

# Eficiencia y Efectividad de los Tratados Internacionales como Herramienta Socio Económica<sup>(\*)</sup>

## Una herramienta indispensable para la Gestión Tributaria: El caso Canadá-Argentina

Por Sonia Chapelet<sup>(\*\*)</sup>

*Tras analizar la importancia de las relaciones internacionales entre Canadá y Argentina, la autora justifica, con argumentos teóricos-prácticos, su opinión acerca de que en la actualidad la información es la herramienta primordial en la gestión de las políticas económicas en general y tributarias en particular. Su trabajo toma eje la necesidad de proteger la recaudación fiscal de los países en un escenario económico mundial sin fronteras.*

**E**n este trabajo se analiza la importancia de las relaciones internacionales entre Canadá y Argentina, el potencial que se presenta en el área comercial con la correlativa influencia que esto acarrea en la vida socio económica de sus poblaciones, con lo que puede inferirse que la fijación de la política fiscal internacional se ha transformado en un elemento que sobrepasa el ámbito económico de un país.

Existiendo una apertura importante en las políticas económicas de ambos países, que sigue la tendencia mundial de apertura de mercados, globalización y escaso control o fijación de políticas monetarias y de cambio, surgió la necesi-

dad de crear instrumentos que protejan las inversiones de los particulares y las potestades fiscales de los Gobiernos, encontrando una solución contra la competencia desleal de aquellos países que no establecen una lucha efectiva contra la evasión fiscal. Canadá y Argentina no fueron ajenos a estos cambios y suscribieron entre sí dos tratados que afectan las economías de ambos países, uno de promoción de Inversiones y otro para evitar la doble imposición, contemplando también el intercambio de información como principal herramienta de la evasión fiscal.

A través de entrevistas personales con los funcionarios de las administraciones tributarias y Ministerios de Finanzas como así también de otras reparticiones públicas involucradas en la negociación de tratados internacionales y en la aplicación de los mismos en ambos países, realizando además consultas en Bibliotecas de Instituciones educativas y archivos nacionales de documentación relativa a estos tratados, se obtuvo una fotografía bastante detallada del funcionamiento de esta importante herramienta para la cooperación internacional en el ámbito de la protección de la base y soberanías tributarias de Argentina y Canadá.

Luego de una breve descripción y exposición de las economías y situaciones

actuales de ambos países, se analizarán las características, consideraciones, objetivos y aplicaciones prácticas del Convenio para evitar la doble imposición suscripto entre ambos países, prestando especial atención a la cláusula de intercambio de información.

### Acerca de Canadá

Canadá es una federación con una población de 31.612.897 habitantes según censo del año 2006<sup>(1)</sup>, con un crecimiento proyectado para el año 2009 de 33.739.900 de habitantes. La densidad poblacional es de 3,5 habitantes por km<sup>2</sup>, siendo la superficie de Canadá de 9.017.698,92 km<sup>2</sup>.

El crecimiento mensual del producto bruto interno de Canadá fue del 0,2% según mediciones a octubre 2009<sup>(2)</sup> con respecto al mes anterior.

El PIB anual a octubre de 2009 fue de 1.190.689 millones de dólares, con una variación anual negativa del 3,2% con respecto al período anterior. Este decrecimiento en el PIB responde a la crisis financiera global. A pesar de ello Canadá posee una economía sana respaldada por años de crecimiento y superávits fiscales.

Históricamente, este país se destacó en la producción de materias primas y re-

<sup>(\*)</sup>Esta investigación se realizó a través la "Beca de Enriquecimiento de profesionales (FRP)" otorgada por el Gobierno de Canadá a través del "Centro de Estudios Canadienses".

<sup>(\*\*)</sup>Investigadora del IEFPA, se desempeña como Inspectora en la División de Fiscalización de la Región Tucumán de la AFIP DGI de Argentina.

cursores naturales. Las principales industrias son las de la madera, cuya participación en las exportaciones declinó notablemente en la última década, la pesquera y la de metales.

Actualmente los servicios representan el 60% de la economía del país, contando con empresas que son líderes mundiales en tecnología.

La balanza comercial presentó un crecimiento yendo de 6 billones de dólares a fines del 2006 a 30.2 billones de dólares al final del 2007 según Reporte 2008 del ministerio de asuntos exteriores y comercio Internacional de Canadá, originado no sólo en el crecimiento de las exportaciones si no también en la baja de importaciones. Las exportaciones de bienes y servicios crecieron un 1,9 % llegando a un total de 532,7 billones en el 2007, lo que representó el 34,8% del producto bruto interno total del país; mientras que las importaciones crecieron en un 3.2 % alcanzando los 502,5 billones de dólares(3).

En la actualidad, la política comercial de Canadá se orienta a la búsqueda de capital externo para la creación de empresas y por ende empleos en su país, y a la protección de las inversiones canadienses en el exterior. Para lograrlo, se estableció como premisa fundamental, mejorar su sistema tributario Internacional. En el ámbito interno, a fin de incrementar la competitividad de los negocios canadienses, y su posibilidad de expansión hacia el exterior, Canadá obtuvo su meta contando con la alícuota de impuesto a las ganancias más baja dentro del Grupo de los 7.

Con respecto al sistema tributario, la recaudación tributaria para el año 2008, en términos del PIB, resultó del 32,17 %(4).

De la lectura de la densidad poblacional, se desprende lo reducido del mercado nacional para las empresas canadienses, esto obliga a las mismas a buscar su expansión fuera del país, a fin de llegar a mercados más amplios. Para lograr esta expansión es que necesitan un alto grado de competitividad. Parte de esta competitividad se alcanza en forma global cuando el país posee un sistema tributario competitivo y apropiado para una economía pequeña y abierta como es la Canadiense(5).

### Acerca de Argentina

Por su parte Argentina, es también una Federación que presenta una superficie total de 3.761.274 km<sup>2</sup> y una superficie continental de 2.791.810 km<sup>2</sup>, donde residen un total de habitantes de 36.260.130 según censo 2001, donde la proyección de población total realizada por INDEC para 2009 es de 40.134.435 habitantes, posee una densidad poblacional, en base a datos del último censo realizado por INDEC, de 13 h/km<sup>2</sup>, siendo esta característica demográfica una importante diferencia con respecto a Canadá.

El PIB anual se estimó en 1.195.372 millones de pesos acumulados hasta el tercer trimestre del año 2009, por los cuatro últimos trimestres, lo cual demuestra un crecimiento con respecto al acumulado del año anterior del 1,2%. No obstante esta variación se ve influida por la caída de la economía a nivel mundial. El crecimiento del PIB a partir del año 2002 fue sostenido, siendo en el año 2008 del 6,8%, comenzando a decrecer en los siguientes trimestres hasta llegar al 1,2% a fines del 2009. En el año 2008 la presión tributaria,

medida como porcentaje del PIB alcanzó el 28,81%(6).

Las exportaciones del periodo 2008 fueron de 70.021 millones de dólares, medidas de enero a noviembre de 2008 alcanzaron los 65.864 millones de pesos, el mismo periodo (enero a noviembre) para el año 2009 arroja la suma de 50.899 millones de dólares, lo que significa una disminución del 23%, debido en parte a la disminución en las cantidades de bienes y servicios exportados y en parte a la baja en los precios de exportación. Con respecto a las importaciones para el periodo enero a noviembre 2008 fueron de 53.965 millones de dólares y para enero a noviembre 2009 de 35.172 millones de dólares, con una variación negativa en el año de 35%, por lo que la balanza comercial presenta un crecimiento de 11.899 millones de dólares a 15.727 millones de dólares ocasionado este aumento en la disminución de las importaciones.

La política exterior de Argentina es abierta e independiente, salvo por las regulaciones que deben seguirse por ser un país MERCOSUR, y por las restricciones a las inversiones extranjeras en actividad pesquera, transporte nacional, adquisición de inmuebles en zonas de seguridad, y de armas y municiones. Existen numerosos tratados bilaterales a fin de fomentar la inversión extranjera en el país.

Con respecto a las importaciones, en general son tratadas como productos nacionales a los efectos de impuestos internos. Existiendo reducidas prohibiciones a las importaciones.

La principal ventaja comparativa de Argentina radica en la producción agrícola, destacándose en la producción de cereales y productos pecuarios. Más del

40% de las exportaciones totales corresponden a productos agropecuarios. La participación del sector manufacturero en el PIB se incrementó recién a partir del año 2002. También existe una destacada posición dentro de Latinoamérica en la producción de petróleo crudo y gas natural, la exportación de estos bienes esta sujeta a sobretasas de derecho de exportación.

Los objetivos generales perseguidos por la actual política comercial pueden resumirse en bienestar general, reducción de la pobreza, crecimiento económico y pleno empleo. Por lo que el gobierno trata de apoyar a las pequeñas y medianas empresas en su participación en los mercados internacionales, promoviendo el turismo, la inversión directa extranjera y la puesta a disposición de adecuados canales de información para empresas. Quizás la gran diferencia con respecto a Canadá es que Argentina no da protagonismo a la política fiscal como un factor relevante en el crecimiento de la economía y el mejoramiento del nivel de vida de los habitantes del país.

El economista Alan Reynolds<sup>(7)</sup> concluyó en sus trabajos que el progreso económico se basa en cinco pilares: 1-Seguridad de los derechos de propiedad, 2-Estabilidad monetaria, 3-Precios de mercado, 4-Competencia y 5-Un sistema tributario que favorezca el crecimiento económico.

Siendo éste último ítem el más descuidado en todos los casos analizados por el autor, concluyendo que en la búsqueda de la redistribución del ingreso a través del sistema tributario, se debe considerar que altas tasas tributarias solo disminuyen el ingreso para todos. Esta premisa la prueba con lo sucedido en nuestro país entre 1989 y 1992,

donde las cargas tributarias se redujeron considerablemente, resultando esto en un incremento de la recaudación tributaria en términos del PIB y en crecimiento del PIB. Esta situación desencadenó una serie de hechos favorables para la economía, como repatriación de capitales que se inyectaron en la industria argentina, recepción de capital privado externo para la inversión e incremento en el consumo de la población, entre otros factores más.

## Relación Canadá-Argentina

En Latinoamérica y El Caribe, excluyendo a México, Argentina es el 7° socio comercial de Canadá, siendo también el 7° país en el ranking de inversiones directas de Canadá en la misma región. Las exportaciones de bienes producidos por Canadá hacia Argentina, crecieron un 482 % entre los años 2003 a 2008. Los principales ítems de exportación de Canadá a Argentina son equipamientos para telecomunicaciones, equipo para plantas de energía y perforaciones; partes para reactores nucleares y óxido de uranio, equipamiento eléctrico y electrónico, maquinarias en general y químicos, también se destaca la transferencia de tecnología en información y comunicaciones.

Los inversores canadienses se interesan en la explotación de los recursos naturales, como la minería, y gas, la energía nuclear, procesamiento de alimentos provenientes de la agricultura y las tecnologías de la información y las comunicaciones.

Por su parte, Canadá importa de Argentina oro, productos de hierro y acero, vinos, frutas y productos farmacéuticos.

Canadá y Argentina poseen un tratado para evitar la doble imposición en el impuesto a la renta y al capital que incluye una cláusula de intercambio de información y un tratado para la promoción y la protección de las inversiones

## Función de los Tratados para Evitar la Doble Imposición Tributaria

La relevancia de los tratados entre dos o más países para evitar la doble imposición y de los acuerdos de intercambio de información, radica en la capacidad que tienen los mismos para intentar establecer condiciones equitativas de tributación entre contribuyentes nacionales y extranjeros, anulando además la doble imposición, y en la lucha contra la evasión y la competencia desleal que esta representa. Esta funcionalidad se traduce en un fin social a pesar de ser tratados del ámbito económico, ya que toda circunstancia económica, definirá en gran parte el aspecto social de un país a través de los medios con que su población cuente y la forma en que viva y se desarrolle.

Por otro lado, como ya se comentó en este trabajo, la política fiscal es uno de los factores que definen el crecimiento económico de un país, por lo que la política fiscal internacional deberá ser atendida de manera específica, contando con los tratados internacionales como principal herramienta.

En la posibilidad de estos instrumentos para frenar o impedir la competencia desleal en el comercio internacional y definir la localización de las inversiones, fortaleciendo así los mercados, encontramos su protagonismo en el actual

mundo globalizado, siendo los mismos, los que tienen la capacidad de lograr la correcta distribución de los recursos y la correcta medición de aquellos cuando nos referimos a hechos tributarios que afectan a más de un país, reforzando a la administración tributaria a través de la posibilidad de actuar más allá de sus fronteras geográficas.

Un mercado limpio, que funciona correctamente de acuerdo a la ley de la oferta y la demanda, que asegura condiciones de competencia auténtica en los mercados internacionales, promueve el comercio internacional y la localización de inversiones que aseguren la maximización de los beneficios. Asimismo, condiciones transparentes y leales de competencia, aseguran una mayor equidad en la distribución de los recursos que se generan en el ámbito del comercio internacional. Por otro lado, los gobiernos logran que la base imponible tributaria no se vea socavada por la lesiva evasión tributaria por parte de grandes inversores tanto nacionales como extranjeros, conllevando esto a que el estado, en busca de un equilibrio fiscal, ejerza una mayor presión tributaria en el sector interno, produciéndose así el efecto que se trata de evitar en todos los sistemas tributarios del mundo, que es la inequidad y mala distribución de la riqueza, desde el momento que la evasión tributaria está afectando el derecho de los que menos tienen, siempre que el estado no dispondrá de la real recaudación tributaria, si no de una recaudación recortada y disminuida por entidades evasoras, lo que se refleja inmediatamente en menos servicios públicos o la mayor presión en un determinado sector de la población que representa una base im-

ponible más segura y de fácil recaudación, por ejemplo la imposición a las rentas del trabajo o al consumo, o el impuesto que se estableció en Argentina sobre los movimientos en cuentas bancarias.

Esta oportunidad que brindan los tratados internacionales para evitar la doble imposición y sobre todo los de intercambio de información fue ampliamente analizada por distintos organismos, podemos citar por ejemplo la resolución técnica de la 36° Asamblea General del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, CIAT, realizada justamente en Canadá en el año 2002, donde se fijó como tema central a las "Oportunidades para mejorar el cumplimiento tributario a través de la interacción y la cooperación", concluyendo que la cooperación internacional debía ser promovida a través de la celebración de tratados internacionales. Por su parte la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) ha creado el Foro Global para la cooperación y la transparencia fiscal, para que trabaje en forma permanente en el avance y mejoramiento en las relaciones internacionales con fines tributarios, reconociendo la necesidad de los países de fijar políticas fiscales que aseguren condiciones de mercado legítimas en la competencia internacional enfrentada por las empresas.

La pregunta central en este análisis es: Porque es importante la existencia de un tratado entre Argentina y Canadá para evitar la doble imposición y porque es importante el intercambio de Información entre ambas Naciones?

Desde el punto de vista Económico: Se trata de dos economías complementarias, representando Argentina el mer-

cado necesario para las empresas Canadienses, en términos de tamaño de la población.

Desde el punto de vista de las oportunidades de producción, Argentina posee ventajas comparativas naturales en el área agropecuaria, lo que representa para Canadá un excelente campo de inversión que cubriría la capacidad productiva no utilizada en su territorio, debido a las condiciones climáticas y geográficas.

Otro mercado importante para Canadá es el de la tecnología y las comunicaciones, ya que en Argentina estos servicios están cubiertos por empresas extranjeras en casi su totalidad.

Canadá y Argentina se destacan en la producción forestal y agrícola, por lo que el intercambio en estas áreas favorece a ambos países, contando Argentina con un clima que permite mayor aprovechamiento en los periodos de producción en el ámbito agrícola, lo que la convierte en un potencial receptor de capitales canadienses, favoreciéndose mutuamente de la transferencia de tecnología y know how.

Existiendo este Tratado, que además de ser la más efectiva arma contra la doble tributación, es en el fondo un contrato que establece como se repartirá la base tributaria entre dos naciones, viene a brindar un escenario claro en el ámbito jurídico y fiscal para las empresas de cada país que desean extender sus fronteras, transformándose así en un instrumento catalizador de las relaciones comerciales entre las dos naciones, promoviendo además las inversiones de capital en el exterior ya que este convenio permanece en el largo plazo, asegurando las reglas de juego para los inversores.

Con el fomento y consiguiente aumento de la inversión directa, se suceden determinados efectos positivos en las economías como son la generación de empleo, la creación incluso de empleo indirecto, la expansión de las industrias nacionales, la transferencia de tecnología y todo esto sumado, crea condiciones macroeconómicas atractivas en el país, con efectos multiplicadores.

Cuando se fomenta la inversión en el exterior a través de un convenio para evitar la doble imposición, se logra además, que las utilidades obtenidas por esos capitales vuelvan al país de origen, inyectándose en la economía nacional y fomentando el crecimiento de ésta, ya que al no gravar esas utilidades el país de origen, está alentando a su repatriación. En el caso específico de Argentina y Canadá, existe un incentivo adicional dado por el Tratado de protección de las inversiones firmado por ambos países.

Un ejemplo claro de la importancia que reviste la firma de tratados en la atracción de capitales del exterior, la vemos en nuestro país en las década de los '90, donde además de los cambios políticos internos que incluyeron la apertura de la economía y de las relaciones internacionales, y tras la firma de 12 convenios, la inversión directa extranjera en el país pasó de 16.303 millones de dólares en el año 1992 a 62.037 millones de dólares en el año 1999, tomando valores contables publicados por INDEC.

Por otro lado, si bien no es el fin específico de este tratado, brindar medios para asegurar la transparencia fiscal y la lucha contra la evasión, es un primer gran paso hacia la consecución de este objetivo, a través de su cláusula de in-

tercambio de información.

Establecido ya que Argentina y Canadá pueden favorecerse recíprocamente a través de las relaciones económicas, vemos que es importante la existencia de una base jurídica clara que proteja los ingresos de ambos fiscos y de herramientas que coadyuven a evitar la evasión fiscal, contando para cubrir tal necesidad con el Convenio entre Canadá y la República Argentina para evitar la doble imposición en relación a los Impuestos sobre la Renta y sobre el Capital. La normativa principal en vigencia en la actualidad para evitar la evasión fiscal es el intercambio de información, no existiendo a la fecha un tratado específico sobre asistencia mutua entre ambos países, aplicándose al respecto únicamente las regulaciones del artículo 26 del Convenio mencionado previamente.

## Intercambio de Información entre Canadá y Argentina

### Procedimiento para la firma de tratados de intercambio de información y para su aplicación. Comparación entre Argentina y Canadá

En Argentina, el Administrador Federal de Ingresos Públicos tiene la potestad para suscribir tratados internacionales en el ámbito del intercambio de información y la asistencia mutua administrativa, ya que éstos se consideran "acuerdos simplificados" y no requieren la intervención de otros poderes gubernamentales o ratificación por parte del Congreso. Esta potestad fue otorgada por el Dcto. 618/97 en su art. 9. Si-

guiendo las disposiciones vigentes en el derecho internacional.

El procedimiento se inicia en AFIP-DGI, en la Dirección de Asuntos Internacionales. Actualmente la política de este Gobierno es suscribir la mayor cantidad posible de acuerdos de intercambio de información, en concordancia con las prácticas de transparencia fiscal que la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico está intentando que se sigan a nivel mundial.

Argentina, a través de la Dirección de Asuntos Internacionales, inició tareas y tratativas a fin de conocer cuál es la posición del Gobierno de Canadá con respecto a la firma de un convenio específico de asistencia administrativa mutua e intercambio de información.

En Canadá, en cambio, las negociaciones y tratativas para la firma de convenios de intercambio de información son realizadas por el Ministerio de Finanzas con la colaboración de la Agencia de Ingresos Fiscales de Canadá, requiriendo posteriormente la aprobación del Parlamento para que ese tratado entre en vigencia con carácter de Ley.

De la información recabada en el Ministerio de Finanzas de Canadá se pudo conocer que Canadá no espera firmar nuevos convenios para la asistencia mutua de administraciones tributarias o intercambio de información con aquellos países con quienes ya posee un convenio o tratado internacional con cláusula de intercambio de información, ya que sus esfuerzos se encuentran abocados a la firma de tratados con aquellos países con los cuales no existe aún ningún tipo de normativa internacional en la lucha contra la doble tributación o la evasión impositiva, tal como es el intercambio de información.

## Política de Canadá en Cuanto a Tratados de Intercambio de Información

El interés de Canadá se centra en la firma de tratados siguiendo el modelo de Tratado para el intercambio de la información, creado por OCDE, siendo en esta etapa suficiente establecer acuerdos para intercambiar información a pedido de las partes. No se considera aún la posibilidad del intercambio automático o espontáneo, ya que actualmente sólo realizan estas prácticas con su socio comercial N° 1, Estados Unidos, atento la relevancia de las relaciones entre ambos países.

Ya en el año 1971, Canadá impuso como su principal meta crear la más extensa red de tratados internacionales que les fuera posible. Lo que en definitiva llevaría a la consecución de una economía fuerte, cuyas ventajas beneficiaría a todos los canadienses.

Este punto de vista se basa en la idea que un sistema impositivo internacional fuerte, transparente y justo mejora la competitividad del país atrayendo inversionistas en actividades de alto valor agregado, innovación y empleo calificado que es lo que se considera necesario y relevante en este momento en Canadá.

En su presupuesto del año 2007, en donde la idea central consistió en lograr justicia en la tributación internacional, se creó un panel de expertos en tributación para que trabajaran con ese propósito.

Este panel trabajó tomando en cuenta también el trabajo y la experiencia del Foro Global en Transparencia e intercambio de Información de OCDE, de lo

grupos G-7 y G-20, emitiendo un reporte final en el año 2008 titulado "Enhancing Canada's international tax advantage" - Mejorando las ventajas impositivas internacionales de Canadá-.

La meta principal del panel consistió en apoyar las ventajas que presenta Canadá, fijando ciertos objetivos que deberían cubrirse con la política tributaria internacional.

Estos objetivos son:

1- El sistema impositivo internacional canadiense para las inversiones y negocios nacionales en el exterior debe ser competitivo al compararse con los sistemas de los principales socios comerciales de Canadá.

2- Las Inversiones canadienses y extranjeras en Canadá deben tener un tratamiento igualitario, protegiendo la base tributaria y medición de la misma para las ganancias de fuente canadiense.

3- Debe incluir herramientas que brinden seguridad y protección a la base gravable canadiense.

4- La normativa tributaria debe ser fácil de interpretar, cumplir, aplicar y administrar, en favor de los contribuyentes como también de la Agencia de Ingresos Fiscales.

5- También es importante comparar y analizar los sistemas tributarios de los socios comerciales mas relevantes con el sistema Canadiense regularmente, es decir acudir al benchmarking.

6- Cualquier cambio importante en la legislación impositiva internacional debe ser ampliamente consultada y estudiada.

Además, Canadá consideró que siendo uno de sus objetivos atraer la inversión extranjera al país, debía tenerse especial atención al fijar la política internacio-

nal impositiva, que sería la que posicione los posicione en cuanto a su competitividad.

Para que el sistema tributario creara esta competitividad, debía lograr la neutralidad en: La exportación de capital, la importación de capital o en la tenencia de capital, estos objetivos son inalcanzables en forma conjunta, pero cualquiera de estas neutralidades se puede obtener mediante la firma de tratados para evitar la doble imposición con otros países, sumando esta acción a la fijación de otros factores en la política fiscal y comercial, sólo restaría decidir cuál de las tres neutralidades es la que mejor se adapta a las políticas económicas nacionales.

También se consideró que si bien Canadá necesita inversión directa en su país, este objetivo puede alcanzarse en el largo plazo a través de la inversión canadiense en el exterior, ya que está demostrado que los países tienden a repatriar las utilidades de sus inversiones extranjeras, por lo que una mejor opción para Canadá puede ser la búsqueda de mercados más prósperos en el corto plazo, que fortifiquen el stock doméstico de capital para el largo plazo, y una vez más los tratados internacionales son los que promueven estos movimientos de capital y por otro lado aseguran que Canadá proteja su base tributaria teniendo toda la información necesaria acerca de las actividades que realizan la empresas nacionales en el exterior ya sea en forma directa o a través de sus filiales. En este punto el panel de estudio llegó al acuerdo que el riesgo de crear un ambiente fiscal competitivo que genere la exportación de capital y empleo es menor que el riesgo de perder inversión

porque el sistema no es competitivo. Junto a la promoción de la inversión, este sistema tributario internacional debe también proteger la base impositiva, lo cual se logra estableciendo normas antievasión, como el intercambio de información.

En su carrera por establecer la mayor red de tratados internacionales, Canadá ha alcanzado la cantidad de 86 tratados internacionales en el área fiscal, siendo ésta la mayor cantidad entre los países desarrollados. Con esto Canadá se asegura que si una de las principales preocupaciones en la elección de las bases del sistema impositivo era igualar el campo de juego para las empresas canadienses y extranjeras realizando actividades en suelo canadiense, entonces, esta red de tratados internacionales tiene un rol protagónico en la consecución de tal meta.

Esta red de tratados internacionales es de vital importancia además a la hora de contar con información necesaria en la retroalimentación de la política tributaria internacional del país. La información sobre los contribuyentes, sus actos económicos, los movimientos de capital, la generación de ingresos que se producen y en general toda cuestión que influya en la base tributaria de fuente extranjera del país o de fuente canadiense de los residentes no nacionales, constituye la materia prima principal al establecer las bases y principios del sistema tributario.

Si el Gobierno depende de la información aportada exclusivamente por los contribuyentes se enfrenta con la problemática de la falta de calidad en la información y la falta de obligación de aportar tal información. Esta situación

es enfrentada por todos los países, por lo que los esfuerzos de la Administración Tributaria y del Ministerio de Finanzas no son suficientes, considerando el Panel que deben extremarse las acciones para optimizar la recolección y uso de la información de contribuyentes en el área de la tributación internacional, estableciendo un Sistema de Gerenciamiento de la información a fin de obtener y procesar la misma eficientemente.

### Consideraciones Efecuadas para la Firma del Tratado Vigente entre Canadá y Argentina. Discuciones Parlamentarias en Canada

#### Análisis del Tratado firmado en 1993

Actualmente se encuentra en vigencia el tratado entre los Gobiernos de Argentina y Canadá para evitar la doble imposición en el impuesto a la renta y sobre el capital, firmado bajo la Ley N° 24.398 (según el ordenamiento Argentino), obteniendo la aceptación del Parlamento Canadiense con el correspondiente consentimiento Real el 15-06-1994. El acuerdo se basó en el modelo de OCDE de tratado para evitar la doble imposición en relación a los impuestos sobre la Renta y sobre el Capital, en su versión del año 1977.

Al momento de firmar este convenio, Argentina llevaba adelante una política abierta y de inserción en el mundo, por lo que se intentaba firmar la mayor cantidad de tratados internacionales, siguiendo para ello los modelos estandard aportados por OCDE y Na-

ciones Unidas, llevando a cabo las negociaciones habituales para la firma de tratados, ya que ninguno de los tratados firmados contemplaba cláusulas o consideraciones atípicas.

Por su parte Canadá, continuaba con su meta de extender la red de tratados internacionales, no obstante, la firma de este tratado tuvo oposición en el parlamento, siendo importante destacar que no existía una objeción directa hacia Argentina.

Una vez suscripto el tratado bajo análisis en el año 1993, Canadá comenzó el procedimiento parlamentario correspondiente para la puesta en vigencia del mismo. Durante la segunda lectura del proyecto identificado con el código S-2, destinado al análisis para la aprobación real del tratado para evitar la doble imposición entre Canadá y Argentina y entre Canadá y otros países, en el debate del Senado Canadiense del 10 de Febrero de 1994, sesión número 6, los principales puntos de análisis fueron la imposición a los dividendos, intereses, regalías y ganancias de capital, pagados o percibidos por no residentes. La garantía de no discriminación de acuerdo a la nacionalidad en el trato impositivo, lo que no implicaría que no se pudieran establecer incentivos de acuerdo a la residencia del contribuyente.

Se consideró asimismo la forma en que este tratado evitaría la doble imposición por la vía de créditos y exenciones dispuestas por la legislación impositiva canadiense en determinados actos. Todos los exponentes en el debate resaltaron la importancia de la firma de tratados para promover el comercio internacional y atraer la inversión extranjera por lo

que el proyecto fue aprobado para realizar una tercera lectura.

En esta 3ª lectura, realizada en la sesión del Senado del 16 de Marzo de 1994 no se realizaron observaciones, por lo que se envió el proyecto para ser debatido por la Cámara baja, comenzando los debates en la sesión de los comunes del 21 de Abril de 1994, en esta oportunidad el bloque Quebecois, oposición oficial, señaló su disconformidad con la firma del tratado y votó en contra del mismo, remitiéndose a informes del Ministerio de Finanzas emitidos desde 1987 hasta esa fecha, según los cuales la recaudación fiscal de Canadá se veía comprometida por las acciones de compañías Canadienses que poseían filiales en países considerados Paraísos Fiscales, haciendo uso de tratados internacionales para socavar la base imponible canadiense.

Cabe mencionar que el proyecto S-2 trataba sobre la firma de tratados de doble imposición entre Canadá y Argentina, Canadá y Hungría, Canadá y Nigeria, Canadá y República de Zimbabwe, y un protocolo entre Canadá y Países Bajos.

Con este voto negativo, el bloque opositor, manifestó que su accionar obedecía a la necesidad que se revean todos los tratados existentes y no a algún tipo de disconformidad específica con alguno de los países signatarios. Sin embargo, no hizo observaciones específicas que indiquen los puntos a corregir en los tratados.

Ante las observaciones del Bloque Quebecois, el partido liberal respondió que si las empresas canadienses están buscando otros mercados donde radicarse, operar o trasladar sus ingresos, es de-

bido al costoso sistema impositivo con que estaban lidiando en Canadá. Agregando además que estos tratados deberían no solo firmarse con los países en cuestión si no con los mercados emergentes con quienes Canadá esperaba operar.

De estas últimas observaciones se puede inferir que Canadá no consideraba a Argentina como un potencial socio comercial.

Con el pasar del tiempo, está a la vista que Canadá no sólo trabajó en mejorar y ampliar su red de tratados, si no que también cumplió con el mejoramiento de su sistema tributario, pasando de ser el país impositivamente más caro dentro del grupo de los 7, en 1994, a ser el país con menor costo impositivo dentro del mismo grupo en la actualidad, logrando recaptar las inversiones y la creación de empleos para su país.

Luego de seguir exponiendo los mismos problemas en las consecutivas discusiones de este proyecto de ley, se obtuvo el consentimiento real para comenzar a aplicar el tratado para evitar la doble imposición en los impuestos a la renta y sobre el capital, entre Argentina y Canadá, el 15-06-1994.

### Acciones Actuales de Canadá en Cuanto a Tratados Internacionales

Canadá continuó analizando el papel de los tratados internacionales en su economía interna y en su sistema impositivo, arribando al año 2007 con una nueva iniciativa al respecto, que venía a cubrir algunas de las debilidades encontradas en los tratados para evitar la

doble imposición, aportando nuevas herramientas en contra de la evasión fiscal y a favor de la equidad impositiva en el ámbito internacional.

Esta iniciativa tuvo 3 puntos principales para promover la inversión en Canadá y sobre todo para lograr el interés de otros países en asistir a Canadá a través del intercambio de información:

1- Se restringió la deducción de intereses pagados por deudas contraídas para invertir en crear filiales en el exterior.

2- Se incrementó la capacidad de Canadá para obtener información de otras jurisdicciones a través de la firma de TIEAs o la revisión de tratados existentes.

3- Se amplió la exención en el impuesto a las ganancias para los dividendos de filiales de empresas canadienses, cuando las filiales estén ubicadas en países con los cuales Canadá posea un tratado impositivo internacional, extendiéndola a los dividendos obtenidos en países con los cuales existan Tratados para el intercambio de información o con los cuales se hubieran iniciado las tratativas. Cuando las tratativas para la firma del tratado se hubieran iniciado después del 19-03-2007, los dividendos perderán la exención si el tratado no se firmó dentro de los cinco años desde la fecha en que se iniciaron las tratativas. Si al 19-03-2007 las tratativas ya habían iniciado, los dividendos perderán la exención si no se firma el tratado antes del año 2014. Estableciendo así cuan importante continua siendo para Canadá el intercambio de información con otras administraciones fiscales.

## Clausula de Intercambio de Información en el Tratado Entre Canadá y Argentina Para Evitar la Doble Imposición en el Impuesto a la Renta y Sobre el Capital

Como ya se mencionó, la herramienta con que cuentan las Administraciones de Canadá y Argentina en cuestión de intercambio de información, es únicamente el artículo 26 del tratado que se suscribió en el año 1993, siguiendo el modelo de OCDE del año 1977, con algunos agregados que trataban de solucionar las falencias detectadas en la cláusula del modelo, según se expone seguidamente, las que se tomaron del modelo de convenio de Naciones Unidas:

A lo contemplado sobre intercambio de información según el art. 26 del modelo OCDE, las partes contratantes agregaron un párrafo según el cuál los estados deberán intensificar sus esfuerzos para obtener la información, cuando la misma les sea requerida, aunque no la necesiten para sus propios fines, pres-tándola en la misma forma y extensión en que la obtengan de acuerdo a sus normas y prácticas administrativas, este agregado responde al modelo de convenio de Naciones Unidas.

Se excluyó la aplicación del artículo 1° del modelo de OCDE para evitar la doble imposición, con respecto al intercambio de información, por lo que se elimina la limitación del intercambio de información relativa a personas residentes de alguno de los países contratantes, extendiéndose la misma a personas de terceros países con la única condición que el país requirente posea sobe-

ranía para exigir impuestos a esa persona en los términos del Convenio, es decir por los impuestos contemplados en él, y esté en conocimiento que el otro país contratante está en condiciones de brindar esa información.

El artículo 26 establece la asistencia mutua de administraciones tributarias con ciertas limitaciones y a pedido de partes. Presentándose algunas desventajas, ya que el tratado en vigencia siguió el modelo de OCDE previo a las modificaciones del año 2000.

La información a remitir o solicitar se ve limitada en los siguientes aspectos:

1. Las partes contratantes solo pueden solicitar información necesaria para la aplicación del propio Convenio o de las leyes internas relativas a los impuestos cubiertos por el convenio que son el impuesto a la renta y al capital únicamente.

Esta limitación de “necesaria” evita que los estados realicen prácticas de “echado de redes” (fishing expeditions) solicitando informaciones, con la respectiva carga de trabajo para el estado que recepciona esta solicitud, sin tener conocimiento de la existencia de hechos gravables. Esta limitación es importante a la hora de evitar el echado de redes, pero perjudicial desde el punto de vista que un estado puede no tener una presunción lo suficientemente cierta o comprobable de la existencia de base imponible omitida, y al existir esta limitación se ve imposibilitado de obtener la confirmación o desestimación de sospechas de evasión tributaria, ya que el artículo 26 tampoco contempla el intercambio espontáneo cuando una administración detecta circunstancias que puedan resultar de interés para el otro estado.

2. La remisión de la información está limitada por una cláusula restrictiva de reciprocidad, según la cuál ninguno de los dos países contratantes se ve obligado a realizar esfuerzos que superen o sean contrarios a las prácticas administrativas normales o a su legislación para la obtención de la información, surgiendo así una limitación en la práctica que es que ninguno de los dos países obtendrá información que supere a la que él mismo puede brindar, ya sea en cantidad de información o en relevancia de la misma a los efectos fiscales.

3. No se podrá aportar información que revele secretos comerciales, industriales o profesionales, procedimientos comerciales o información contraria al orden público.

4. La información obtenida sólo puede ser utilizada a los fines de la aplicación del convenio y compartida con las autoridades competentes de las administraciones fiscales. Por lo que no puede utilizarse para denunciar otros delitos que no sean fiscales ni para iniciar otro tipo de investigación fuera de la auditoría impositiva.

## Modificaciones Efectuadas al Artículo 26 en el Actual Modelo de Convenio de OCDE. Comparación con el Artículo 26 en Vigencia Entre Canadá y Argentina

Si analizamos la actual redacción del artículo 26, en su versión del modelo de OCDE del año 2008, se observa que se solucionaron algunas falencias que se presentaban en la aplicación del artículo tal como estaba redactado en el conve-

nio suscripto por Canadá y Argentina, a saber:

La limitación de la solicitud de información “necesaria” para la aplicación del convenio o las leyes internas de los países contratantes de los impuestos contemplados en el convenio se ve eliminada al incorporar en la nueva redacción la posibilidad de intercambio de información “previsiblemente necesaria o relevante” logrando un alcance amplio al intercambio, ya que el país requirente sólo debe aportar los datos de información identificados en el manual de intercambio de información confeccionado por OCDE para el caso de intercambio previa petición a los efectos de comprobar la posible relevancia de la información y sólo en el caso que no contara con esta información mínima sobre el contribuyente a verificar, el país requerido puede suponer la existencia de un caso de pesca de información.

Por otro lado, al agregar la provisión de información relevante para la administración, gestión y aplicación de las leyes internas de los países contratantes, otorga la herramienta necesaria para brindar asistencia en la recaudación de impuestos además de la determinación de la base tributaria.

Por último, con respecto a las limitaciones del ámbito de aplicación, la cláusula en vigencia entre Argentina y Canadá establece que con respecto al intercambio de información, no se aplicará lo dispuesto en el artículo 1° del Convenio, es decir se puede intercambiar información sobre contribuyentes que no residan en ninguno de los países contratantes, pero no menciona ninguna excepción con respecto al artículo 2, como lo hace la nueva redacción, por lo que sólo puede intercambiarse información rela-

tiva a la aplicación del propio Convenio o de las leyes internas de cada país contratante correspondientes a los impuestos alcanzados por el Convenio y en tanto que estas leyes internas no sean contrarias al Convenio.

La nueva redacción del artículo 26 elimina la aplicación del artículo 2 del Convenio, con respecto al intercambio de información, quedando cubiertos así todos los impuestos aplicables en cada uno de los países contratantes, en todos los niveles gubernamentales, por lo que la información podrá ser compartida con distintos niveles de la administración pública de recaudación impositiva, en tanto la aplicación de las leyes internas del país no sean contrarias al Convenio celebrado.

Se mantiene no obstante la prohibición de utilizar la información en otros ámbitos y para otros fines que no sean los de la recaudación de los impuestos por los que se solicitó la información.

En cuanto a la limitación dada por el requerimiento de reciprocidad entre países, la misma se mantiene en la redacción actual, como también se mantiene la limitación relativa al secreto comercial e industrial y la información contraria al orden público o a la política pública.

### Aplicación y Cumplimiento del Art. 26 en sus Aspectos Prácticos

Analizados los intereses y las cuestiones consideradas por Argentina y Canadá a la hora de suscribir el tratado y la importancia que fue adquiriendo el intercambio de información entre administraciones tributarias con el correr de los

años y el desarrollo de la economía en términos de globalización, resulta interesante conocer lo que sucede en la práctica.

Se realizaron averiguaciones en la Agencia de Ingresos Fiscales de Canadá, y en la Administración Federal de Ingresos Públicos en Argentina, obteniendo la siguiente información:

En Canadá los requerimientos de información internacional, recibidos o enviados de o hacia otros países son tramitados por la Agencia Canadiense de Ingresos Fiscales en la División nombrada “International and large Business Directorate” (Dirección de Grandes Empresas y Negocios Internacionales), no existiendo normativa interna para la estandarización del proceso de las solicitudes y remisiones de información, por lo que se sigue lo estipulado en el manual para intercambio de información confeccionado por OCDE en su módulo “Intercambio de información previa petición”.

En el caso de Argentina, tampoco existe una normativa interna que estandarice el procedimiento de solicitud o remisión de información. En cambio sí se fijó, mediante disposiciones internas, la asignación de la responsabilidad por el cumplimiento de las solicitudes o remisiones, es decir se estableció claramente quién es la autoridad competente en cada situación. Se cuenta también con el Dictamen 16/94 del 26/01/1994 de la Dirección de Asesoría Legal de la Administración Federal de Ingresos Públicos mediante el cual se analizaron los convenios en vigencia en ese momento, celebrados por Argentina, que contemplaban el intercambio de información, estableciendo los recaudos que debían tomarse para que la información fuera

válida en las determinaciones fiscales. El mencionado Dictamen propone que se contemplen las recomendaciones del Manual para el Intercambio de información emitido por OCDE en el cumplimiento y confección de solicitudes de información. En este Dictamen se mencionó asimismo la falta de reglamentación en cuanto a la delegación de autoridad para llevar a cabo el procedimiento, existiendo a ese momento únicamente lo reglamentado por el Decreto 1326/87 que reconocía como autoridad competente al Ministro de Hacienda. Actualmente se completó la normativa al respecto mediante una disposición interna de AFIP-DGI como se mencionó en el párrafo previo.

Los procedimientos de intercambio de Información, en Argentina, se encuentran a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos, por lo que las responsabilidades fueron establecidas mediante disposiciones internas por el Administrador Federal. Con respecto a la autoridad responsable de realizar las tareas relativas al art. 26 del tratado para evitar la doble imposición, la misma está en cabeza del Subdirector General de la Subdirección General de Fiscalización, en su ausencia o imposibilidad de cumplir con las tareas, debe reemplazarlo la Jefatura del Departamento de Operaciones Internacionales quien podrá cumplir con todas las tareas relativas al intercambio de información, excepto cuando se trate de la modalidad de intercambio automático, aunque no es una práctica que se realice actualmente con Canadá, o cuando se trate de requerimientos tramitados por ante el Ministerio de Relaciones Exteriores, Comercio Internacional y Culto.

En los casos en que se trate de intercambio de información automático, y el

Subdirector General de Fiscalización necesite ser reemplazado en sus tareas, cumplirá con las mismas la Jefatura de la Dirección de Información estratégica para la Fiscalización, pero como ya se mencionó, esta práctica no está contemplada en ninguna normativa internacional vigente.

Vemos que en ambos países se realiza una delegación de la autoridad competente que viene a solucionar uno de los mayores inconvenientes a la hora del intercambio de información y es la disponibilidad y diligenciamiento para obtener la información, al estar tal responsabilidad en cabeza de quienes manejan a diario la información de los contribuyentes, asegurando así que el procedimiento se realice en forma efectiva y oportuna.

Con respecto a la aplicación del manual sobre Intercambio de Información diseñado por OCDE, en donde se tratan de estandarizar las formalidades para la remisión y solicitud de información y el contenido de estas solicitudes, el mismo contiene las ejemplificaciones necesarias de información previa a remitir en las solicitudes para ser respondidas por el país requerido.

Debe tenerse en cuenta que el Manual para la aplicación de las disposiciones relativas al intercambio de información con fines tributarios de OCDE fue actualizado en el año 2006, y confeccionado en base al artículo 26 del modelo de Convenio revisado por el Comité de asuntos fiscales en el año 2004, el cual difiere del artículo 26 del Convenio firmado por Canadá y Argentina, esta situación fue contemplada en la redacción del manual mediante aclaraciones y recomendaciones adicionales para los casos de tratados firmados con versiones anteriores del artículo bajo análisis.

A los efectos de dar cumplimiento al requerimiento de información, la Administración Fiscal de Canadá aplica exclusivamente lo pautado en el art. 26 del Convenio y la sección 241 de su Ley de Impuesto a las Ganancias, según la cual existe en Canadá restricción en cuanto a la divulgación de la información de los contribuyentes, debiéndose respetar el secreto fiscal, exceptuándose la aplicación de estas normas cuando se encuentre vigente un tratado internacional que disponga la remisión o petición de información.

La misma normativa se aplica en Argentina, no obstante, al exceptuar la observancia del secreto fiscal por aplicación de un tratado internacional y sólo en la medida fijada por esa normativa, no se estaría en condiciones de brindar cualquier tipo de información tributaria, ya que en el caso específico del tratado entre Canadá y Argentina, el art. 26 establece que la información deberá respetar algunas limitaciones según se analizó previamente.

En el orden práctico, una vez cursada una solicitud de información en los términos del artículo 26 y determinado que la misma es procedente, tanto Argentina como Canadá, tramitan la misma realizando un procedimiento de verificación de acuerdo a sus normas internas de auditoría e investigación de contribuyentes, realizando los procedimientos necesarios para dar cumplimiento a la solicitud en la brevedad posible y manteniéndose dentro de sus tareas habituales.

Cabe destacar que una vez realizado el intercambio de información, no existe normativa que contemple la obligación por parte de alguno de los países contratantes, de informar al sujeto informado sobre el intercambio realizado,

por lo que no suele realizarse tal notificación.

Pese a las restricciones que puedan presentarse con respecto a la información que se obtenga o brinde en virtud del Convenio para evitar la doble imposición, existe también la posibilidad de brindar información o solicitarla, a través de los buenos oficios del Ministerio de Relaciones Exteriores, Comercio Internacional y Culto, en este caso la información sólo puede ser aportada por el Subdirector General de Fiscalización.

Entonces, existiendo plena capacidad de los estados para brindar o solicitar información como una herramienta de cooperación internacional, a través de una solicitud cursada entre Ministerios de Relaciones Exteriores por cauces diplomáticos, cuál es el sentido de la firma de TIEAs? Esto sería justamente, establecer el intercambio de información como una práctica rutinaria, habitual y estandarizada, que no requiera de procedimientos esporádicos y poco habituales que retracen los resultados buscados por la parte solicitante, quitándole al intercambio según convenio el poder que tiene como herramienta de transparencia y cooperación, cuando se respeta la pertinencia en el tiempo y la calidad de la información suministrada.

También es importante considerar la asistencia brindada a través de la aplicación del artículo 26, cuando existen delitos fiscales, en este caso, cuando un estado requerido brinde información de un contribuyente al cual se le instruyó una causa por delito fiscal, lo hará de acuerdo a su legislación nacional interna, basándose en la misma a los efectos de reunir la información, pruebas y documentación necesarias para resolver la causa iniciada por la parte requeriente.

## Aplicación del Manual para Intercambio de Información de OCDE

### Aspectos Generales:

El intercambio de información entre Argentina y Canadá es obligatorio por aplicación del artículo 26 del Convenio, una vez que uno de los países solicita información, el otro país debe fundamentar su negativa o enviar la información solicitada. Esto significa que si la información fuera negada sin una fundamentación suficiente, estaríamos en presencia de incumplimiento a una normativa Internacional que se sanciona de acuerdo a lo estipulado en el derecho Internacional, y en este caso en particular se aplicaría la Convención de Viena. En cuanto a los impuestos sobre los que se intercambiará la información, ya hemos analizado que la misma versará sobre el Impuesto a las Ganancias, el impuesto sobre los Activos, actualmente Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta y el Impuesto sobre los Bienes Personales no incorporados al proceso económico en el caso de Argentina y sobre el Impuesto a las rentas en el caso de Canadá.

Respecto a los periodos a los cuales se referirá la información, se deberá tener en cuenta la normativa interna de cada país en cuanto a prescripción de las facultades del fisco para auditar y exigir impuestos.

Sobre la cláusula de reciprocidad, que establece que un país no puede solicitar información que el mismo no estaría en condiciones de brindar de acuerdo a su propia legislación y procedimientos administrativos y un país requerido no está obligado a brindar más información que la que el puede obtener del otro país de

acuerdo a las normativas de ese otro país, surge el hecho que en la práctica es de difícil cumplimiento, ya que la parte requerida puede no tener conocimiento del tipo de información que le es imposible obtener a la parte requirente, de acuerdo a su normativa interna y viceversa. Esto se soluciona incluyendo una declaración de cumplimiento de cláusula de reciprocidad en la solicitud de la información, en la cuál el país que solicita la información declara que él mismo puede obtener ese tipo de información solicitada, con respecto a los contribuyentes realizando actividades en su territorio, con lo cuál la parte requerida estará en conocimiento del cumplimiento de la reciprocidad al enviar la información no pudiendo negarse a otorgar la misma una vez cumplido tal requisito y estando obligado a actuar como si se tratara de su propio interés fiscal y base tributaria.

En lo relativo a la información contraria al orden público y la conservación del secreto comercial, profesional e industrial, no existen consideraciones especiales. Tampoco presenta inconvenientes la normativa respecto a secreto bancario, ya que ambos países contienen previsiones al respecto en su legislación impositiva, con lo cual, no puede negarse información invocando violación del secreto bancario.

La información intercambiada sólo puede utilizarse con fines fiscales y para determinaciones fiscales. Por otro lado no existe, en la legislación Argentina o Canadiense, disposiciones que obliguen a informar a los sujetos sobre los que versa la información, sobre el intercambio realizado.

Con respecto a las comunicaciones a realizar una vez realizado el intercambio y al fin que debe darse a la información,

existen requerimientos internos de información a determinados organismos nacionales que actúan en otros delitos, por ejemplo sobre lavado de dinero, financiación de actividades de terrorismo, etc. Un ejemplo específico en Argentina es el caso de la obligatoriedad de dar conocimiento a la Unidad de Información Financiera cuando se detectan hechos de posible lavado de dinero o delitos financieros, en este caso estamos en presencia de un impedimento al cumplimiento de la normativa interna por aplicación de un tratado Internacional, ya que la información obtenida puede utilizarse exclusivamente para la determinación del impuesto y no puede ser compartida con otras personas que no sean las autoridades competentes en la administración de los impuestos. En cuanto a los costes del intercambio de información, no está contemplado en el Convenio cuál de las partes asumirá los mismos, por lo que en la práctica las administraciones tributarias resuelven la situación de común acuerdo, encontrando la forma de reducir los costes para ambas partes.

## Intercambio de Información Previa Petición. Guía de OCDE

Previo a la remisión de la petición de información de una persona o empresa bajo verificación, el país que la realiza debe agotar las vías para obtener la información en su propio país a un costo razonable, ya sea a través de la información pública existente en Internet, información que pueden disponer las misiones diplomáticas en el país o todo lo que se pueda obtener a través de la

base desarrollada por OCDE como guía de consulta sobre fuentes de información pública en el exterior disponible en [www.oecd.org/taxation](http://www.oecd.org/taxation) para las autoridades competentes de las administraciones de ingresos públicos.

Cumplido este paso previo, se remite la solicitud por escrito que debe contener como mínimo la información descripta en el manual para intercambio de información de OCDE, módulo "intercambio previa petición". Además se deberá incluir la declaración relativa a la cláusula de reciprocidad según se establece en la parte general del manual.

Cuando el país requerido recepciona la petición, acusa su recibo y verifica que la misma cumple con todos los requisitos legales, es remitida por la autoridad competente, incluye toda la información necesaria para poder ser respondida y la información solicitada se encuadra en lo dispuesto por el convenio. Si la petición no resulta válida para el país requerido, debe comunicarlo al solicitante, argumentando los motivos por los que considera que la solicitud no puede ser respondida. Si en cambio, la solicitud cumple con todas las formalidades y requerimientos para ser respondida, la misma debe ser tramitada con celeridad.

Una vez que una petición de información se encuentra aceptada y en trámite debe ser respondida con la mayor premura adjuntando además toda la información o documentación, que aun no habiendo sido solicitada, se considere de relevancia de acuerdo a lo expuesto en la solicitud por el país requirente.

No se establecen en el convenio los plazos para la tramitación, sin embargo en la guía de intercambio de información de OCDE se sugiere que las mismas

sean respondidas dentro de los 90 días siguientes a la recepción informando a la parte solicitante cuando este plazo no resulte suficiente. Al respecto, deben observarse también las normativas internas en cuanto a verificaciones, teniendo en cuenta la fecha en la que la información carecerá de utilidad para el país requirente, si tal fecha fue informada en la solicitud de información.

Como ya se mencionó en el apartado correspondiente, no existen normas internas para cumplir con el procedimiento de intercambio de información, ni en Argentina ni en Canadá, por lo que los plazos máximos para dar cumplimiento no están claramente establecidos, no obstante, no se obtuvo información que indique que existan problemas o inconvenientes causados por demoras en la tramitación de las solicitudes, por lo que vemos que siempre prima el objetivo de la colaboración y transparencia internacional entre las administraciones.

Entre Argentina y Canadá existe conciencia de colaboración que lleva a que las administraciones se comuniquen mutuamente los resultados obtenidos en base al intercambio de información realizado, a fin de retroalimentar el procedimiento e ir logrando las mejoras necesarias a lo largo del tiempo.

## Obstáculos a la Colaboración Entre las Administraciones Presentadas por el Actual Art. 26 del Convenio Entre Argentina y Canadá

Para realizar la solicitud de información, el país requirente debe hacerlo en virtud

de una investigación o auditoría en curso al contribuyente en cuestión, que tenga nexo con la solicitud a efectuar y debe estar en conocimiento de la existencia de hechos económicos gravables realizados en el exterior. Es decir debe existir un conocimiento previo de la existencia de base tributaria y el pedido de información sólo ayudará a establecer la medición de esa base, por lo que si existen hechos gravables desconocidos por el país requirente y que no salgan a la luz en el transcurso de la investigación realizada por el país requerido, procediendo éste a informarlos como una medida de buenas prácticas de colaboración, estos hechos quedarán fuera de la determinación. Visto así, el intercambio de información previa petición es útil para llegar a la correcta medición de la base tributaria, no para determinar la base misma, es decir los hechos y conceptos sujetos a imposición. Debe probarse la “necesidad” de la información, actualmente y de acuerdo a la última redacción del artículo 26, las solicitudes son más amplias, siendo solamente un requisito para la validez de la petición que la información sea “previsiblemente relevante”, no obstante, el modelo de petición confeccionado por OCDE prevee que se brinde información a cerca del concepto que el estado solicitante considera que tiene derecho

a gravar, por lo que sólo se conseguirá información adicional que proteja la medición de la base imponible, si el país requerido envía información adicional que encuentre en el transcurso de la tramitación de la solicitud recibida, pero si el requirente no tiene una idea bastante concisa de los impuestos y conceptos que el verificado está omitiendo declarar, la solicitud no podrá ser cursada.

Aunque más costoso, sería de muchísimo más utilidad, cumpliendo realmente con el objetivo de transparencia y cooperación internacional, que entre los países contratantes existiera la posibilidad de acceder a bases de datos o cruce de información relativa a empresas o personas de un país contratante que realicen actividades transnacionales de cualquier tipo o perciban ingresos por cualquier concepto, en el otro país contratante. Esto daría herramientas contundentes para decidir que empresas verificar y sobre que contribuyentes y conceptos hacer peticiones específicas de información.

Sólo se puede pedir información para determinaciones de los impuestos a las Ganancias, sobre los Bienes Personales o el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta (en el caso de Argentina), o sobre el impuesto de las empresas o el impuesto a las Ganancias de las personas físicas (en el caso de Canadá).

## Conclusión

La información es la herramienta primordial en cualquier ámbito, sea para el análisis de la performance de los sistemas tributarios, para el establecimiento de políticas comerciales o tributarias, en la medición de resultados de esas políticas y en el caso específico bajo análisis, para proteger la recaudación fiscal de los países, dada la falta de fronteras, globalización y cambio en la forma en que se comercia en la actualidad mundial.

Tanto Canadá como Argentina, comprendieron que la obtención de sus fines de bienestar social dependía de la fijación de sus políticas económicas en lo que el ámbito internacional juega un rol muy importante. Ambos países fijaron pautas para maximizar los beneficios de la internacionalización de la economía. Canadá, por su parte, consideró que su competitividad dependía en gran medida de su sistema tributario internacional, Argentina en cambio optó por otros caminos, no obstante, ambas políticas se encontraron en un punto de unión, esto es la necesidad de crear una red de tratados internacionales en el área tributaria, promoviendo la cooperación entre naciones y la transparencia fiscal, que les asegure disponer de información.

## NOTAS

(1) Pagina oficial de Estadísticas de Canadá, *Population and dwelling counts, Cuentas de Población y vivienda* (trad. Propia) [www.statcan.gc.ca](http://www.statcan.gc.ca)

(2) *Ibidem*

(3) Departamento de Asuntos Exteriores y Comercio Exterior de Canadá, *Mercado Internacional de Canadá Reporte de Acceso – 2008*, (Canadá, 2009) pág. 3.

(4) Datos obtenidos de Base Estadísticas de OCDE, *recaudación tributaria como porcentaje del PIB*.

(5) *Advisory Panel on Canada's System of International Taxation, Enhancing Canada's International Tax Advantage*, trad propia, (Ottawa, 2008) pág 13

(6) Datos obtenidos de *Informes estadísticos publicados en pagina [www.afip.gov.ar](http://www.afip.gov.ar) para el año 2008*.

(7) Alan Reynolds, *Política Tributaria y Reformas de Mercado*, (Guayaquil, 2000)

Tanto Canadá como Argentina tuvieron una gran apertura de sus mercados a través de la firma de tratados, en Canadá a partir de los años '80 y en el caso de Argentina a partir de los '90. No obstante haber dado el primer paso exitosamente en la búsqueda de un sistema que les permita disponer de información adecuada en calidad, cantidad y oportunidad, queda pendiente la optimización de este flujo de información a través de la firma de Acuerdos específicos para el intercambio de información y la asistencia mutua administrativa

## BIBLIOGRAFÍA GENERAL

- 1- REYNOLDS, Alan, Política Tributaria y Reformas de Mercado, trad, por economista Dora de Ampuero, (Guayaquil, 2000).
- 2- GONZALEZ CANO, Hugo, Los modelos de los convenios para evitar la doble tributación del Pacto Andino y de Las Naciones Unidas, (Buenos Aires, 1996).
- 3- GORDON, Kathryn, MITIDIERI, Clelia, Multilateral Influences on the OECD Guidelines for Multinacional Enterprises, OECD working papers on International Investments, (París, 2005).
- 4- Serie Temática tributaria CIAT – Cooperación Internacional e Intercambio de Información, (Biblioteca Electrónica CIAT, 2009).

## BIBLIOGRAFÍA ESPECIAL

- 1- MINISTERIO DE ASUNTOS EXTERIORES Y COMERCIO DE CANADÁ, Access Report 2008, (Ottawa, 2008).
- 2- ORGANIZACION PARA EL DESARROLLO Y LA COOPERACIÓN ECONÓMICA, Manual de la OCDE para la implantación de las disposiciones sobre intercambio de Información con fines tributarios, (París, 2006)
- 3- Panel Asesor sobre el Sistema tributario Internacional de Canadá, Enhancing Canada's internacional Tax Advantage, (Ottawa, 2008)

## LEGISLACIÓN CONSULTADA

- 1- Convenio entre la República Argentina y Canadá para evitar la doble Imposición en relación a los Impuestos sobre la Renta y sobre el Capital, Ley 24398 B.O.09-11-94
- 2- Dictamen Dirección asesoría Legal n ° 16/94 (DAL), Boletín de la Dirección General Impositiva n ° 490, pág 1218.
- 3- Estatuto de Impuesto Nacional a las Rentas de Canadá.

## OTRO MATERIAL CONSULTADO

- 1- Sitio oficial del Gobierno de Canadá, [www.investincanada.gc.ca](http://www.investincanada.gc.ca)
- 2- Sitio oficial del Ministerio de Asuntos Exteriores y Comercia de Canadá, [www.tradecommissioner.gc.ca](http://www.tradecommissioner.gc.ca), [www.international.gc.ca](http://www.international.gc.ca)
- 3- Sitio oficial de Estadísticas de Canadá, [www.statcan.gc.ca](http://www.statcan.gc.ca).
- 4- Sitio oficial de la Agencia de Ingresos Fiscales de Canadá, [www.cra.gc.ca](http://www.cra.gc.ca)
- 5- ARCHIVO NACIONAL DE CANADÁ microfilms con transcripción de sesiones del Parlamento de Canadá para la aprobación del proyecto S-2 para la aprobación de un tratado para evitar la doble imposición entre Canadá y la República Argentina en el impuesto sobre la renta y sobre el capital.
- 6- Sitio oficial del Ministerio de Relaciones Exteriores, Comercio Internacional y Culto de Argentina, [www.cancilleria.gov.ar](http://www.cancilleria.gov.ar)
- 7- Sitio oficial del Instituto de Estadísticas y Censos de la República Argentina, [www.indec.gov.ar](http://www.indec.gov.ar)
- 8- Sitio Oficial del Ministerio de Economía de la República Argentina, [www.mecon.gov.ar](http://www.mecon.gov.ar).