición trabajan conjuntamente para arribar a una solución en aquellos casos en que una aplicación indebida del CDI afecte a particulares. En este sentido, se parte de la posibilidad de que las autoridades nacionales tengan diferentes interpretaciones sobre el contenido de los convenios y su aplicación. A través de este procedimiento, podrán unificar criterios y llegar a una solución concertada al caso.

El Procedimiento de Acuerdo Mutuo dentro de la legislación argentina está consagrado en los artículos 205 y siguientes de la Ley Nro. 11.683, en concordancia con el artículo 25 del Modelo de CDI de la OCDE.

En el mencionado artículo, conforme al Modelo OCDE de 2017, se prevé que las autoridades competentes de cada Estado deberán de mutuo acuerdo resolver la situación de contribuyentes sujetos a tributación que no esté acorde a lo dispuesto en el CDI en cuestión (parágrafos 1 y 2). De igual modo invita a las partes por esta vía a solventar cualquier disputa relacionada con la interpretación y/o aplicación del tratado, así como a realizar consultas recíprocas para la eliminación de la doble tributación para casos que no estén previstos en el tratado (parágrafo 3). En cuanto a procedimiento, el parágrafo 4 se limita a autorizar a las autoridades competentes a

comunicarse directamente fuera de los canales diplomáticos, y si consideran necesario, a establecer comisiones conjuntas para estos fines. Por último, el parágrafo 5 del artículo provee un mecanismo de arbitraje ante el cual el contribuyente podrá acudir en casos donde las autoridades nacionales no hayan llegado a una solución conjunta.⁶

Si bien el artículo 25 del Modelo OCDE prevé la parte subjetiva del Procedimiento de Acuerdo Mutuo, no contempla sus aspectos procesales, dejándolos a discreción de las legislaciones de cada Estado. En Argentina, el artículo 205 y siguientes de la Ley de Procedimiento Fiscal completan ese vacío estableciendo el procedimiento. Conforme éste, cualquier residente fiscal de Argentina (o no residente según lo prevea el Convenio a aplicarse) puede acudir ante la Secretaría de Hacienda del Ministerio de Hacienda y presentar una solicitud de inicio del procedimiento cuando considere que las medidas tomadas por alguno de los Estados parte de un CDI impliquen o puedan implicar una imposición no conforme con dicho tratado (Art. 208).

La Secretaría de Hacienda podrá resolver unilateralmente la cuestión planteada cuando verse sobre una incorrecta aplicación del convenio en Argentina. Es decir, cuando un residente realice un reclamo por esta vía y éste tenga por objeto la mala aplicación del CDI por el fisco argentino, la autoridad fiscal nacional resolverá por sí misma. En caso contrario, cuando la medida gravosa la haya tomado la autoridad fiscal del otro Estado parte del convenio, la Secretaría se deberá establecer contacto con la otra autoridad competente a fines de intentar solucionar la controversia bilateralmente (Art. 213).

b) Colombia

i. Vía ordinaria

Al igual que en Argentina, la legislación colombiana dispone de una vía ordinaria por medio de la cual los contribuyentes pueden impugnar las decisiones de la administración tributaria. En este sentido, el Recurso de Reconsideración,

⁶ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), *Model Tax Convention on Income and on Capital*. 2017. Pp. 1179.

consagrado en el artículo 720 del Estatuto Tributario, procede en contra de las liquidaciones oficiales, resoluciones que impongan sanciones u ordenen el reintegro de sumas devueltas y demás actos producidos, en relación con los impuestos administrados por el Fisco colombiano. Asimismo, de similar manera a Argentina, ante la negativa de la administración tributaria de reconsiderar su decisión, se podrá recurrir a la jurisdicción contencioso tributaria.

ii. Procedimientos de mutuo acuerdo

Colombia ha suscripto Convenios para evitar la Doble Imposición. Éstos contienen disposiciones relativas a la protección jurídica del contribuyente, y entre ellas se encuentra en el artículo 25 el Procedimiento de Mutuo Acuerdo.

En Colombia las cuestiones relacionadas a los impuestos administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales están previstas en el Estatuto Tributario, aprobado mediante Decreto N° 624 de 1989. Este Estatuto ha sido modificado, entre otras oportunidades, en el año 2018 por la Ley 1943, la que a través del artículo 99 introdujo el Art. 869-3 adicionando así el *Procedimiento de Mutuo Acuerdo*.

Es desde entonces que se estableció que “*Los contribuyentes podrán solicitar asistencia para el Procedimiento de Mutuo Acuerdo -MAP- regulado en los convenios para evitar la doble imposición suscritos por Colombia a través de la presentación de una solicitud formal ante la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN*”

Resulta interesante destacar que en cuanto a la naturaleza jurídica de los acuerdos concertados como resultado de los procedimientos de mutuo acuerdo, la norma les atribuye el mismo status que un fallo judicial definitivo. Esto quiere decir, entre otras cosas, que son irrecurribles.

Si bien esta norma introdujo el procedimiento de mutuo acuerdo como vía resolutoria, no legisló sobre cuestiones atinentes a su reglamentación. En ese sentido, se estableció que tanto lo que respecta al contenido de la solicitud como los detalles del procedimiento serían dispuestos por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) mediante una resolución.

El 13 de agosto del año 2019 mediante la Resolución N° 000053 de la DIAN se aprobó el procedimiento de Mutuo Acuerdo en Convenios para evitar doble tributación y prevenir la evasión en Colombia. La Resolución se compone de seis

capítulos: I) Disposiciones generales; II) Presentación de la solicitud de procedimiento de mutuo acuerdo; III) Procedimiento para acceder a la asistencia por parte de la autoridad competente de Colombia; IV) Acción por parte de la autoridad competente de Colombia; V) Coordinación con otros procedimientos; y VI) Cobro, sanciones e intereses.

Es dable señalar que si bien su objeto principal es el de otorgar acceso al procedimiento de mutuo acuerdo, a su vez introduce la posibilidad de acceder a una *asistencia por parte de la Autoridad Competente de Colombia (ACC)*, en el marco del Procedimiento de Mutuo Acuerdo. Esta figura de asistencia resulta atinada siendo que muchas veces la falta de información resulta ser un obstáculo para el goce de los beneficios dispuestos en los CDI. Ésta constituye una instancia previa a la solicitud por incumplimiento de los éstos.

En lo que respecta al Capítulo II, se establece la posibilidad del contribuyente de solicitar asistencia de la ACC, en el caso de considerar que las acciones de uno o ambos Estados Contratantes resultan o resultarán en una tributación no conforme con las disposiciones del Convenio. Asimismo prevé la posibilidad de llevarlo a cabo una solicitud de asistencia de Autoridad Competente iniciada en el extranjero.

El Capítulo III trata el *procedimiento para acceder a la asistencia por parte de la autoridad competente de Colombia*, estableciendo un plazo de tres (3) años para la presentación de la solicitud, tanto si es el ajuste es iniciado por Colombia o en el Extranjero. Asimismo, entre otras cuestiones de suma importancia, define el contenido de la solicitud (art 10, 11, 12).

c. Uruguay

i. Consulta

Como muchas otras legislaciones, Uruguay posee un recurso de consultas para sus administrados. Sin embargo, éste tiene la particularidad de encontrarse en el propio Código Tributario del Estado a diferencia de otras legislaciones donde sólo hay un tipo de consulta.

La consulta debe realizarse sobre la aplicación de derecho a una cuestión de hecho. Ésta no puede ser hipotética, debe ser "real y actual", concerniente al

consultante, quien podrá expresar su opinión fundada al respecto. La consulta no suspende plazos ni libera al obligado de su responsabilidad.

El Código Tributario uruguayo establece un plazo de 90 días para la contestación por parte del Fisco. Éstos deben ser contabilizados como días hábiles. Una vez respondida la consulta, el Estado se encuentra obligado a aplicar el criterio técnico expuesto en la resolución al caso en cuestión.

ii. Repetición

El Código Fiscal dispone de recursos para ser invocados por los contribuyentes en general ante un pago indebido de impuestos. Éstos deberán ser utilizados en lo respectivo a los CDI cuando el fisco local lo aplique de manera incorrecta y determine o retenga por más de lo debido.

En este sentido, la mayor herramienta disponible al contribuyente es la Repetición. Ésta se encuentra establecida en los artículos 75 a 77 de la Ley, y se utiliza en caso que el solicitante pretenda la restitución de importes por haber sido pagados indebidamente (ya sean tributos, accesorios o multas) o por disposición de leyes o reglamentos. Esta acción puede ser utilizada por el exportador por los cuatro años siguientes a la exigibilidad de los créditos. Sin embargo, este plazo se suspenderá por toda gestión fundada del interesado en la vía administrativa o jurisdiccional reclamando la devolución o el pago, siempre que la suma solicitada fuere determinada.

iii. Procedimientos de mutuo acuerdo

El caso uruguayo es diferente al Argentino o al colombiano en lo respectivo al procedimiento de acuerdo mutuo es utilizado. Ello sucede por diferentes motivos. En primer lugar, hay una cuestión poblacional. Al tener una población más reducida, hay menos exportadores y por lo tanto menos casos en los que se aplican los convenios, lo que lleva a una menor cantidad de uso de este procedimiento. En segundo lugar el sistema tributario del impuesto a la renta. Uruguay utiliza un sistema de "renta fuente" a diferencia de la gran mayoría de los Estados latinoamericanos, en donde se

encuentra vigente uno de "renta mundial"⁷. Ello hace que existan menor cantidad de conflictos posibles. Por último, existe un factor de novedad respecto a los CDI. Como indicare un experto en asuntos tributarios uruguayos, este Estado se encontró rezagado en la suscripción de estos tratados por mucho tiempo. No fue hasta la segunda década del siglo XXI que comenzó a celebrarlos con mayor asiduidad. Como consecuencia, algunos de los CDI firmados por Uruguay no están vigentes aun y los exportadores no se encuentran acostumbrados al uso de los que sí lo están.

De acuerdo a un alto funcionario de la Dirección General de Rentas uruguaya, lo antedicho es el motivo por el cual actualmente, Uruguay no tiene una ley interna que regule el procedimiento de Acuerdo Mutuo. Ello quiere decir que la única normativa que lo guía es el artículo 25 de los CDI.

Conforme expresó el entrevistado, existe un proyecto ya redactado. Sin embargo, a éste no se le ha dado el status normativo aún. Esto se debe a que el gobierno uruguayo no lo considera una prioridad, en vista de la baja frecuencia con que suceden este tipo de conflictos en el país. De acuerdo con el funcionario uruguayo, actualmente se está tratando el primer caso en la historia del país en que se usa el procedimiento de acuerdo mutuo. Asimismo, el caso no tiene contraparte a un Estado latinoamericano, sino europeo.

De esa manera, el sistema normativo uruguayo únicamente contempla que este tipo de conflictos deben solucionarse mediante el Sistema de Acuerdo Mutuo. Ello lleva a la duda de cómo se lleva el procedimiento en la práctica. El entrevistado comentó que al no haber una regulación, en el caso mencionado se utilizan análogamente otros procedimientos de la ley tributaria y lo que el fisco considera razonable y adecuado al caso. Al decidir sobre este procedimiento, el ente recaudador no tiene control ni limitaciones.

4. Problemas de los exportadores

a. Problemas de información

⁷ Estos sistemas se diferencian en la renta que le es posible gravar al fisco. En el sistema de renta mundial se grava la ganancia del residente en todo el mundo mientras que en el sistema de renta fuente únicamente se grava la renta de fuente local.

De un somero examen de los datos recolectados y expuestos en la primera sección del presente trabajo surge una primera conclusión: En Latinoamérica existe un grave problema de información respecto de los CDI. La consecuencia necesaria de ello es un aumento en los costos transaccionales para los exportadores. Éstos deberán incurrir en gastos adicionales para poder hacer uso de los tratados o incluso pueden nunca conocer su existencia. En este último caso realizarán sus exportaciones sin aplicar el CDI, sometiéndose a una doble imposición innecesaria, o, en caso de no resultar rentable el negocio, se restringirán de efectuar su actividad. De esta manera, se puede constreñir el crecimiento de una empresa que se ve obligada a rechazar clientela internacional.

A su vez, en entrevistas con exportadores de servicios, éstos han comentado que cuando realizan la transacción sin aplicar el CDI, la doble imposición interfiere directamente con sus planes comerciales. Los exportadores se ven obligados a asumir los tributos de ambas naciones como costos. Ante esto, toman una de tres decisiones: aumentar los precios, disminuir sus ganancias o una combinación de las dos. La primera hace que el exportador pierda competitividad con otros exportadores o empresas locales; la segunda previene el crecimiento de su empresa.

Resulta evidente que el estado de cosas expuesto es lejano al óptimo. Por un lado, el exportador sufre de desventajas comerciales que evitan que desarrolle de manera libre y completa su actividad. Por otro lado, los Estados comprometidos también incurrir en enormes pérdidas. Esto se debe a dos principales razones. Primeramente, al haber una menor aplicación de los CDI, se ven desperdiciados los recursos invertidos. Si el CDI no es utilizado por la población, la relación costo y beneficio de su proceso de creación resulta negativa para ambos Estados.

En segundo lugar, la finalidad buscada con la herramienta no es alcanzada. Cuando dos Estados realizan este tipo de convenios, lo hacen con el conocimiento de estar relegando parte de su recaudación. Sin embargo, se disponen a concertarlos con la convicción de que aumentará el comercio bilateral entre ellos en virtud de la baja en la carga impositiva a los privados, que hará viables más negocios. La falta de información, como fue explicado en el párrafo antecedente, previene que la totalidad del comercio posible se concrete, por el aumento en los costos que conlleva. De esa manera, el efecto de la baja de la carga impositiva se neutraliza y se previene el aumento del comercio bilateral, dando por tierra la finalidad del CDI. En resumen, los Estados pierden renta tributaria sin que se aumente el comercio y la productividad.

Lo detallado en los párrafos precedentes es la consecuencia de los problemas de información relativos a los CDI. En lo respectivo a las causas, esta problemática tiene distintas aristas, las cuales serán consideradas a continuación.

i. Falta de una entidad central que provea la información

A nivel macro, no existe una base de datos completa que contenga toda la información relativa a los CDI entre los Estados miembros de INTAL. En la actualidad hay una multiplicidad de bases de datos que busca expresar esta información, sin embargo todas están desactualizadas e incompletas. Ello sucede tanto en las plataformas de organismos públicos como en las de entes privados.

El ejemplo más gráfico de esta cuestión se puede observar en la página de ALES (Asociación Latinoamericana de Exportadores de Servicios). Por ejemplo, al consultar por los CDI vigentes de Brasil, la plataforma da como resultados 5 Estados latinoamericanos (Argentina, Chile, Ecuador, Méjico y Perú) y uno europeo (España). En contraposición, el mapeo de CDI latinoamericanos muestra que Brasil posee convenios con otros 9 Estados, únicamente teniendo en cuenta a miembros del INTAL. Si consideramos que la plataforma de ALEC muestra 6 CDI en total, es evidente que hay un faltante de información. Lo mismo sucede con la plataforma de INTrade, dependiente del Banco Interamericano de Desarrollo.

Si bien no es objeto de este trabajo indagar en las causas por las que este fenómeno sucede, sí es menester señalar sus efectos. Al no haber una fuente centralizada con información precisa y completa surgen tres inconvenientes. En primer lugar, los propios Estados se vuelven la fuente primaria de información. Esto, como se detallará en los puntos siguientes, conlleva problemas propios en lo relativo a la publicidad de la información. En segundo lugar, la dispersión de la información en diferentes fuentes independientes lleva a posibles incongruencias entre éstas. Por último, el exportador incurre en costos de transacción adicionales debido a que requiere de múltiples búsquedas en distintas plataformas para obtener y corroborar la información.

ii. Falta de información estatal

Una vez establecida la ausencia de una entidad central con una base de datos completa y actualizada, hace falta analizar el papel de los Estados de manera individual al momento de publicar sus CDI.

El rol de los Estados en su responsabilidad republicana de publicar los actos de gobierno (de allí su nombre "*res publica*" o "cosa pública") ha sido deficitaria. A raíz de ello, y en virtud de haber diferencias tan notorias entre los diferentes Estados (mientras que 10 tienen su información muy accesible hay otros 11 que no tienen ningún tipo de información oficial), es inevitable que surjan incongruencias. De acuerdo a lo expuesto en el mapeo, hay 9 CDI bilaterales que sólo se encuentran publicados por uno de las partes. Esto puede darse por uno de dos motivos, información desactualizada o diferentes interpretaciones sobre la vigencia de la norma. Si la información oficial de alguno de los dos Estados no se encuentra actualizada mientras que la de otro Estado lo está, puede surgir una discrepancia. Cabe destacar que esta problemática puede tener diferentes variantes. Es posible que un tratado se encuentre publicado por un estado cuando en realidad no se encuentra vigente; como también puede suceder que un tratado no aparezca en las plataformas oficiales encontrándose operativo. A su vez existe la alternativa de que un Estado publique el CDI que ha realizado con otro y que este último no brinde información oficial acerca de sus convenios.

El otro motivo por el cual puede haber discrepancia entre dos bases de datos es que los Estados tengan diferencias de criterio. Es posible que dos naciones tengan criterios disímiles respecto a la validez o vigencia de un CDI. Si uno considera que un convenio aun no se encuentra operativo, o que ha perdido su vigencia, evidentemente no lo publicará en sus plataformas oficiales. Sin embargo, su contraparte en el tratado puede no considerar la situación de igual manera y por lo tanto publicar el CDI. Esta descoordinación llevaría a que la información emitida por ambos Estados sea incompatible.

Este problema lleva a manifiestas complicaciones para los exportadores que, al no recibir información concordante, sufren de gran incertidumbre. No tienen certeza alguna sobre la aplicabilidad del CDI, ni saben si su aplicación será posible en los Estados, en sólo uno o en ninguno. Esto se empeora con la observación de que las consultas a organismos estatales (que conllevan costos propios) pueden no solucionar la duda, en tanto existe la posibilidad de que los diferentes Estados tengan criterios disímiles. Como resultado, surgen juicios innecesarios e infundados por parte de las

entidades recaudadoras hacia los exportadores o una abstención de éstos en la utilización de los CDI.

iii. Falta de promoción estatal

Por último, los Estados no realizan una promoción a nivel nacional de los tratados. En entrevistas con exportadores, éstos han comentado de ocasiones en que no utilizaron el convenio por desconocimiento sobre su estado de vigencia u operatividad. Por ejemplo, uno expresó "Hasta donde tenemos conocimiento está vigente el convenio con Brasil, pero no hemos llegado a verlo aplicado en la práctica". En este caso, el exportador tenía conocimiento de la vigencia del CDI y sin embargo decidió no utilizarlo debido a la falta de claridad en su aplicación práctica. La carencia de promoción del CDI y claridad en sus formas de aplicación impide que las empresas los utilicen debido a la extrema cautela que practican en los asuntos tributarios. No es superfluo considerar que en muchos casos las denuncias tributarias pueden tener repercusiones penales.

No existen plataformas nacionales que indiquen de manera sencilla para los exportadores la forma de aplicación de los tratados. Asimismo, tampoco existe un sistema de consultas donde se puedan evacuar las dudas de los exportadores. Todo ello desemboca en un menor uso de los CDI y, al fin y al cabo, también perjudica a los propios Estados.

b. Diferencias entre pequeñas y medianas empresas y grandes empresas y multinacionales

La exportación de servicios puede ser realizada por empresas de distintos rubros, con mayor o menor experiencia y reconocimiento en el mercado internacional y de diversa envergadura. No debería extrañar el hecho de que el fenómeno de la doble tributación las afecte de manera desigual. Esto fue comprobado en las entrevistas llevadas a cabo con empresas exportadoras de servicios, cámaras y asociaciones de empresas. La mayor diferencia se exhibe entre las pequeñas y medianas empresas con respecto a las grandes multinacionales.

Las grandes empresas poseen una estructura legal y comercial que les brinda una mayor flexibilidad a la hora de abordar los problemas relacionados con la doble

tributación. Éstas tienen la posibilidad de contar con grandes departamentos contables y sectores para evitar contingencias legales y analizar la estructura tributaria más conveniente. En contraposición, en las pequeñas y medianas empresas suelen hacerlo los propios empresarios. Éstos no son profesionales en la materia y tienen menor conocimiento de los asuntos tributarios. Así, al ser primariamente empresarios, dedican sus esfuerzos a actividades específicas concentrándose menor cantidad de veces en su estructura tributaria y cómo optimizarla. Por su lado, al tener especialistas "in-house" las grandes empresas pueden mejorar constantemente su estructura tributaria y acomodarla de acuerdo a la situación.

Esta situación también puede derivar en que los pequeños estudios no hagan uso de los CDI a causa de desconocimiento. Mientras que estos convenios son conocidos por abogados especialistas en la materia tributaria, es posible que los empresarios no se percaten de su existencia. En consecuencia, al tener empleados abogados, las grandes empresas conocen en mayor profundidad esta herramienta y sus formas de aplicación. En contraposición, las PYMES no tienen suficiente información con respecto a sus opciones para combatir la doble tributación en los Estados con los que existe un CDI.

En caso de un conflicto judicial o administrativo, tanto las PYMES como las grandes empresas tercerizan los servicios de abogados para su defensa. Sin embargo, la calidad y prestigio de éstos es desigual. Mientras las empresas multinacionales contratan grandes estudios con numerosa mano de obra y especialistas en diversos temas, las PYME suelen contratar abogados independientes o pequeños estudios. Los primeros poseen una estructura más amplia, que les dan beneficios competitivos sobre los profesionales individuales y pequeños estudios. Las pequeñas y medianas empresas no suelen contratar a este tipo de estudios debido a sus altos honorarios.

Otra posibilidad disponible únicamente a las grandes empresas es forzar a su contraparte en la relación comercial a absorber el costo tributario. Ello fue visible en una entrevista realizada al CEO de una de las empresas de telecomunicación más importantes de Argentina. Éste explicó que a la hora de contratar con empresas en otros Estados, ellos negociaban únicamente sobre el pago neto de tributos. Es decir, al momento de determinar las prestaciones de la contraparte, la empresa argentina solicita un monto al que luego la empresa extranjera debe adicionar los tributos a retener. En consecuencia, la primera no considera la doble tributación como un problema en vista de que sólo es afectada por la imposición en el Estado de

residencia. El CEO también reconoció que esta operatoria no era posible con clientes que negociaran en un pie de igualdad.

Las pequeñas y medianas empresas no tienen el mismo poder de negociación debido a su propia envergadura, falta de prestigio internacional y mayor urgencia de concretar negocios. Consecuentemente, trasladar el costo tributario a la otra parte no es una opción viable por el riesgo de desbaratar la operación. Así, este tipo de empresas acaban con menos opciones a la hora de combatir la doble tributación internacional.

Otra faceta de esta cuestión se da respecto a los traslados de los costos en operaciones futuras. El director de legales de una de las empresas de tecnología y servicios más grandes de Latinoamérica comentó que en caso de existir una retención inapropiada por parte de un fisco extranjero ellos rara vez iniciaban un proceso contencioso en busca del recupero. En vez de buscar una salida jurisdiccional, utilizan una solución con perspectiva comercial; en el siguiente ejercicio, la empresa traslada en la factura al cliente el costo del tributo mal retenido. En otras palabras, aumentan el precio a pagar por sus servicios, contemplando lo previamente mal retenido por el fisco extranjero.

Es evidente que esta estrategia no es viable para una PYME, cuyos márgenes de ganancia son exigüos y cuyos clientes no estarán predispuestos a aceptar una suba en el monto a pagar. En la práctica, la mayoría de las PYMES entrevistadas han expresado resignación a aceptar la doble tributación como un costo adicional de la operatoria. Éstas calculan sus márgenes de ganancia tomando en cuenta las alícuotas de los impuestos a la renta. Así, deben mediar entre lograr ofertar un precio competitivo al mercado y su objetivo de rentabilidad.

Cabe mencionar que la razón por la que las grandes empresas no suelen ir a juicio es por considerarlo costoso, lento y de resultado inseguro. De acuerdo a lo manifestado por directores de este tipo de empresas, estos procedimientos son iniciados únicamente en casos de groseros errores por parte de los fiscos o para establecer (o evitar que se establezca) un precedente. Las PYMES no tienen el bagaje financiero para poder soportar el tiempo y costos del proceso, por lo cual resignan el dinero retenido. En otras palabras, si una gran empresa considera que recurrir a la vía jurisdiccional es costoso e ineficiente, la PYME no lo hará ni siquiera como excepción.

c. Problemas con los Procedimientos de Acuerdo Mutuo

Como fue mencionado, existe un procedimiento convalidado por los Estados interesados en resolver los conflictos que se puedan suceder en relación a los Convenios para evitar Doble Imposición, fuera de los procedimientos fiscales ordinarios. Por ello, mediante el principio Acción 14 de la OCDE, se acordó el compromiso de cada Estado de desarrollar una reglamentación interna para establecer un procedimiento de aplicación nacional de esta figura. En este contexto, se determinó la necesidad de que por medio de normas internas se desarrollen específicos puntos del procedimiento amistoso que permitan una correcta aplicación. En correlato a ello, el comentario 30 c) del artículo 25 del Modelo OCDE recomienda que las autoridades competentes formulen y hagan públicas sus reglas, directrices y procedimientos domésticos referentes a la utilización del procedimiento amistoso.

Es importante tener en claro que el llamado procedimiento amistoso o acuerdo mutuo busca resolver tres tipos de situaciones que por lo general surgen en la aplicación de un CDI: a) Cuando el contribuyente apela a este procedimiento porque ha sido objeto de una imposición no conforme con el CDI (llamado procedimiento para casos específicos); b) Por inconveniente de interpretación o aplicación del CDI (procedimiento interpretativo), c) Para regular casos no previstos en el tratado (llamado procedimiento legislativo).

i. En Argentina

El procedimiento de acuerdo mutuo se plantea como una vía procesal para que los contribuyentes residentes en Argentina puedan reclamar ante medidas impositivas que contravengan los derechos que les fueron conferidos por un CDI. No obstante, este procedimiento actualmente encuentra serias limitaciones. La más flagrante es la falta de plazos. En la Ley de Procedimiento Fiscal no se prevé el plazo que tiene la Secretaría de Hacienda para emitir su decisión. Esto puede generar grandes contratiempos para los exportadores. En primer lugar, la falta de plazos obligatorios le da la posibilidad a los Estados de dilatar la resolución sin ningún costo. El hecho de no estar sujeto a ningún período de tiempo determinado provoca una falta de incentivos a resolver la cuestión por parte de los Estados. En consecuencia, los

exportadores pueden sufrir meses e incluso años de demora con los procedimientos legales. Como ya fue mencionado anteriormente, es posible que las grandes empresas tengan los suficientes fondos para soportar estos contratiempos. Sin embargo, las PYMES no gozan del capital suficiente para hacerlo por lo que se ven más perjudicadas.

En segundo lugar, esta y relacionado con lo anterior, la falta de plazos provoca incertidumbre en los exportadores. Al no haber siquiera un rango de tiempo normal para la solución de este tipo de conflictos, los contribuyentes no pueden realizar una planificación de costos. La falta de previsibilidad vuelve fútil todo intento de proyección a futuro con respecto a estos asuntos. De esa manera, el cálculo económico de las empresas se vuelve más ineficiente y se producen mayores errores y quebrantos. A su vez, el exportador no sabe hasta cuándo continuará la acción que considera lesiva por lo que no tiene manera de tener una estimación certera sobre sus costos tributarios.

Por último, este déficit en la norma lleva a graves injusticias. Al no haber plazos determinados para el proceso, la solución del conflicto queda al arbitrio de los entes recaudadores. Un trabajador de alta jerarquía en el sector de Relaciones tributarias Internacionales del Ministerio de Hacienda confirmó esto, expresando que los plazos de resolución de estos procesos podían variar desde un año hasta cinco. Ciertamente esta solución no es óptima y se aleja del criterio de justicia por el cual se debe tratar de igual manera a quienes se encuentren en iguales condiciones. El sistema crea diferencias entre los exportadores y alienta a la suspicacia respecto a favoritismos por parte de los funcionarios.

De igual modo, se puede apreciar que las autoridades competentes gozan de una discrecionalidad casi ilimitada a la hora de determinar si las demandas del contribuyente son justificadas. Ello puesto que ni el Modelo OCDE ni la Ley de Procedimiento Fiscal prevé un criterio de solución de este tipo de controversias⁸. Tampoco existe un sistema recursivo por lo que la decisión adoptada por los Estados es final e irrecurable para el exportador.

Por último, no existe garantía de que las autoridades competentes concreten una decisión bilateral al caso. Si bien los Estados se encuentran obligados a entablar negociaciones en relación al reclamo, no lo están respecto a una decisión conjunta.

⁸Taramountas, Konstantinos. *The Mutual Agreement Procedure: coordinating the global tax orchestra*. Publicado en: "LSE LawReview". 2019. Pp. 39-62.

Esto quiere decir que el exportador puede esperar 5 años en un estado de incertidumbre y dificultades contables, puede ser notificado de que no hubo resolución alguna. Evidentemente esto atenta contra la seguridad jurídica y la normal planificación de los negocios internacionales.

ii. En Uruguay

Como fue expuesto en el punto 3.b.ii, Uruguay no cuenta con una reglamentación del artículo 25 de los CDI. Para suplir esta carencia, la entidad recaudadora utiliza análogamente procedimientos de la ley tributaria y su criterio de razonabilidad.

Teniendo en cuenta la reducida utilización de los CDI en Uruguay y la casi nula cantidad de conflictos tributarios internacionales, podría ser comprensible que el Estado no haya avanzado en una legislación para avocar sus recursos en materias de mayor urgencia. Sin embargo, de ello surgen tres conflictos. El primero es que no se sigue la recomendación de la OCDE. Ésta recomienda que los Estados reglamenten el procedimiento de acuerdo mutuo a fin de dar certidumbre y volverlo más eficiente. A pesar de no ser vinculantes, la ignorancia de estas recomendaciones se encuentran mal vistas por la comunidad internacional y empeoran la calidad del sistema tributario internacional del Estado; lo cual deriva en peor calidad institucional y consecuencias negativas para los exportadores.

El segundo conflicto se deriva de la manera en que se solucionó la cuestión, es decir, utilizando la analogía con otros procedimientos. Esto conlleva 2 problemas. El primero es la analogía tributaria. De acuerdo al principio de legalidad, las normas tributarias deben surgir de una ley formal del cuerpo que represente la voluntad popular (en Uruguay, el Congreso). Asimismo, la analogía no es un mecanismo aceptable dentro de la materia tributaria, ni cumple con los requerimientos del principio de legalidad. En ese sentido, el hecho de que el fisco uruguayo cree un procedimiento en base a la analogía resulta violatorio de uno de los principios básicos de la tributación, universalmente reconocido y aceptado. El segundo problema es que este procedimiento no se parece a ningún otro. Como fuere aceptado por un alto funcionario del ente recaudador uruguayo, el procedimiento de mutuo acuerdo en muy poco se relaciona con cualquier otro que exista a nivel interno. De esa manera, la composición original por la que se pensó solucionar este tipo de conflictos, analogía y

razonabilidad, pasa a tener un componente escaso de la analogía. Esto deja más lugar al criterio de razonabilidad del fisco.

El tercer conflicto que surge es la discrecionalidad absoluta respecto a las decisiones de procedimiento. Al no haber ningún lineamiento, el fisco uruguayo no tuvo más opción que crear uno para el caso. Esto invita a varias dudas. ¿Continuarán utilizando el mismo procedimiento creado para el caso actual para otros casos que surjan en el futuro hasta tanto se apruebe una ley? ¿Es conforme a derecho que un ente dependiente del poder ejecutivo determine un procedimiento tributario? ¿Es el procedimiento elegido el más eficiente para resolver este tipo de cuestiones? Ninguna de esas cuestiones parece tendrá una respuesta en el corto plazo.

El entrevistado, al ser preguntado sobre si la falta de un procedimiento legal les había dado alguna complicación o costo adicional, respondió negativamente y aseguró que el caso se pudo evacuar sencillamente. Incluso, comentó que de no ser por la manda del BEP 14 de la OCDE, él cree que no haría falta que se cree un procedimiento legal. Sin embargo, es importante destacar que el caso en cuestión fue iniciado recientemente y ni siquiera se ha recibido una respuesta de la contraparte. En vista de ello, la información sobre la eficacia real del procedimiento inventado es casi nula.

Adicionalmente, este sistema puede llevar a dificultades diplomáticas. Un alto funcionario de la dirección general de rentas uruguayas aseguró que de no arribar a un acuerdo a nivel técnico, se busca llegar a uno por la vía diplomática. Esto traspasa la discusión del sector legal al puramente político. En caso de no funcionar esta segunda alternativa, los Estados quedan con 2 opciones: Denunciar el CDI o continuar con éste sabiendo que existen diferencias interpretativas. El entrevistado aseguró que la denuncia del tratado es la opción menos atractiva. Esto se exagera en los casos de pequeños Estados como Uruguay que actúan con gran cautela en sus relaciones internacionales.

Para concluir, resulta evidente que en lo que respecta al procedimiento de acuerdo mutuo, Uruguay se encuentra atrasado. A causa de la falta de una legislación concreta el fisco ha tenido que crear un procedimiento de manera improvisada y con dudosa legitimidad para hacerlo. Esto genera una plétora de problemas que fueron aquí expuestos. A ellos cabe agregar todos los que fueron mencionados para Argentina, en virtud de que le son aplicables e incluso en algunos casos se encuentran exacerbados.

5. Posibles soluciones

a. Mejorar la publicidad de los CDI

Como ya fue analizado, una de las principales problemáticas para los exportadores de servicios es la falta información. Por lo tanto resulta evidente y natural que una mejora en la publicidad sería ampliamente beneficiosa. Esto puede realizarse de diferentes maneras que no son necesariamente excluyentes.

Primeramente, sería conveniente que un ente internacional recabe la información relativa a los CDI de los estados latinoamericanos y la publique. Esto haría que los exportadores no requieran de una búsqueda intensa para informarse acerca de sus posibilidades tributarias. Otro beneficio resultante de este proceder sería evitar las contradicciones entre los Estados. Asimismo, Los Estados tendrían que comunicarse sólo con una entidad para resolver todos sus problemas de publicidad, en contraposición con el estado actual en que se deben comunicar con cada estado con el que hayan concertado un CDI y existan conflictos.

Adicionalmente, sería necesario que esta base de datos sea actualizada constantemente y sea corroborada y confirmada por los Estados a fin de que no se repita la misma problemática en el futuro.

Como segunda medida, en caso de no ser viable la primera, los Estados que no fueron calificados como muy accesibles, de manera individual, deberían realizar mejoras en sus bases de datos. A su vez, sería de vital importancia que todas las bases de datos nacionales se actualicen de manera periódica.

Por otro lado, y como complemento a lo anterior, es imperioso que los casos en los haya CDI publicados sólo por un Estado el conflicto sea resuelto. Como ya fue mencionado, esta situación de incertidumbre resulta pernicioso para los exportadores. En parte, algunas de estas situaciones serían resueltas por la mera actualización de las bases de datos, sin embargo, es posible que haya casos en los que una solución deba concertarse entre los Estados parte.

Por último, sería beneficioso que los Estados promocionen los CDI internamente. Esto implicaría una serie de medidas que no necesariamente se agotan en las que aquí se esbozan. Algunas de ellas podrían ser: i) realizar publicidades

oficiales en medios de comunicación; ii) darle más visibilidad a la cuestión en las plataformas oficiales; iii) promocionar los CDI a las cámaras empresarias; iv) incluirlos en regímenes de promoción; y v) crear plataformas explicativas e interactivas en las que los exportadores puedan conocer de manera sencilla los detalles de la aplicación de los CDI y realizar consultas.

b. Aumentar la cantidad de CDI multilaterales

Como puede observarse en el mapeo de la primera sección, una parte sustancial de las relaciones bilaterales en Latinoamérica se ve afectada por un CDI multilateral. Sin embargo, de los 9 procesos de integración vigentes en la región sólo 2 han concertado este tipo de tratados. Esto muestra que existe amplio espacio para una utilización más profusa de esta herramienta. Asimismo, los CDI multilaterales siempre serán más eficientes que los bilaterales en cuanto a sus adherentes en tanto éstos se limitan a dos Estados mientras que aquéllos surten efectos sobre varios.

En segundo lugar, de haber más CDI multilaterales se simplificaría el sistema y se brindaría mayor seguridad jurídica. Al haber un tratado que se aplica a varios Estados, se utilizarían las mismas normas para más relaciones bilaterales. Esto limitaría la variedad que hoy en día promueven los CDI bilaterales. De esa manera, los exportadores necesitarían conocer menor cantidad de normas y aumentarían el conocimiento sobre las existentes debido a que pueden hacer mayor foco en ellas. A su vez esto generaría una mayor seguridad jurídica en tanto los operadores jurídicos trabajarían constantemente sobre el mismo texto, evitando contradicciones y generando reglas de interpretación duraderas.

Adicionalmente, los CDI multilaterales podrían resultar ser una solución para los problemas de publicidad mencionados en tanto abarcan varias naciones y se crean en el marco de un proceso de integración más comprensivo que el tratado en sí. Al haber menos tratados para mayor cantidad de Estados, hay menos información que publicar y por lo tanto es más sencillo para éstos. También habría menos espacio a la información contradictoria ya que habría más Estados que funcionarían como control y habría menos CDI sobre los cuales podrían existir divergencias. A su vez, debido a que los CDI multilaterales se crean en el marco de un proceso de integración, existe la

posibilidad de que la información sea publicada oficialmente por el ente supranacional.

Otro gran beneficio que se obtendría de una utilización más cuantiosa de los CDI multilaterales sería el modo de solución de controversias. Al realizarse el CDI en el marco de un proceso de integración, existirán métodos propios para la solución de controversias. En los casos más avanzados, como la Unión Europea, el Tribunal de Justicia tiene las potestades suficientes para hacer cumplir sus resoluciones y los particulares pueden denunciar el incumplimiento de un tratado por parte de un Estado. En ese sentido el control a los Estados sería más severo y eficiente. En los casos de procesos de integración en los que no tienen ese nivel de desarrollo, el control se realiza mediante el "peer review", es decir, los propios miembros lo hacen. Al ser así, aquél es más efectivo cuantos más Estados participen de la integración. En cualquier caso, este control tenderá a ser más efectivo que el que pueda ejercer un Estado aislado.

Conforme fue expresado por un alto funcionario del fisco uruguayo, este país se encuentra liderando una iniciativa para aplicar este tipo de convenios dentro del marco del Mercosur. Éste incluiría tanto a los miembros como a los Estados asociados. Antes esta propuesta se encuentran con la negativa de Paraguay y la incertidumbre sobre las futuras relaciones diplomáticas entre algunas naciones miembros.

c) Posibles soluciones al Procedimiento de Acuerdo Mutuo

i. Publicaciones de la OCDE

A fin de mejorar el sistema de los procedimientos de mutuo acuerdo y su eficiencia a la hora de resolver casos de incorrecta aplicación de los CDI, la OCDE ha venido tomando ciertas medidas e impulsado iniciativas. En primer lugar, la organización publica en su sitio web las estadísticas anuales de estos procedimientos terminados en cada país miembro y asociado⁹. Ello constituiría un índice de buenas prácticas que estimularía en primer lugar la celeridad en los procesos de mutuo acuerdo llevados a cabo en cada país.

⁹ Para mayor información consultar en: <https://www.oecd.org/tax/dispute/mutual-agreement-procedure-statistics-2018-per-jurisdiction-all.htm>

ii. Estándares mínimos

La OCDE creó el proyecto BEPS (Base Erosion and Profit Shifting), cuya "Acción 14" constituye el mayor esfuerzo llevado a cabo por la organización para mejorar la efectividad de los Procedimientos de Mutuo Acuerdo. Dicha acción comprende un compendio de diecisiete estándares mínimos y once buenas prácticas que sirven como guía a los Estados para perfeccionar sus regulaciones, procedimientos e instituciones para estos fines. Dentro de las recomendaciones realizadas por este proyecto, se encuentra la adhesión de los Estados al sistema de arbitraje obligatorio y vinculante recomendado por el Modelo OCDE, considerando que la mediación de un tercero que sea ajeno a la controversia se consideraría provechosa. Esta recomendación fue acogida con beneplácito por parte de varios países entre los cuales se encuentra Estados Unidos, Reino Unido, Australia, Canadá, Francia y Alemania¹⁰. Sin embargo, esta recomendación no es parte de los estándares mínimos debido a que no hubo consenso.

En ese sentido, cabe exponer la opinión de un alto funcionario del fisco uruguayo durante el transcurso de una entrevista. Éste expresó que era política de estado para Uruguay el no aceptar el arbitraje obligatorio. Contrariamente a lo recomendado por la OCDE, este país se rehúsa a negociar la obligatoriedad del arbitraje para resolver los conflictos relativos a los CDI. En ese sentido, se busca que las soluciones surjan exclusivamente de los procedimientos de acuerdos mutuos.

Asimismo, el funcionario comentó (lo que se puede comprobar observando el artículo 25 de los tratados) que esta oposición al arbitraje como método de resolución de conflictos es compartida por la vasta mayoría de los Estados latinoamericanos. Incluso, aseguró que fue por ello que la recomendación respecto del arbitraje no fue adoptada como estándar mínimo. En contraposición, expresó que "los países desarrollados" tenían una fuerte posición respecto a la inclusión del arbitraje.

Las razones expuestas para la adopción de esta posición son dos. La primera es el escepticismo latinoamericano respecto al arbitraje internacional en la materia. Debido a la escasa práctica y el reducido monto de disputas conducidas por los estados latinoamericanos, existe un cierto temor a ser perjudicados ante Estados que

¹⁰OECD/G20. Base Erosion and Profit Shifting Project. *Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective. Action 14: 2015 Final Report*. 2015. Pp. 42.

frecuentan más asiduamente a arbitrajes y tienen contacto continuo con los árbitros. Sin embargo, el funcionario al mismo tiempo reconoció que "había una cuota-parte de prejuicio" el cual no se basaba en ningún argumento racional no obstante lo cual no disminuía la certeza de su convicción.

En segundo lugar, los estados latinoamericanos aducen a un problema de costos. De acuerdo con el preopinante, los costos que conlleva el arbitraje harían más inviable la opción. Éstos comprenderían, entre otros, los pasajes de avión, el pago a los árbitros, costos de abogados, viáticos y costos relacionados con comunicaciones. A su vez, aquí sería otro punto de divergencia con los países desarrollados en tanto los costos serían más gravosos para un Estado pequeño como Uruguay que respecto de uno con un producto bruto de mayor envergadura.

Sin embargo, a la hora de medir los costos los Estados latinoamericanos no estarían tomando en cuenta los del sistema actual en tanto produce gastos que no afectan de manera directa las arcas del Estado. Algunos de los costos del procedimiento de acuerdo mutuo serían las comunicaciones entre fiscos, el plazo de demora, los funcionarios que trabajan en la resolución del conflicto y continuidad en la incorrecta aplicación del CDI. Estos costos no son tan palpables a los funcionarios por lo que no son considerados. A fin de cuentas, los más perjudicados por esta decisión son los contribuyentes que acaban esperando años por una resolución que puede nunca existir y que de hacerlo será por puro arbitrio de los fiscos.

iii. Agregar normas reglamentarias en los protocolos

Los CDI bilaterales generalmente incluyen un protocolo en el cual se detallan ciertas particularidades de los artículos del tratado. En caso de no acordarse un arbitraje obligatorio, el protocolo podría incluir ciertos lineamientos respecto del procedimiento. De esa manera, lo allí dispuesto se volvería inmediatamente parte del ordenamiento local de cada Estado. Asimismo, evitaría la necesidad de tener legislaciones locales y solucionaría el problema de los vacíos legales.

Como contrapunto, al ser acuerdos bilaterales éstos sólo obligarían a un Estado respecto de otro. Consecuentemente, un mismo Estado podría tener diversos procedimientos de acuerdo mutuo correspondientes a cada CDI firmado. Esto sería contraproducente en tanto la diversidad de normas hace difícil la aplicación y el conocimiento por parte de los contribuyentes.

iv. Participación de la OCDE e INTAL

Como bien puede observarse en lo explicitado en el punto 6 del presente trabajo, la Unión Europea ha optado por resolver el problema de la Doble Imposición en sus Estados mejorando principalmente la cuestión de la resolución de los litigios fiscales entre sus Estados. La herramienta utilizada fue la Directiva.

El caso de Latinoamérica la situación es totalmente diferente. Los Estados no forman parte de un proceso de integración regional con las características supranacionales de la Unión Europea, ni poseen las mismas herramientas que ésta. En consecuencia, la solución utilizada por ésta tampoco es idénticamente aplicable en Latinoamérica. Ello es así en tanto no existe un ente que tenga las facultades para producir una norma unificada referente al procedimiento de mutuo acuerdo. Sin embargo, sería posible utilizar variantes de esta solución.

En primer lugar, parecería acertado crear reglas uniformes para reglamentar el procedimiento de mutuo acuerdo prescripto en el Art. 25 del modelo OCDE. Ello lograría una mayor seguridad jurídica, transparencia y eficacia de los Convenios para evitar la doble imposición en Latinoamérica.

Así, tanto el INTAL como el BID podrían tomar un rol activo en el intento de armonización de estos procedimientos, tomando como modelo el sistema europeo. Sería pertinente la creación de una comisión de expertos que analicen las diferencias puntuales entre los procedimientos de mutuo acuerdo de los Estados que poseen CDI bilaterales. De esta manera, mediante recomendaciones oficiales, la capacitación de funcionarios estatales, o la redacción de normativas en conjunto con dichos funcionarios, tenderían a la organización y armonización del sistema de resolución de controversias.

Sin perjuicio de que no se posee una herramienta con la eficacia de las Directivas Europeas, y que los Estados Latinoamericanos son reacios a la intervención de entes u organizaciones internacionales en sus asuntos tributarios, se podría adscribir a la teoría de Kingsbury. Éste, junto a Donaldson, realizaron un análisis del impacto de instrumentos realizados por entidades de gran prestigio en materias especializadas en la normativa estatal (en particular instrumentos referentes a infraestructura: El Manual para la evaluación de sistemas regulatorios de infraestructura del Banco Mundial; La "Guía Legislativa" y los "Modelos de

provisiones legislativas en proyectos de infraestructura financiados por privados” de UNCITRAL; y El “Material de Consejos en Inversiones, Política Regulatoria e Infraestructura” de la OCDE)¹¹. Ninguno de los instrumentos analizados por los autores es vinculante, y dado el modo en el que se encuentran redactados parece difícil encuadrarlos en el llamado “soft-law”. Se basan en la persuasión retórica y apelan al “expertise” de sus redactores.

Aun en las mejores condiciones es difícil precisar la magnitud del impacto de estos instrumentos. No obstante, dado que las instituciones que se encuentran abocadas en crearlos o promoverlos tienen un interés en la materia, y un rango de medios a través de los cuales impulsar su agenda, es razonable asumir que se genere algún impacto. En los casos en que la redacción es colaborativa, el proceso de redacción mismo puede jugar un rol educando a funcionarios o derivándolos hacia una visión en particular.

Desde esta perspectiva el INTAL y el BID podrían tomar un rol activo, emitiendo recomendaciones que, si bien no serían vinculantes, podrían ser acatadas por los Estados en el mediano plazo.

6. Aprendizajes de la experiencia europea

El art. 293 del Tratado de Roma (versión consolidada del 2002 en Niza) prescribe que “Los Estados miembros entablarán, en tanto sea necesario, negociaciones entre sí, a fin de asegurar en favor de sus nacionales: (...)— la supresión de la doble imposición dentro de la Comunidad”. De este modo, y según el TUE, la Unión Europea insta a los Estados miembro a entablar convenios bilaterales o multilaterales para eliminar la doble imposición.

No obstante, la Comisión Europea estima que la remisión a los Convenios entre Estados no ha sido del todo satisfactoria o acorde a los principios de la Unión. Esto es así ya que los Convenios de doble imposición generan discriminaciones internas dentro de la Unión para los Estados firmantes del Convenio, excluyendo contrario sensu a los países no firmantes de dicho Acuerdo. Así, este defecto

¹¹ Donaldson Megan y Kingsbury Benedict, “Ersatz Normativity or Public Law in Global Governance: The Hard Case of International Prescriptions for National Infrastructure Regulation”, *Chicago Journal of International Law* 14 (2013): 1–52.

convierte una valiosa herramienta de simplificación tributaria internacional en un detrimento a la integración regional.

Otra de las razones de este funcionamiento insatisfactorio se encuentra en que muchos de los Convenios existentes afectan únicamente a los impuestos sobre la renta, dejando por fuera a impuestos que gravan el patrimonio de las personas físicas o jurídicas. Esto, sin embargo, se encuentra por fuera de la órbita de nuestro objeto de estudio. Un punto a recalcar es que incluso en los convenios que gravan la renta, no se prevén todas las figuras tributarias locales y regionales que gravan alguna modalidad de esta renta.

El Programa de acción del 26 de Junio de 1977 sobre los impuestos directos instaba a los órganos decisorios a la elaboración de un Convenio Multilateral entre los Estados miembros. Esto fue pensado para pasar próximamente a un programa de armonización de los elementos básicos de los diferentes impuestos directos, sustituyendo a los Convenios bilaterales existentes. Si bien a la fecha aún no han tomado grandes acciones en referencia a seguir este ambicioso plan, existe doctrina en favor de que el Consejo realice la armonización.

No obstante lo mencionado, en el año 2017 la Unión Europea emite la Directiva (UE) 2017/1852 con fecha 10 de octubre de 2017 relativa a los mecanismos de resolución de litigios fiscales en la Unión Europea. Ésta debía ser transpuesta a más tardar el 30 de junio de 2019 a los ordenamientos jurídicos de los Estados miembro, debiendo revisar su aplicación una vez transcurrido un periodo de cinco años. La Directiva fue dictada bajo el ya mencionado artículo 115 del TFUE, a modo de crear un mecanismo que garantice la efectiva resolución de litigios relacionados con la interpretación y aplicación de CDI bilaterales y el Convenio de Arbitraje de la Unión; poniendo particular énfasis en los litigios que dan lugar a la doble imposición.

En los considerandos se explica que los mecanismos existentes previstos en los CDI, así como en el Convenio de Arbitraje de la Unión podrían no permitir resolver de modo efectivo los litigios en todos los casos de manera oportuna. Conforme el documento, éstos muestran deficiencias importantes, en particular en lo referente al acceso al procedimiento, y la duración y conclusión definitiva del mismo. De este modo se propone crear un marco fiscal más justo, mediante un mecanismo de solución de controversias integrador, eficaz, transparente y sostenible. En un principio este sistema permitiría la elección de métodos alternativos de resolución de conflictos como la mediación, la conciliación o el arbitraje (por medio de un acuerdo bilateral).

A su vez, se fija un procedimiento por el cual cualquier persona afectada tendrá derecho a presentar una reclamación sobre una cuestión en litigio a las autoridades competentes de cada Estado miembro que fuere parte en la controversia, con un plazo de prescripción de tres años. De este modo, las autoridades competentes de cada uno de los Estados miembros afectados adoptarán una decisión sobre la aceptación o desestimación de la reclamación en un plazo de seis meses a partir de la recepción del reclamo.

Para dirimir las controversias, la Directiva indica que se creará una Comisión Consultiva. Esta Comisión tendrá competencia para reclamaciones presentadas por una persona afectada cuyo reclamo fue desestimado por al menos una de las autoridades competentes de los Estados miembros, y en el caso que las autoridades competentes hayan aceptado el reclamo, pero no hayan llegado a un acuerdo sobre la manera de resolver de mutuo acuerdo la cuestión en litigio.

El afectado debe presentar por escrito la solicitud de constituir una comisión consultiva, la cual deberá constituirse en un plazo máximo de ciento veinte días. De no estarlo, los Estados dispondrán que la persona afectada pueda solicitar a un tribunal competente o a cualquier otro organismo o persona designada en su Derecho nacional para que realice ese tipo de función y constituir la comisión consultiva

Los Dictámenes de las Comisiones serán dirigidos a las autoridades competentes de los Estados miembros afectados, y éstas se pondrán de acuerdo sobre la forma de resolver la cuestión en litigio en un plazo de seis meses a partir de la notificación del dictamen. Así, las autoridades podrían apartarse del Dictamen de las comisiones, aun si no llegan a un acuerdo sobre cómo resolver la cuestión en litigio, quedarán vinculadas por dicho dictamen.

La decisión definitiva será vinculante para los Estados miembros afectados y no sentará precedente. La decisión definitiva se aplicará siempre que la persona o personas afectadas acepten dicha decisión y renuncien al derecho de utilizar otras vías de acción judicial nacionales.

Finalmente, cabe destacar que el artículo 17 de la Directiva crea un régimen especial para particulares y empresas de menor tamaño, quitándoles la obligación de notificar a todos los Estados afectados, y simplemente obligándolos a notificar a su Estado de residencia.

Por último, en cuanto a la publicidad de la información, el sitio web de la Unión Europea realiza una sucinta explicación de la doble imposición, los sujetos a

quienes se aplica y donde poder chequear la legislación aplicable. Para hacerlo se remite a las páginas web de las autoridades tributarias nacionales.

7. Conclusiones

De la presente investigación surgen algunas conclusiones claras, otras no evidentes e incógnitas que no han podido ser resueltas o atendidas.

a. Conclusiones de la investigación

Como primera conclusión, es notoria la existencia de un problema de información en lo circundante a la materia de CDI. Esto se desprende de la falta de publicidad de los CDI por parte de los Estados, de incompatibilidades en la información publicada, en la falta de promoción estatal y en la falta de plataformas públicas interactivas donde se resuelvan consultas de los exportadores. Ello se traduce en mayores costos para los exportadores y en un menor uso de los tratados.

Como segunda conclusión, el antedicho problema informativo puede ser resuelto por INTAL. Al tener contacto directo con los Estados latinoamericanos y ser un ente internacional, el Instituto podría utilizar la información recabada y actualizarla periódicamente, a través de fuentes oficiales.

La tercera conclusión que se desprende del trabajo es que no todas las empresas son impactadas por el fenómeno de la doble tributación de la misma manera. Debido a diferencias en las cuotas de mercado, patrimonio, conocimiento técnico disponible, poder de negociación, entre otras, las grandes empresas no se ven afectadas de la misma manera que las PYME. Mientras que éstas acaban asumiendo la doble tributación como un costo, aquéllas tienen disponibles una multiplicidad de recursos para eliminar o reducir su pernicioso impacto.

Otra conclusión a destacar es que actualmente el sistema para solucionar controversias entre los Estados por incorrectas aplicaciones de los CDI es deficiente. Los procedimientos, si es que se encuentran regulados, carecen de plazo y no tienden a una razonada, concreta y expedita solución del conflicto. En consecuencia, los exportadores que han sido impuestos en dos Estados no tienen posibilidad de recuperar su capital.

Finalmente, de las entrevistas con las entidades públicas surge que parte del problema de la doble tributación se debe a la mentalidad de algunos fiscos nacionales. Éstos, son reticentes a aplicar los CDI debido a que consideran que ello haría caer la recaudación nacional. En ese sentido, utilizan interpretaciones que les resultan favorables para, o incluso no aplican el tratado, a fin de ingresar los tributos a su Estado.

b. Dudas y asuntos sin resolver

Debido a la extensión del presente trabajo, el tiempo de investigación, sus puntos centrales y la necesidad de mayor conocimiento técnico especializado en diferentes áreas, han surgido dudas que no han podido ser resueltas. Éstas se expondrán a continuación a modo de poder ser investigadas y contestadas en un futuro:

- Los Estados latinoamericanos son reticentes a aceptar el arbitraje como método de resolución de conflictos. ¿Cuáles son las verdaderas causas de ese fenómeno? ¿Qué haría falta para revertir esta tendencia?
- ¿Los conflictos relativos a la mala aplicación de los CDI se deben a un problema de asimetría en las balanzas comerciales? Si las exportaciones e importaciones entre dos Estados fueran idénticas, la recaudación perdida por un Estado respecto de sus exportadores sería compensada exactamente por la recaudación adquirida mediante sus importaciones. ¿Hay una mayor cantidad de conflictos por CDI en las relaciones bilaterales con balanzas comerciales asimétricas?
- ¿Los CDI aumentan el comercio bilateral entre los Estados parte?
- ¿Los CDI influyen positivamente en el crecimiento macroeconómico de un Estado?
- ¿Los CDI aumentan o disminuyen la recaudación estatal? ¿La pérdida de potestades tributarias es compensada por el crecimiento económico producido por el CDI?
- ¿Cuál sería la manera más eficiente de modificar la mentalidad de los fiscos nacionales a fin de que apliquen correctamente los CDI vigentes?

Anexo I

En el presente Anexo se puede observar un cuadro comprensivo y actualizado de todos los CDI concertados entre los Estados miembros del INTAL (el mapeo). La tabla muestra en su primera columna los Estados entre los cuales tiene efecto el CDI, organizados de manera alfabética. En la segunda columna se observa la fecha en que el CDI fue firmado y en la tercera, la fecha de firma de su protocolo modificatorio, si es que existe alguno. Por último, en la cuarta columna se puede observar un link que deriva a la página oficial de uno de los Estados parte del tratado en la que se puede encontrar el CDI tratado en esa fila.

Estados	Fecha de firma	Protocolo modificatorio	Impuestos incluidos	Link
Argentina - Bolivia	30/10/1976	-	En la República Argentina: 1. El impuesto a las ganancias; 2. El impuesto a los beneficios eventuales; 3. El impuesto sobre los capitales; 4. El impuesto sobre el patrimonio neto; 5. El impuesto a los beneficios de determinados juegos y concursos. En la República de Bolivia: 1. El impuesto sobre la renta de las empresas; 2. El impuesto sobre la renta de las personas naturales	https://www.argentina.gob.ar/hacienda/ingresospublicos/conveniossuscriptos
Argentina - Brasil	17/05/1980	21/07/2017	en la República Argentina: el impuesto a las ganancias - el impuesto a los beneficios eventuales b) en la República Federativa del Brasil: - el impuesto sobre la renta, con exclusión de las incidencias sobre remesas excedentes y sobre actividades menos importantes	https://www.argentina.gob.ar/hacienda/ingresospublicos/conveniossuscriptos
Argentina - Chile	15/05/2015	01/02/2019	en el caso de Argentina: (i) impuesto a las ganancias ; (ii) impuesto sobre los bienes personales; e (iii) impuesto sobre la ganancia mínima presunta (b) en el caso de Chile: los impuestos establecidos en la "ley sobre Impuesto a la Renta"	https://www.argentina.gob.ar/hacienda/ingresospublicos/conveniossuscriptos
Argentina - Méjico	04/11/2015	23/08/2017	a) en el caso de Argentina: (i) impuesto a las ganancias; (ii) impuesto sobre la ganancia mínima presunta; (iii) impuesto sobre los bienes personales; b) en el caso de México:	https://www.argentina.gob.ar/hacienda/ingresospublicos/conveniossuscriptos

			(i) el impuesto sobre la renta federal;	
Argentina - Uruguay	23/04/2012	-	Uruguay: i) impuesto a las rentas de las Actividades Económicas; ii) impuesto a las Rentas de las Personas Físicas; iii) impuesto a las Rentas de los No Residentes; iv) impuesto de Asistencia a la Seguridad Social; v) impuesto al Patrimonio; y vi) Impuesto a la enajenación de bienes agropecuarios Argentina: i) Impuesto a las ganancias; ii) Impuesto a la ganancia mínima presunta; y iii) Impuesto sobre los bienes personales	http://apc.mef.gub.uy/10222/3/areas/acuerdos-en-materia-tributaria.html
Argentina - Paraguay	25/10/1995	-	Paraguay: i) Impuesto a la renta del servicio de Carácter personal; ii) impuesto a las Rentas de Actividades Comerciales, Industriales o de Servicios; iii) impuesto a la Renta de las Actividades Agropecuarias; y iv) impuesto a la Renta del Pequeño Contribuyente. Argentina: i) impuesto a las rentas de las Actividades Económicas; ii) impuesto a las Rentas de las Personas Físicas; iii) impuesto a las Rentas de los No Residentes; iv) impuesto de Asistencia a la seguridad Social; y v) impuesto al Patrimonio.	http://www.mre.gov.py/tratados/public_web/Tratados.aspx
Argentina - Ecuador	03/03/1981	-	Solo aplicable a rentas de transporte aéreo.	https://www.sri.gob.ec/web/guest/fiscalidad-internacional2
Argentina - Colombia	15/09/1967	-	Impuestos directos sobre las rentas, utilidades y el capital o el patrimonio obtenido por actividades propias de las empresas marítimas o aéreas o vinculadas.	https://www.dian.gov.co/normatividad/convenios/Paginas/ConveniosTributariosInternacionales.aspx
Barbados - Venezuela	01/01/2001	-	Venezuela: i) Impuesto a Las ganancias; y ii) Impuesto a los bienes de negocios Barbados: 1. Impuesto a la renta; 2. Impuesto corporativo 3. impuesto a las ganancias por operaciones de petróleo.	https://www.investbarbados.org/dtas_es.php
Barbados - Méjico	16/01/2009	-	Méjico: 1 el impuesto federal sobre la renta; 2. Impuesto empresarial a tasa única. Barbados: 1. Impuesto a la renta; 2. Impuesto corporativo 3. impuesto a las ganancias por operaciones de petróleo.	https://www.investbarbados.org/dtas_es.php
Barbados - Panamá	18/02/2011	-	Panamá: 1. Impuesto sobre la renta. Barbados: 1. Impuesto a la renta; 2. Impuesto corporativo 3. impuesto a las ganancias por operaciones de petróleo.	https://www.investbarbados.org/dtas_es.php

Brasil - Chile	03/04/2001	-	a) en la República de Chile, los impuestos establecidos en la Ley sobre Impuesto a la Renta, Decreto Ley 824 b) en la República Federativa del Brasil, el impuesto federal sobre la renta	http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/convenios.htm
Brasil - Colombia	28/06/1971	-	Impuestos directos sobre las rentas, utilidades y el capital o el patrimonio obtenido por actividades propias de las empresas marítimas o aéreas o vinculadas.	https://www.dian.gov.co/normatividad/convenios/Paginas/ConveniosTributariosInternacionales.aspx
Brasil - Ecuador	26/05/1983	-	a) En la República de Ecuador: el impuesto a la renta, inclusive los adicionales establecidos en la Ley de impuestos a la renta b) en la República de Brasil: el impuesto federal sobre la renta, con exclusión de las incidencias sobre remesas excedentes y sobre actividades menos importantes	https://www.sri.gob.ec/web/guest/fiscalidad-internacional2
Brasil - Méjico	25/09/2003	-	a) en México: el impuesto sobre la renta; b) en Brasil: el impuesto federal sobre la renta;	http://receita.economia.gov.br/acesso-rapido/legislacao/acordos-internacionais/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao
Brasil - Perú	17/02/2006	-	a) En el Perú: los impuestos establecidos en la Ley de impuestos a la renta b) en la República de Brasil: el impuesto federal sobre la renta	http://receita.economia.gov.br/acesso-rapido/legislacao/acordos-internacionais/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao
Brasil - Uruguay	07/06/2019	-	a) en Brasil: i) el impuesto federal sobre la renta b) en Uruguay: i) el Impuesto sobre la Renta,	http://apc.mef.gub.uy/10222/3/areas/acuerdos-en-materia-tributaria.html
Brasil - Trinidad y Tobago	23/07/2008	-	a) en el caso de Trinidad y Tobago, el impuesto sobre la renta de sociedades, el impuesto sobre la renta personal, el impuesto sobre el desempleo, el impuesto sobre los beneficios del petróleo y el impuesto suplementario al petróleo. b) en el caso de Brasil, el impuesto federal sobre la renta	http://receita.economia.gov.br/acesso-rapido/legislacao/acordos-internacionais/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao
Brasil - Venezuela	14/02/2005	-	a) en Brasil: i) el impuesto federal sobre la renta b) en Venezuela: i) el Impuesto sobre la Renta	http://receita.economia.gov.br/acesso-rapido/legislacao/acordos-internacionais/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao
Chile - Colombia	19/04/2007	-	Impuestos sobre la Renta y el Patrimonio	https://www.dian.gov.co/nor

				matividad/convenios/Paginas/ConveniosTributariosInternacionales.aspx
Chile - Ecuador	26/09/1999	-	Impuestos sobre la Renta y el Patrimonio	https://www.sri.gob.ec/web/quest/fiscalidad-internacional2
Chile - Méjico	17/04/1998	-	Impuestos sobre la Renta y el Patrimonio	http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/convenios.htm
Chile - Paraguay	30/09/2005	-	Impuestos sobre la Renta y el Patrimonio	http://www.mre.gov.py/tratados/public_web/Tratados.aspx
Chile - Perú	08/06/2001	25/06/2002	Impuestos sobre la Renta y el Patrimonio	http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/convenios.htm
Chile - Uruguay	01/04/2016	-	A) En Chile: Impuestos sobre la Renta y el Patrimonio. B) En Uruguay: i) impuesto a las rentas de las Actividades Económicas; ii) impuesto a las Rentas de las Personas Físicas; iii) impuesto a las Rentas de los No Residentes; iv) impuesto de Asistencia a la seguridad Social; y v) impuesto al Patrimonio.	http://apc.mef.gub.uy/10222/3/areas/acuerdos-en-materia-tributaria.html
Colombia - Méjico	13/08/2009	-	A) En Colombia: i) Impuesto a la renta y complementarios; y ii) Impuesto nacional sobre el patrimonio B) En Méjico: i) Impuesto sobre la renta federal; ii) Impuesto empresarial a tasa única.	https://www.dian.gov.co/normatividad/convenios/Paginas/ConveniosTributariosInternacionales.aspx
Colombia - Panamá	13/04/2007	-	Impuestos directos sobre las utilidades por la explotación de aeronaves en el tráfico aéreo internacional	https://www.dian.gov.co/normatividad/convenios/Paginas/ConveniosTributariosInternacionales.aspx
Costa Rica - Méjico	01/01/2014	-	Impuesto a la Renta	https://www.sat.gob.mx/normatividad/98105/tratados-en-materia-fiscal-y-cuestiones-relacionadastratados-en-materia-fiscal-y-cuestiones-relacionadas
Ecuador - Méjico	30/07/1992	-	A) En Ecuador: - El impuesto sobre la renta, de las personas naturales; El impuesto sobre la renta de las sociedades, B) En Méjico: -El impuesto sobre la renta;	https://www.sri.gob.ec/web/quest/fiscalidad-internacional2
Ecuador - Uruguay	26/05/2011	-	En la República del Ecuador: (i) El impuesto a la renta de personas naturales; y, (ii) El impuesto a la renta de las sociedades y cualquier	http://apc.mef.gub.uy/10222/3/areas/acuerdos-en-materia-tributaria.html

			otra entidad similar; b) en la República Oriental del Uruguay; (i) El Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas; (ii) El Impuesto a las Rentas de las Personas Físicas; (iii) El Impuesto a las Rentas de los No Residentes; (iv) El Impuesto de Asistencia a la Seguridad Social; y (v) El Impuesto al Patrimonio	
Guatemala - Méjico	13/03/2015	-	En Guatemala: i) Impuesto a la renta; ii) impuesto de solidaridad. En Méjico: i) Impuesto sobre la renta federal	http://sil.gobernacion.gob.mx/Librerias/pp_ContentoAsuntos.php?SID=&Clave=3343654
Jamaica - Méjico	18/05/2016	-	Impuesto sobre la Renta	https://www.jamaicatax.gov.jm/tax-agreements
Méjico - Panamá	23/02/2010	-	A) En Méjico: i) Impuesto sobre la Renta federal ii) Impuesto empresarial a tasa única B) en Panamá: i) Impuesto sobre la Renta	https://www.sat.gob.mx/normatividad/98105/tratados-en-materia-fiscal-y-cuestiones-relacionadastratados-en-materia-fiscal-y-cuestiones-relacionadas
Méjico - Perú	27/04/2011	-	A) En Méjico: i) Impuesto sobre la Renta federal ii) Impuesto empresarial a tasa única. B) en Perú: Impuestos establecidos en la Ley de impuesto a la renta	https://www.sat.gob.mx/normatividad/98105/tratados-en-materia-fiscal-y-cuestiones-relacionadastratados-en-materia-fiscal-y-cuestiones-relacionadas
Méjico - Uruguay	14/08/2009	-	A) En Méjico: i) Impuesto sobre la Renta federal ii) Impuesto empresarial a tasa única. B) en Uruguay: i) Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas ii) Impuesto a las Rentas de las Personas Físicas iii) Impuesto a las Rentas de los no residentes iv) Impuesto de asistencia a la seguridad social v) Impuesto al patrimonio	http://apc.mef.gub.uy/10222/3/areas/acuerdos-en-materia-tributaria.html
Paraguay - Uruguay	08/09/2017	-	A) En Paraguay: i) Impuesto a la renta del servicio de Carácter personal; ii) impuesto a las Rentas de Actividades Comerciales, Industriales o de Servicios; iii) impuesto a la Renta de las Actividades Agropecuarias; y iv) impuesto a la Renta del Pequeño Contribuyente. B) En Uruguay: i) impuesto a las rentas de las Actividades Económicas; ii) impuesto a las Rentas de las Personas Físicas; iii) impuesto a las Rentas de los No Residentes; iv) impuesto de Asistencia a la	http://www.mre.gov.py/tratados/public_web/Tratados.aspx

			seguridad Social; y v) impuesto al Patrimonio.	
Trinidad y Tobago - Venezuela	31/07/1996	-	<p>A) En Trinidad y Tobago:</p> <p>i) Impuesto a las corporaciones; ii) Impuesto a las ganancias; iii) Tasa de desempleo; iv) Impuesto a las ganancias sobre el petróleo; v) el Impuesto suplementario al petróleo; vi) la tasa a los negocios; y vii) el recargo a la salud</p> <p>B) En Venezuela:</p> <p>i) Impuesto a Las ganancias; y ii) Impuesto a los bienes de negocios</p>	http://www.ird.gov.tt/double_taxation_treaties
CARICOM (Antigua y barbuda; Belice; Granada; Jamaica; República Dominicana; San Cristóbal y Nevis; Santa Lucía; San Vicente; Trinidad y Tobago; y las granadinas)	30/11/1994	-	<p>A) En Antigua y Barbuda</p> <p>i) Impuesto a la Renta</p> <p>ii) Impuesto a la Actividad Económica</p> <p>B) En Belice:</p> <p>i) Impuesto a la Renta</p> <p>C) En República Dominicana:</p> <p>i) Impuesto a la Renta</p> <p>D) En Granada:</p> <p>i) Impuesto a la Renta</p> <p>E) En Jamaica:</p> <p>i) Impuesto a la Renta</p> <p>ii) Impuesto a la transferencia en relación con ganancias de capital</p> <p>F) En Montserrat:</p> <p>i) Impuesto a la Renta</p> <p>G) En San Cristóbal y Nieves:</p> <p>i) Impuesto a la Renta</p> <p>H) En Santa Lucía:</p> <p>i) Impuesto a la Renta</p> <p>J) En San Vicente y Las Granadinas:</p> <p>i) Impuesto a la Renta</p> <p>K) En Trinidad y Tobago:</p> <p>i) Impuesto a la Renta</p> <p>ii) Impuesto a las Sociedades</p> <p>iii) Impuesto al Desempleo</p> <p>iv) Recargo Sanitario</p> <p>v) Impuesto a las ganancias por petróleo.</p> <p>vi) Impuesto suplementario a las ganancias por petróleo</p> <p>vii) Impuesto al comercio</p>	https://caricom.org/about-caricom/who-we-are-our-governance/about-the-secretariat/offices/office-of-the-general-council/treaties-and-agreements/agreement-among-the-member-states-of-the-caricom-for-the-avoidance-of-double-taxation
Comunidad Andina de Naciones (Bolivia, Colombia, Ecuador, Venezuela) Decisión 578	04/05/2004	-	Impuesto a la renta en todos los países e impuesto a los activos empresariales	http://www.sice.oas.org/trade/junac/decisiones/DEC578s.asp

Anexo II

ESTADO	VENEZUELA	URUGUAY	TRINIDAD Y TOBAGO	SURINAME	PERU	PARAGUAY	PANAMA	NICARAGUA	MEXICO	JAMAICA	HONDURAS	HAITI	GUYANA	GUATEMALA	EL SALVADOR	ECUADOR	REPUBLICA DOMINICANA	COSTA RICA	COLOMBIA	CHILE	BRASIL	BOLIVIA	BELICE	BARBADOS	BAHAMAS	ARGENTINA	
ARGENTINA	Red	Yellow	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Green	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Yellow	Red	Red	Red	Green	Green	Green	Red	Red	Red	Black	
BAHAMAS	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Black	
BARBADOS	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Green	Red	Green	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	
BELICE	Red	Red	Blue	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Blue	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Blue	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Black	Red	Red	
BOLIVIA	Red	Red	Red	Red	Blue	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Blue	Red	Red	Red	Blue	Red	Red	Black	Red	Red	Green	
BRASIL	Red	Yellow	Green	Red	Green	Red	Red	Red	Green	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Green	Red	Red	Yellow	Green	Black	Red	Red	Red	Red	Green	
CHILE	Red	Yellow	Red	Red	Green	Green	Red	Red	Green	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Green	Red	Red	Green	Black	Green	Red	Red	Red	Red	Green	
COLOMBIA	Red	Red	Red	Red	Blue	Red	Yellow	Red	Green	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Blue	Red	Red	Black	Green	Yellow	Blue	Red	Red	Red	Yellow	
COSTA RICA	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Black	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	
REPUBLICA DOMINICANA	Red	Red	Blue	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Blue	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Black	Red	Red	Red	Red	Red	Blue	Red	Red	Red	
ECUADOR	Red	Red	Green	Red	Blue	Red	Red	Red	Green	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Black	Red	Red	Blue	Green	Green	Blue	Red	Red	Red	Yellow	
EL SALVADOR	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Black	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	
GUATEMALA	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Yellow	Red	Red	Red	Red	Black	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	
GUYANA	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Black	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	
HAITI	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Black	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	
HONDURAS	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Black	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	
JAMAICA	Red	Red	Blue	Red	Red	Red	Red	Red	Green	Black	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Blue	Red	Red	Red	Red	Red	Blue	Red	Red	Red	
MEXICO	Red	Green	Red	Red	Green	Red	Green	Red	Black	Green	Red	Red	Red	Yellow	Red	Green	Red	Green	Green	Green	Green	Red	Red	Red	Green	Green	
NICARAGUA	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Black	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	
PANAMA	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Black	Red	Green	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Yellow	Red	Red	Red	Green	Red	Red	Red	
PARAGUAY	Red	Green	Red	Red	Red	Black	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Green	Red	Red	Red	Red	Red	Yellow	
PERU	Red	Blue	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Green	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Blue	Red	Red	Blue	Green	Green	Blue	Red	Red	Red	Red	
SURINAME	Red	Red	Red	Black	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	
TRINIDAD Y TOBAGO	Red	Red	Black	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Blue	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Blue	Red	Red	Red	Green	Red	Blue	Red	Red	Red	
URUGUAY	Red	Black	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Green	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Green	Red	Red	Red	Red	Yellow	Yellow	Red	Red	Red	Red	Yellow

VENEZUELA	Black	Red	Green	Red	Blue	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Blue	Red	Red	Red	Blue	Red	Green	Blue	Red	Green	Red	Red	Red
-----------	-------	-----	-------	-----	------	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	------	-----	-----	-----	------	-----	-------	------	-----	-------	-----	-----	-----

	Sin CDI
	CDI bilateral
	CDI multilateral
	CDI publicado por sólo una de las partes

A fin de visualizar de manera más sencilla y didáctica la red de tratados entre los miembros del INTAL, se adjunta el Anexo 2. En él se puede visualizar un cuadro de doble entrada representativo del universo INTAL y las relaciones bilaterales entre sus miembros. Tanto el eje Y como el X muestran los Estados miembro. En el interior del cuadro se puede observar un código de color, en el que cada celda representa la relación bilateral entre el Estado asentado en la columna con el Estado dispuesto en la fila. El rojo significa que no existe tratado; el verde que hay un tratado bilateral y que ambos estados lo publican oficialmente; el amarillo que hay un CDI bilateral publicado únicamente por una de las partes; y azul que entre los Estados se ha adoptado un CDI multilateral.

Bibliografía

- Alfredo Mariano Soto y Flavio Floreal Gonzales, "Manual de derecho de la integración", segunda edición, La Ley, Buenos Aires 2017
- Asociación Latinoamericana de Exportadores de Servicios, Hub Regional de Servicios Globales.
- Catalina Garcóia Vizcaíno, "Manual de Derecho Tributario", Tercera edición, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2016.
- Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo, Departamento de Asuntos Económicos y Sociales. Revisión de 2011. Nueva York. ONU.2013.
- Donaldson Megan y Kingsbury Benedict, "Ersatz Normativity or Public Law in Global Governance: The Hard Case of International Prescriptions for National Infrastructure Regulation", Chicago Journal of International Law 14, 2013.
- Esteban Serrani, "Acuerdos para Evitar la Doble Tributación en América Latina", "Análisis de los vínculos entre los impuestos, el comercio y las finanzas responsables", primera edición, Fundación SES, Buenos Aires, 2013
- <http://www.afip.gob.ar/derechos-de-exportacion-de-servicios/que-es/exportacion-de-servicios.asp>
- https://www.buenosaires.gob.ar/sites/gcaba/files/exportacion_de_servicios_-_kpmg.pdf
- <https://www.oecd.org/tax/dispute/mutual-agreement-procedure-statistics-2018-per-jurisdiction-all.htm>
- López, A., Niembro, A. y Ramos, D. "Cadenas globales de valor en el sector servicios: estrategias empresarias e inserción de los países de América Latina", Revista Integración y Comercio, Número 32 volumen 15, 2011.
- Micheal Lang, "Introduction to the Law of Double Taxation Conventions", Linde Verlag Wien, Viena, 2010.
- Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio, Instituto de Estudios Fiscales, Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE. 2010.
- OECD/G20. Base Erosion and Profit Shifting Project. Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective. Action 14: 2015 Final Report. 2015.
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), "Model Tax Convention on Income and on Capital", 2017.
- Sanchez García, Nicolas – La Doble Imposición Internacional - http://www.ces.gva.es/pdf/trabajos/articulos/revista_16/art2-rev16.pdf consultado el 14/11/2019
- Taramountas, Konstantinos. The Mutual Agreement Procedure: coordinating the global tax orchestra. Publicado en: "LSE Law Review". 2019.

