

LA RESIDENCIA FISCAL DE LAS PERSONAS FÍSICAS EN LA NORMATIVA ARGENTINA FRENTE AL MODELO DE CONVENIO DE LA OCDE¹

THE TAX RESIDENCE OF INDIVIDUALS IN THE ARGENTINEAN LAW SYSTEM FACING THE OCDE MODEL TAX CONVENTION

Rodolfo Salassa Boix²

Resumen: La trascendencia que reviste la noción de residencia fiscal para la normativa sobre doble imposición internacional y la influencia que tiene el Modelo de Convenio de la OCDE para los convenios fiscales de nuestro país, nos conduce a la necesidad de especificar los alcances de esta noción en el ordenamiento jurídico argentino a la luz de estos parámetros internacionales. Para ello analizaremos la vinculación que existe entre el concepto de residencia fiscal para las personas físicas en la normativa argentina, interna y convencional, con el que recoge el mencionado Modelo. En esta labor, nuestra tarea será responder a la siguiente pregunta: ¿la noción de residencia de las personas físicas en la normativa argentina es afín, contraria o indiferente a la del mencionado Modelo?

Palabras clave: Fiscalidad internacional; Modelo de Convenio de la OCDE; convenios de doble imposición; residencia fiscal; personas físicas.

Abstract: Considering the crucial importance of the notion of tax residence to the rules on double international taxation and the influence of the OECD Model Tax Convention for the tax treaties of our country, we noted the need to specify the scope of this notion in the Argentine legal system in the light of these international standards. We will analyze the link between the concept of tax residence for individuals in Argentina, domestic and conventional rules, with the Model writing. For this purpose our task will be to answer the following question: Is the notion of residence of individuals in Argentinean legislation similar, opposite or indifferent to the aforementioned Model?

Keywords: International taxation; OCDE Model Tax Convention; double taxation convention; tax residence; individuals.

¹ Artículo recibido el 22 de abril de 2015 y aprobado para su publicación el 14 de junio de 2015.

² Abogado, Universidad Nacional de Córdoba, Argentina (UNC). Magister en Derecho de la Empresa y la Contratación y Doctor en Derecho, Universidad Rovira i Virgili de Tarragona, España (URV). Investigador del Conicet. Profesor de Derecho tributario de la UNC y la URV. Profesor Titular de Derecho tributario internacional en la Especialización de Derecho tributario de la UNC. Autor de numerosas publicaciones y expositor de diversas ponencias y clases como Profesor Invitado, tanto en el país como en el extranjero. Miembro de diversos proyectos de investigación y Director del proyecto "La protección ambiental a través del sistema fiscal: una mirada jurídica interdisciplinar de los tributos ambientales en el marco de la normativa argentina", aprobado y financiado por la Secyt-UNC para el período 2014-2015. Mail: rodolfoboix@gmail.com.

I. Introducción

La residencia fiscal es una cuestión fundamental para el Derecho internacional tributario, ya que la aplicación de la normativa para evitar la doble imposición internacional, esencial para dicha sub-rama del Derecho, está supeditada al alcance que se le otorgue a aquélla. Cuando hablamos de esta normativa nos referimos no sólo a los preceptos internos de cada Estado sino también a las disposiciones convencionales reguladas en los tratados internacionales (bilaterales o multilaterales) para evitar la mentada múltiple imposición. En el trabajo se tratarán ambas tipologías, circunscriptas al ámbito de nuestro país. Asimismo, la residencia fiscal incluye tanto a las personas físicas como jurídicas, cada una con un tratamiento jurídico diferenciado y específico. Nosotros nos avocaremos exclusivamente a la primera de ellas, ya que abarcar seriamente el tratamiento jurídico de ambas situaciones nos demandaría una extensión que atentaría contra las exigencias formales de este artículo.

La normativa para evitar la doble imposición surge a partir de la problemática internacional generada por la sujeción tributaria de los Estados más allá de sus fronteras. Con el correr de los años la residencia fiscal se transformó en el factor de vinculación más importante a la hora de determinar la aplicación o no de dicha normativa a un sujeto determinado.

La confrontación entre los poderes tributarios de Estados gravando una misma operación transfronteriza, impulsada por el desarrollo del comercio internacional, llevó a reconocer la necesidad de alcanzar una coordinación jurídica internacional que permitiese asegurar las mismas condiciones fiscales de competencia a los diferentes países involucrados. Así fue como los Estados comenzaron a modificar su normativa interna y negociar diversos acuerdos bilaterales y multilaterales para evitar la doble imposición internacional. En un primer momento se trató de acuerdos entre países de una misma federación, pero con el paso del tiempo se fueron confeccionando, primeramente, convenios bilaterales específicos³ para finalmente dar paso a los Modelos de Convenio de Doble Imposición (MCDI)⁴. Estos últimos, en su carácter de *soft law*, se erigen como una guía normativa no vinculante para la redacción de los Convenios de Doble Imposición firmados entre dos o más Estados (CDI), aunque generalmente son de carácter bilateral.

³ El primero de ellos data del 21 de junio de 1899 entre Austria y Prusia.

⁴ Los primeros modelos de convenio fueron el de México y Londres, ambos de 1946. Estos dos trabajos ya comenzaban a mostrar las diferencias de criterios e intereses que existían entre los Estados a la hora de limitar su potestad tributaria a nivel internacional (GARCÍA PRATS, F. A., “Los modelos de convenio, sus principios rectores y su influencia sobre los convenios de doble imposición”, en *Revista Crónica Tributaria*, N° 133/2009 (101-123), 2009, p. 103).

El nacimiento de estos modelos, entre los que se destacan el Modelo de Convenio de la OCDE (MCOUDE) y el Modelo de Convenio de la ONU (MCONU), está marcado por el período intermedio entre las guerras mundiales y el trabajo del Comité Fiscal de la Sociedad de Naciones⁵. Actualmente estos dos Modelos, en especial el primero de ellos, son los parámetros jurídicos internacionales más utilizados por los Estados a la hora de configurar sus CDI. La red argentina de convenios fiscales no es la excepción, ya que la gran mayoría de sus tratados siguen en líneas generales las disposiciones que fija la OCDE, a pesar de no ser miembro de dicha organización.

Ante la recurrente mención de los CDI entendemos que no podemos seguir adelante sin antes definirlos. Estos tratados “constituyen acuerdos entre dos o más Estados contratantes que regulan el marco jurídico-tributario aplicable a los hechos imponible que se realizan en este ámbito, distribuyendo el poder tributario entre ambos y eliminando simultáneamente la doble imposición y la evasión fiscal internacional”⁶. Estos convenios sólo disponen cuál es el Estado al que le corresponde gravar una determinada renta, pero en definitiva se terminará aplicando la norma tributaria interna del Estado designado por aquéllos. A partir de la proliferación de este tipo de acuerdos es cada vez más asiduo que la normativa fiscal interna de los países se vea afectada por un tratado o convenio que se proyecta sobre el mismo campo de aplicación⁷.

Pero como adelantamos en un comienzo la normativa fiscal internacional, incluida las cuestiones sobre la residencia fiscal, no se limita a las disposiciones convencionales derivadas de los CDI sino que también incluye ciertos preceptos internos de cada país que también ostentan proyección internacional. Esto últimos son los que aplicarán los Estados cuando existan problemas de doble imposición con otro Estado con el que no se haya firmado un CDI.

En virtud de la trascendencia que reviste la noción de residencia fiscal para la normativa sobre doble imposición internacional, tanto interna como convencional, y la influencia que tiene el MCOUDE para los convenios fiscales de nuestro país, advertimos la necesidad de especificar los alcances de esta noción en nuestro ordenamiento jurídico a la luz de estos

⁵ Este Comité fue creado en 1920 para estudiar las posibles soluciones a un problema internacional cada vez más creciente entre los Estados: la doble imposición.

⁶ CALDERÓN CARRERO, J. M., “Artículo 4”, en “Comentarios a la ley del impuesto sobre la renta de no residentes”, Ed. Civitas, Madrid, 1999, p. 52.

⁷ CALDERÓN CARRERO, *op. cit.*, p. 48.

parámetros internacionales. Es por ello que analizaremos la vinculación que existe entre el concepto de residencia fiscal para las personas físicas en la normativa argentina (interna y convencional) con el que recoge el MCOCDE. Para ello será conducente responder a la siguiente pregunta: ¿la noción de residencia de las personas físicas en la normativa argentina es afín, contraria o indiferente a la del mencionado Modelo?

En pos de alcanzar el objetivo propuesto y resolver el interrogante planteado, el trabajo se divide en cuatro grandes apartados. En primer lugar, determinaremos los alcances de la noción de residencia de las personas físicas en el marco del MCOCDE; en segundo lugar, analizaremos la recepción de los preceptos del MCOCDE en la red argentina de CDI; en tercer lugar, expondremos la noción del concepto de residencia de las personas físicas en la normativa interna argentina, con especial referencia al Impuesto a las Ganancias, y, en cuarto y último lugar, se exponen las conclusiones finales del trabajo.

II. La residencia fiscal de las personas físicas en el MCOCDE

La noción de residencia del MCOCDE se encuentra específicamente en su artículo 4. Pero no podemos analizar este artículo sin antes hacer una breve mención a los artículos 1 y 3, ya que los tres preceptos se encuentran íntimamente relacionados.

II.1. Artículo 1 del MCOCDE

El artículo 1 establece que las disposiciones del MCOCDE se aplican "a las personas residentes de uno o de ambos Estados". Más allá de la parquedad y simpleza de su redacción⁸, muchos autores afirman se trata de uno de los artículos vertebrales del Modelo, ya que regula cuáles son las personas que pueden reclamar su implementación⁹. Estamos ante la concreción de su ámbito subjetivo de aplicación y algunos autores conciben a este artículo como un "...preámbulo de una serie de pronunciamientos... mediante los cuales se pretende definir con certeza los sujetos a los que les resulten aplicables las normas, esencialmente protectoras, contenidas en un CDI"¹⁰. Aquí es cuando se advierte la trascendencia de la noción a la cual hacíamos referencia al comienzo del trabajo.

La aplicación de los CDI requiere de la existencia de un determinado vínculo de la persona con alguno de los Estados Contratantes. Inicialmente, los primeros convenios utilizaban el

⁸ CARMONA FERNÁNDEZ, N., "Ámbito de aplicación de los convenios de doble imposición", en *Convenios Fiscales Internacionales*, CISS, Valencia, 2005, p. 62.

⁹ ARRESPACOHAGA, P., *Planificación fiscal internacional*, Marcial Pons, Madrid, 1998, p. 122 y VOGEL, K.; SHANNON, H. A.; DOERNBERG, R. L. Y VAN RAAD, K., *United States Income Tax Treaties*, Kluwer, Boston, 1989, p. 18.

¹⁰ CARMONA FERNÁNDEZ, N., *op. cit.*, p. 62.

criterio de la nacionalidad¹¹, ya que se aplicaba a los ciudadanos de los Estados partes; pero por razones de orden práctico y justicia no tardó mucho tiempo en ser reemplazado por el criterio de la residencia¹². Esta modificación se basó fundamentalmente en la necesidad de buscar un factor de vinculación territorial para determinar el ámbito subjetivo de aplicación¹³.

La redacción del artículo 1 del MCOCDE siempre adoptó el criterio de la residencia para definir su aspecto subjetivo, incluyendo la primigenia redacción de Proyecto de Convenio de 1963, y se mantuvo inmutable a lo largo de todas sus modificaciones (1992, 1994, 1997, 2000, 2003, 2005, 2008, 2010 y 2014). A decir verdad, esta norma tuvo una sola variación pero que no alteró en nada su esencia¹⁴, ya que su título inicialmente decía "ámbito subjetivo" y actualmente dice "personas comprendidas".

Esta regla general del artículo 1 cuenta con una serie de excepciones, ya que existen algunos preceptos que disponen la aplicación del Modelo incluso a quienes no revistan la condición de residentes. Concretamente, nos estamos refiriendo a los artículos 24 (no discriminación), 25 (procedimiento amistoso), 26 (intercambio de información) y el 27 (asistencia mutua en la recaudación) del MCOCDE.

Hasta aquí ya sabemos cuál es la regla general del MCOCDE y sus excepciones en cuanto al aspecto subjetivo, pero este artículo nada dice sobre las nociones de persona y residencia, que resultan esenciales para comprender el artículo 1 del Modelo. Para ello, como señalan sus propios comentarios¹⁵, debemos acudir a sus artículos 3 y 4.

II.2. Artículo 3 del MCOCDE

¹¹ Con relación al artículo 1 hasta el día de hoy EEUU se reserva el derecho a gravar, con algunas excepciones, a sus ciudadanos y residentes incluyendo algunos ex ciudadanos y a residentes de larga duración sin tener en consideración las disposiciones del Convenio.

¹² Comentario 1 al artículo 1 del MCOCDE.

¹³ Los factores de vinculación son aquellos criterios que los Estados utilizan para someter a una persona bajo su potestad tributaria. Estos criterios se clasifican en dos grandes grupos: personales y reales. Los primeros se refieren fundamentalmente a la nacionalidad de los contribuyentes y los segundos se relacionan con aspectos territoriales, ya que existe una íntima relación entre el contribuyente y el territorio de un determinado Estado. Estos últimos se clasifican, a su vez, en subjetivos y objetivos, dependiendo del tipo de la relación que exista con el territorio de un determinado Estado. Los criterios subjetivos se refieren la residencia, ya que implican la permanencia física de una persona, y los objetivos se vinculan con la fuente, ya que implican la obtención de renta o la radicación de un patrimonio en un determinado territorio sin tener en cuenta la presencia física de la persona. Sobre esta cuestión recomendamos consultar a SERRANO ANTÓN, F., "Los principios básicos de la fiscalidad internacional y los convenios para evitar la doble imposición internacional: historia, tipos, fines, estructura y aplicación", en *Fiscalidad Internacional*, 3º Ed., CEF, Madrid, 2007, pp. 230 y ss.

¹⁴ HATTINGH, J., "The role and function of Article 1 of the OECD Model", en *Bulletin for International Fiscal Documentation*, N° 11, 2003, p. 218.

¹⁵ Comentario N° 1 al artículo 1 del MCOCDE.

El artículo 3 se encarga de las definiciones generales de ciertos conceptos que son necesarios para la aplicación de estos convenios. Entre ellos se encuentra la noción de "persona", término que ya se mencionaba en el artículo 1. Concretamente, la norma reza que "a los efectos del presente Convenio, a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente: a) el término persona comprende las personas físicas, las sociedades y cualquier otra agrupación de personas...".

La noción del término "persona" de artículo debe interpretarse en un sentido muy amplio para que cuando apliquemos los artículos 1 y 4 del Modelo no queden excluidas ciertas entidades que, por ejemplo, no poseen personalidad jurídica para el Derecho privado¹⁶. De otra manera, se estaría restringiendo simultáneamente el ámbito de aplicación del Convenio y ésta es una función reservada a otras cláusulas¹⁷.

II.3. Artículo 4 del MCOCDE

II.3.1. Introducción

El artículo 4 del MCOCDE se dedica básicamente a determinar el concepto de residencia, el cual, junto a la noción de "persona" (artículo 3) y a la demarcación de los sujetos comprendidos (artículo 1), conforma el ámbito subjetivo de aplicación del Modelo. Según los propios Comentarios del MCOCDE, el concepto de residente pretende determinar el ámbito subjetivo de aplicación; resolver los casos en que la doble imposición se produce como consecuencia de la doble residencia y en que la doble imposición resulta del gravamen en el Estado de residencia y el de la fuente¹⁸.

Generalmente las situaciones de doble imposición internacional se generan porque los Estados han combinado el criterio de la residencia con el de la fuente¹⁹, dando como resultado que un contribuyente sea fiscalmente alcanzado tanto por el Estado donde reside como por aquél donde obtiene la renta o se encuentra radicado su patrimonio. Aunque también puede darse el caso que un contribuyente sea residente simultáneamente en dos Estados y ambos pretendan gravarlo bajo esa calidad²⁰. Para evitar estas cuestiones, y ante la

¹⁶ Comentario Nº 2 al artículo 3 del MCOCDE.

¹⁷ CALDERÓN CARRERO, J. M. Y MARTÍN JIMÉNEZ, A., "Artículo 3 MC OCDE. Residencia", en *Comentarios a los convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal concluidos por España* (Coord.: José Ramón Ruiz García y José Manuel Calderón Carrero), Fundación Pedro Barrié de la Maza. Instituto de Estudios Económicos de Galicia, La Coruña, 2004, p. 175.

¹⁸ Comentario Nº 1 al artículo 4 del MCOCDE.

¹⁹ En Argentina esta combinación de criterios se aprecia ostensiblemente desde el año 1992.

²⁰ Los propios comentarios aclaran que "para aclarar el ámbito del artículo se hacen algunas consideraciones generales sobre los dos casos típicos de conflicto, es decir, entre dos residencias y entre la residencia y la

necesidad de determinar en cuál de los Estados Contratantes reside el contribuyente, surgen los CDI. Es vital determinar el concepto de residencia de un sujeto a la hora de aplicar un CDI y, en última instancia, para evitar los efectos nocivos de la doble imposición, que es lo que aquél en definitiva persigue.

La solución que ofrecen los CDI en líneas generales estriba en establecer cuál es el Estado de la residencia del contribuyente y cuál el de la fuente, ya que el primero deberá eliminar la doble imposición internacional aplicando el método de exención o imputación, según lo establezca cada CDI (generalmente en el artículo 23). Los supuestos de doble residencia evidentemente impiden llevar a cabo esta operación, razón por la cual los CDI deben fijar reglas claras que permitan establecer un solo Estado de residencia.

A tales efectos, el artículo de ciernes se estructura en dos grandes partes. Por un lado, el primer párrafo establece algunas pautas para determinar cuándo existe residencia por parte del contribuyente. Pero esto no es suficiente, ya que a pesar de dichas pautas puede que ambos Estados se atribuyan coetáneamente la residencia del contribuyente. Por otro lado, en el caso de darse la referida doble residencia, el segundo y tercer párrafo ofrecen reglas para determinar cuál de los dos Estados tiene preferencia y, por ende, cuál de ellos es en definitiva el Estado de la residencia a los fines del Convenio. El segundo párrafo se refiere a las personas físicas y el tercero a las personas jurídicas.

Nuestro trabajo se focaliza exclusivamente la noción de residencia, de manera que sólo ahondaremos en el primer párrafo del artículo 4 (al que llamaremos artículo 4.1).

II.3.2. Noción de residencia

El artículo 4.1 reza lo siguiente:

“A los efectos de este Convenio, la expresión 'residente de un Estado contratante' significa toda persona que, en virtud de la legislación de ese Estado, esté sujeta a imposición en el mismo en razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga, incluyendo también a ese Estado y a sus subdivisiones políticas o entidades locales. Esta expresión no incluye, sin embargo, a las personas que estén sujetas a imposición en ese

fuelle o situación. En ambos casos, el conflicto se produce porque, en virtud de las respectivas legislaciones internas, un Estado contratante o los dos reclaman la residencia de la persona de que se trate” (Comentario N° 2 al artículo 4 del MCOEDE).

Estado exclusivamente por la renta que obtengan de fuentes situadas en el citado Estado o por el patrimonio situado en el mismo”.

De la lectura de su enunciado se observa que la norma no brinda una noción expresa del término “residencia” sino que se remite a la definición de la normativa interna de cada Estado Contratante, de ahí también la importancia que adquiere esta última. Los propios Comentarios del artículo aclaran que los CDI en general no se ocupan de las normas internas de los Estados Contratantes que se encargan de definir la noción de residencia²¹. De todas maneras, como señala VEGA BORREGO, no se trata de una remisión en blanco sino que existen ciertas pautas a las que debe ajustarse la normativa interna para que el concepto de residencia sea válido a los fines del tratado²².

En ese afán, la primera parte del párrafo ofrece un criterio positivo para definir qué requisitos debe cumplir la noción interna de residencia y la segunda parte plasma un criterio negativo para aclarar en qué casos puntuales no existe residencia a efectos convencionales a pesar de existir a efectos internos. De estos dos criterios se puede concluir que la intención del Modelo es que el concepto de residencia vaya siempre unido al factor de vinculación de la renta mundial. Es decir que una persona sólo se considera residente a los efectos de un CDI si está plenamente sujeta en el territorio de un Estado. Veamos en forma separada cada uno de estos dos criterios.

II.3.2.1. Criterio positivo (art. 4.1, primera parte, MCOCDE)

El criterio positivo nos indica que para que una persona pueda ser considerada residente en un Estado Contratante su normativa interna debe sujetarlo fiscalmente en razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga.

Como ya adelantamos *ut supra* se aprecia una clara alusión al principio de la renta mundial o sujeción plena (*full liability to tax*). Ello no debe extrañarnos ya que los CDI están destinados justamente a evitar los efectos nocivos de la doble imposición fiscal que se producen por la yuxtaposición de potestades tributarias, la cual aflora normalmente cuando por lo menos uno de los dos Estados aplica el factor de la sujeción plena.

²¹ Comentario N° 4 del artículo 4 del MCOCDE.

²² VEGA BORREGO, F. A., “Artículo 4 MC OCDE. Residencia”, en *Comentarios a los convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal concluidos por España* (Coord.: José Ramón Ruiz García y José Manuel Calderón Carrero), Fundación Pedro Barrié de la Maza. Instituto de Estudios Económicos de Galicia, La Coruña, 2004, p. 219.

Es por ello que "el Estado de la fuente limita el gravamen establecido por su legislación, para eliminar o reducir la doble imposición. Correlativamente, el Estado de residencia elimina la doble imposición a través del método de exención o de imputación cuando el convenio autoriza al Estado de la fuente, limitada o ilimitadamente, el establecimiento de un gravamen sobre los rendimientos obtenidos en su territorio"²³.

Dentro del criterio positivo del artículo 4.1 existen dos cuestiones sobre las cuales consideramos necesario detenernos. Por un lado, definir qué significa que la persona debe estar "sujeta a imposición" y, por el otro, determinar a qué se refiere el artículo cuando menciona a "cualquier otro criterio de naturaleza análoga".

a) Sujeción a imposición

En la dogmática tributaria es harto sabido que una persona se encuentra, en una primera instancia, sujeta o no sujeta a un determinado tributo y, en caso de estar sujeta, puede estar exenta o no (o ser favorecida con cualquier clase de beneficio fiscal). Es por ello que resulta técnicamente incorrecto contraponer la noción de sujeción con la de exención.

Teniendo en claro este punto podemos decir que cuando el artículo 4.1 menciona el requisito de la sujeción fiscal no está exigiendo una efectiva exacción del gravamen respecto del contribuyente, sino que éste se encuentre formalmente sujeto a un tributo en el Estado de su residencia²⁴. En definitiva, sólo basta con que esté alcanzado por el hecho imponible del gravamen²⁵, más allá que luego se encuentre exento de su pago²⁶.

No obstante, los Comentarios del Modelo señalan que algunos Estados se apartan de este criterio, es decir que no se consideran sujetos al impuesto aquellos contribuyentes cuyas rentas están exentas por su legislación tributaria nacional. "Estos Estados pueden no considerar tales entidades residentes a efectos de un convenio, a menos que dichas entidades

²³ VEGA BORREGO, *op. cit.*, p. 220.

²⁴ "...el MCOCDE descarta la incorporación con carácter general de cláusulas de sujeción efectiva... con el fin de que el Estado de la fuente sólo aplique la limitación del convenio si el rendimiento es gravado efectivamente en residencia, o bien que el Estado de residencia sólo aplique el método de exención si se produce efectivamente tributación en la fuente" (VEGA BORREGO, *op. cit.*, p. 221).

²⁵ Los Comentarios señalan que "en muchos Estados se considera que una persona está sujeta a imposición tributaria plena incluso si el Estado contratante, de hecho, no establece el impuesto. Por ejemplo, los fondos de pensiones, las entidades de beneficencia y otras organizaciones pueden estar exentos de impuesto, pero sólo están exentos si cumplen todos los requisitos para la exención especificados en la legislación tributaria. Están pues sujetos a las leyes tributarias del Estado contratante" (Com. Nº 8.6, art. 4, MCOCDE).

²⁶ Esta conclusión viene siendo avalada desde hace tiempo por la doctrina internacional (AMERICAN LAW INSTITUTE, *International Aspects of United States Income Taxation II*, Filadelfia, 1992, p. 128; *et al.*, *op. cit.*, p. 229 y MAISTO, G., "Residence of individuals and the Italy-France Tax Treaty", en *European Taxation*, Nº 45, 1999, p. 47).

estén explícitamente comprendidas en dicho convenio. Los Estados contratantes que adopten esta posición pueden resolver este tema en sus negociaciones bilaterales²⁷. Si un Estado Contratante decide seguir esta postura lo más prolijo es aclararlo expresamente en el artículo 4 de su propio CDI.

También encontramos algunos Estados cuyos residentes, en ciertas situaciones, tributan únicamente por las rentas de fuente extranjera cuando éstas se remiten o transfieren efectivamente al Estado de residencia²⁸ (conocido como *remittance base principle*²⁹). Dada esta situación podríamos cuestionarnos si tales personas son residentes a los fines del CDI, ya que en principio lo son según la normativa interna que los sujeta al régimen de renta mundial. El problema que podría darse es que "...la remisión o transferencia nunca tenga lugar o bien que se produzca en un momento posterior en el cual puede darse la circunstancia de que la persona resida en un Estado distinto al Estado de residencia en el momento de la obtención del rendimiento"³⁰. Cuando se den estas situaciones la persona puede ser considerada residente a los fines del MCOCDE pero sus beneficios sólo podrán aplicarse cuando se produzca la remisión o transferencia del rendimiento, que es el momento en que dicho rendimiento estará sujeto a imposición en el Estado de residencia³¹. De todas formas, también se reconoce la complejidad de aplicar un Convenio cuando transcurre un período de tiempo considerable entre la obtención del rendimiento y su remisión o transferencia³².

b) Criterios de naturaleza análoga

Cuando el Modelo decide asociar el concepto de residencia con el régimen de la renta mundial pareciera que hace depender dicho concepto de la existencia de un vínculo fijo y estable con el Estado de residencia. A tales fines, al hacer alusión a los diferentes vínculos

²⁷ Comentario N° 8.7 al artículo 4 del MCOCDE.

²⁸ Esto ocurre por ejemplo en el caso de Reino Unido en donde determinados residentes solamente tributan por las rentas de fuente extranjera cuando se remiten al Estado de residencia. Ello ocurre con determinadas categorías de rentas y actualmente se discute si ante tales casos estamos dentro del concepto de residencia del artículo 4.1 o no (ROHATGI, R., *Basic International Taxation*, Kluwer Law International, La Haya, 2002, p. 135).

²⁹ VOGEL *et al.*, *op. cit.*, p. 361.

³⁰ VEGA BORREGO, *op. cit.*, p. 224.

³¹ VEGA BORREGO, *op. cit.*, p. 224.

³² Una referencia en este sentido se encuentra en los Comentarios al artículo 1 del MCOCDE, aunque hubiera sido más lógico que se encuentre en los Comentarios al artículo 4 (MARTÍN JIMÉNEZ, A., "The 2003 Revision of the OECD Commentaries on the Improper Use of Tax Treaties: A case for the Declining Effect of the OECD Commentaries?", en *Bulletin for International Fiscal Documentation*, N° 1, 2004, p. 26).

se refiere expresamente al domicilio, la residencia, sede de dirección e incluso, agrega al final, a cualquier otro criterio de naturaleza análoga.

Hasta aquí pareciera no haber ningún problema. Pero si se trata de aplicar el régimen de la renta mundial podríamos pensar que el criterio de la nacionalidad también se incluiría dentro de esta cláusula, ya que permite sujetar a las rentas mundiales del contribuyente.

La inclusión o no de este criterio depende básicamente del método de interpretación utilicemos. Por un lado, podemos recurrir a una interpretación estrictamente literal de todo el artículo 4.1 (incluida la última parte que veremos más adelante), de la cual se deriva que sólo basta que lo especificado por la normativa interna para definir la residencia esté ligado al criterio de la renta mundial o sujeción plena. En este caso el criterio de la nacionalidad puede ser válidamente incluido³³. Por otro lado, podemos acudir a una interpretación integral y sistemática de todo el MCOUDE, para lo cual es importante señalar que en general éste atiende a criterios fácticos³⁴ y no jurídicos, como es el caso de la nacionalidad³⁵. Asimismo, si revisamos el resto del articulado, en especial el primero, vemos que en general los Estados no utilizan el criterio de la nacionalidad para sujetar a las personas físicas por su renta mundial³⁶. En este caso el criterio de la nacionalidad quedaría excluido.

Por nuestra parte nos avocamos por el método de interpretación sistemático, ya que el propio Modelo deja de lado al criterio de la nacionalidad para definir a los sujetos comprendidos (art. 1). A su vez creemos que el criterio de la nacionalidad no es el más adecuado para determinar quiénes son los sujetos pasivos del deber de contribuir con las arcas del Estado. Esta postura fue adoptada por la doctrina mayoritaria³⁷, entre la cual encontramos autores que sostienen que "la ciudadanía... es el elemento que configura una relación de mayor exclusividad, de la cual surge un conjunto de derechos y deberes par el individuo, no siendo estos elementos de importancia a efectos de contribuir con el gasto público de dicho Estado"³⁸.

³³ El Modelo de Convenio de EEUU de 2006 recoge tanto el lugar de constitución como la nacionalidad como criterios para determinar la residencia de los contribuyentes.

³⁴ Tal como sostiene VEGA BORREGO, *op. cit.*, p. 226.

³⁵ Esta postura es compartida por SHANNON, H. A., "The general definition of residence under United States income tax treaties", en *Intertax*, N° 8/9, 1998, pp. 206 y ss.; VOGEL *et al.*, *op. cit.*, p. 233 y MARINO, G., *La residencia nel Diritto Tributario*, CEDAM, Padova, 1999, p. 199; entre otros.

³⁶ Salvo EEUU que es uno de los pocos países en reivindicar dicho criterio, y así lo deja reflejado en las reservas al artículo 1.

³⁷ *Idem.*

³⁸ PIRELLI, E., "La residencia fiscal y el domicilio de las personas físicas", en *Convenios para evitar la doble imposición internacional* (Dir.: Fernando García), La Ley, Buenos Aires, 2010, p. 189.

Los criterios que adopta nuestra normativa interna para aplicar el régimen de la renta mundial son básicamente el del domicilio y la radicación (en el Impuesto a los Bienes Personales para las personas físicas y las sucesiones indivisas); de la residencia (en el Impuesto a las Ganancias para las personas físicas, sucesiones indivisas y sociedades de personas); de la sede de dirección y el lugar de constitución (en el Impuesto a las Ganancias para las sociedades de capital del artículo 69.a) y los establecimientos estables del artículo 69.b de la Ley 20628) y otros criterios análogos (como el caso de los fideicomisos, Ley 24441)³⁹.

En principio, el ordenamiento jurídico argentino no utiliza el criterio de la nacionalidad como factor de vinculación, no obstante, la lectura de los artículos 119 y siguientes de la Ley 20628 que regula el Impuesto a las Ganancias (LIG) arroja ciertas dudas, las cuales se despejan con una mirada atenta de su redacción. Si bien parece que la norma adopta el criterio de la nacionalidad, inmediatamente lo supedita a que no haya perdido la condición de residente. Más allá de las críticas que se han planteado a la técnica legislativa de este artículo, la doctrina mayoritaria sostiene que en realidad la normativa ha hecho énfasis "...en el concepto subjetivo de residencia basado en el *animus vivendi* (intención de residir) más allá de otros conceptos más objetivos que son utilizados al solo efecto de evaluar dicha noción subjetiva"⁴⁰. Nosotros comulgamos con esta postura aunque matizando que no es que la normativa excluya completamente al criterio de la nacionalidad sino que se lo utiliza de manera parcial y limitada, siendo claro que el factor de la residencia es el que predomina. Un ejemplo claro de esta afirmación se encuentra en el artículo 126, inciso c), de la LIG (20628).

II.3.2.2. Criterio negativo (art. 4.1, segunda parte, MCOCDE)

El criterio negativo nos indica que el concepto de residente a los fines del Modelo no incluye a las personas que estén sujetas fiscalmente en un Estado únicamente por la renta que obtengan de fuentes nacionales o por el patrimonio situado en su territorio. Es decir, cuando la tributación dependa exclusivamente del régimen de la fuente.

³⁹ RAJMILOVICH, D., "Las convenciones (CDI) firmadas por la República Argentina", en *Tratado de Derecho Internacional Tributario* (Dir.: Rubén Asorey y Fernando García), Tomo I, La Ley, Buenos Aires, 2013, p. 720.

⁴⁰ SCALONE, E., "El concepto de residencia de las personas físicas", en *Tratado de Derecho Internacional Tributario* (Dir.: Rubén Asorey y Fernando García), Tomo II, La Ley, Buenos Aires, 2013, p. 46. También se ha dicho que "...en realidad lo importante pasa por el deseo de permanecer en el mismo siendo éste el elemento concluyente a efectos de establecer dicha condición" (PIRELLI, *op. cit.*, pp. 195 y 197).

Esta segunda parte del artículo 4.1, recogida desde 1977, da prevalencia a la sustancia por sobre el contenido a la hora de configurar una noción de residencia. Es decir que más allá que la normativa interna de un Estado Contratante diga expresamente que el contribuyente es residente en su territorio, lo importante es que exista ese vínculo estable por medio del cual se gravan las rentas mundiales de aquél. Esta cláusula viene a complementar a la primera parte del mismo artículo al definir los criterios para determinar la residencia, pero en este caso de manera negativa⁴¹.

CARMONA FERNÁNDEZ sostiene que el problema se presenta en aquellos casos borrosos en donde la legislación doméstica de un país prevé la tributación mundial de sus residentes, pero de facto o de derecho se produce en realidad una tributación exclusivamente territorial⁴². Si bien coincidimos con el autor corresponde aclarar que esto no debe confundirse con aquellos supuestos en los que la sujeción se produjo de hecho en la fuente pero como consecuencia de una exención fiscal que benefició al contribuyente. En este caso no estamos ante un supuesto de exclusión sino ante la falta de necesidad de una exacción efectiva.

La cláusula bajo análisis surgió fundamentalmente para considerar la particular situación de los agentes diplomáticos y consulares de los Estados Contratantes. Esto es así ya que inicialmente podrían considerarse residentes del Estado en el que desarrollan sus funciones pero en general, y por razones de cortesía internacional recíproca, son sujetos únicamente por sus rentas de fuente nacional⁴³. Su tratamiento fiscal funciona en la práctica como el de un sujeto no residente, a pesar que algunos Estados los consideren formalmente como residentes⁴⁴.

La doctrina sostiene que esta cláusula "representa una medida contra el *treaty shopping* tendiente a excluir del amparo del CDI a los sujetos que tributen como 'no residentes' en el

⁴¹ Los países en vías de desarrollo estuvieron inicialmente en contra de la incorporación de esta frase, ya que suelen aplicar (ahora cada vez menos) únicamente el régimen de la sujeción en la fuente y aquella disposición podría significar la exclusión de sus residentes a la aplicación de los Convenios. Este debate desembocó incluso en el Grupo de Expertos de la ONU, encargado de la confección del MCONU, y aunque finalmente se adoptó el mismo criterio que su homólogo de la OCDE.

⁴² CARMONA FERNÁNDEZ, *op. cit.*, p. 64.

⁴³ Comentarios N° 8.1 al artículo 4 del MCOCDE.

⁴⁴ Los Comentarios también agregan que la segunda frase de este artículo excluye a las sociedades de propiedad extranjera exentas de impuestos respecto de las rentas extranjeras, en aplicación de privilegios diseñados para atraer sociedades instrumentales. También se excluye a las sociedades y otras personas que no estén plenamente sujetas a imposición en un Estado contratante debido a que, aún siendo residentes de ese Estado en virtud de su normativa fiscal, se las considere residentes de otro Estado en virtud de lo dispuesto en un convenio celebrado entre ambos Estados (Comentarios N° 8.2 al artículo 4 del MCOCDE).

otro Estado Contratante"⁴⁵. Asimismo, se aclara que dicha exclusión no se aplicaría a "los países que aplican un sistema de imposición sobre la renta o el patrimonio de base territorial ni a los sujetos que tributan como residentes pero que están exentos o desgravados con relación a cierto tipo de rentas... pero no con relación a otros"⁴⁶.

III. La recepción de los preceptos del MCOCDE en la normativa convencional argentina

III.1. Introducción

En este punto reflejaremos cuál ha sido la recepción del artículo 4.1 del MCOCDE en los CDI firmados por Argentina. La red de acuerdos de nuestro país cuenta actualmente con 17 CDI, de los cuales uno se aplica sólo a las rentas provenientes de la navegación marítima (México); tres se aplican sobre la renta (Australia, Brasil y Suecia) y el resto sobre la renta y el patrimonio (Alemania, Bélgica, Bolivia, Canadá, Dinamarca, España, Finlandia, Francia, Italia, Noruega, Países Bajos, Reino Unido, Rusia). Hasta no hace mucho tiempo nuestro país contaba con tres tratados más (Austria, Chile y Suiza), pero la Administración argentina decidió denunciarlos por diversos motivos que ahora no vienen al caso⁴⁷. En el año 2012 también fue denunciado⁴⁸ el CDI firmado con España en 1992 pero en este caso se logró llegar a un consenso y en 2013 se firmó un nuevo tratado con efectos retroactivos al día 1 de enero de dicho año⁴⁹.

III.2. Convenios en particular

- **CDI, Alemania de 1978:** el Acuerdo fue ratificado por la Ley 22025 de 1979 y contempla las cuestiones de residencia en su artículo 4, vigente según la Ley 25332 de 2000. En su primer párrafo la norma adopta una redacción prácticamente idéntica a la del artículo 4.1 del MCOCDE, pero un poco más acotada⁵⁰. De hecho, no se agregan las menciones sobre las

⁴⁵ RAJMILOVICH, *op. cit.*, p. 721.

⁴⁶ *Idem.*

⁴⁷ El CDI firmado con Austria fue denunciado en junio de 2008; el CDI firmado con Chile fue denunciado en junio de 2012 y el CDI firmado con Suiza fue denunciado en enero de 2012. En relación a la denuncia del tratado con Chile se puede consultar a SALASSA BOIX, R., "El Convenio de Doble Imposición suscrito entre Chile y Argentina: denuncia y comparación con el Modelo de Convenio de la OCDE", en *Revista de Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso*, Chile, Vol. 2, diciembre-2012, pp. 519-531.

⁴⁸ El CDI firmado con España fue denunciado en junio de 2012.

⁴⁹ Para mayor profundidad sobre este tema consultar SALASSA BOIX, R., "Modificaciones y fundamentos del nuevo convenio para evitar la doble imposición suscrito entre Argentina y España (2013)", en *Revista cordobesa de Derecho internacional público (ReCorDip)*, V. 1, N° 1, julio 2013, Córdoba-Argentina.

⁵⁰ El artículo 4.1 del Convenio dice lo siguiente: "...el término 'residente de un Estado Contratante' significa cualquier persona que en virtud de la legislación de este Estado esté sujeta a imposición en él por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga".

subdivisiones políticas o entidades locales ni la segunda parte (criterio negativo). En definitiva, la similitud con el artículo del Modelo estriba en que ambos utilizan el criterio positivo, y con los mismos requisitos, para determinar en qué situaciones es válida la residencia fijada según la normativa interna de cada Estado.

- **CDI, Australia de 1999:** el Acuerdo fue ratificado por la Ley 25238 de 1999 y contempla las cuestiones de residencia en su artículo 4. En su primer párrafo la norma adopta una redacción diferente y mucho más escueta que la del artículo 4.1 del MCOCDE. Concretamente, se establece que "a los efectos del presente Acuerdo, una persona es residente de un Estado Contratante si dicha persona es considerada residente de ese Estado en virtud de la legislación impositiva". La lectura de esta norma nos muestra que sólo contempla una remisión a la normativa interna de cada Estado Contratante pero sin ningún tipo de detalles acerca de qué requisitos debe presentar dicha normativa a los fines del Convenio. De manera que no sólo que se omite cualquier referencia a las subdivisiones políticas y entes locales sino que se prescinde tanto de criterios positivos como negativos para determinar la noción convencional de la residencia del contribuyente. Se trata prácticamente de un cheque en blanco.

- **CDI, Bélgica de 1996:** el Acuerdo fue ratificado por la Ley 24850 de 1997 y contempla las cuestiones de residencia en su artículo 4. En su primer párrafo la norma adopta una redacción prácticamente igual a la del artículo 4.1 del MCOCDE⁵¹, ya que la única diferencia es que no se mencionan las subdivisiones políticas o entidades locales.

- **CDI, Bolivia de 1976:** el Acuerdo fue ratificado por la Ley 21780 de 1978 y, atento que tiene larga data y que no fue revisado, se enmarca dentro de aquellos tratados que no cuentan con un artículo específico para determinar la noción de residencia (como el denunciado Convenio con Chile)⁵². De hecho, la única mención que hace el CDI sobre la residencia de las personas físicas se encuentra en el artículo 2.d) que dice que "para los efectos del presente Convenio... d) Una persona física o de existencia visible será considerada domiciliada en el Estado Contratante en donde tenga su residencia habitual". En nuestra opinión este Acuerdo, que es el único que conserva nuestro país de su especie,

⁵¹ El artículo 4.1 del Convenio dice lo siguiente: "...la expresión 'residente de un Estado Contratante' significa toda persona que en virtud de la legislación de ese Estado está sujeta a imposición en él por razón de su domicilio, residencia, lugar de dirección o de constitución o cualquier otro criterio de naturaleza análoga. Sin embargo, esta expresión no incluye a cualquier persona que está sujeta a imposición en ese Estado exclusivamente por la renta originada de fuentes de ese Estado o capital situado en el mismo".

⁵² Sobre la denuncia de este Convenio consultar SALASSA BOIX, "El Convenio de...", *op. cit.*, pp. 520-531.

debería ser modificado o denunciado atento su poca utilidad normativa para resolver no sólo cuestiones sobre la residencia de los contribuyentes sino cualquier problema en general de doble imposición internacional entre ambos países⁵³.

- **CDI, Brasil de 1980:** el Acuerdo fue ratificado por la Ley 22675 de 1979 y contempla las cuestiones de residencia en su artículo 4. Recordemos que éste Convenio sólo contempla la doble imposición internacional en materia de renta, sin incluir el patrimonio. En su primer párrafo la norma adopta una redacción prácticamente idéntica a la del artículo 4.1 del MCOCDE, pero un poco más acotada⁵⁴. De hecho, no se agregan las menciones sobre las subdivisiones políticas o entidades locales ni la segunda parte (criterio negativo). En definitiva, la similitud con el artículo del Modelo estriba en que ambos utilizan el criterio positivo, y con los mismos requisitos, para determinar en qué situaciones es válida la residencia reconocida según la normativa interna de cada Estado Contratante.

- **CDI, Canadá de 1993:** el Acuerdo fue ratificado por la Ley 24398 de 1994 y contempla las cuestiones de residencia en su artículo 4. En su primer párrafo la norma adopta una redacción prácticamente idéntica a la del artículo 4.1 del MCOCDE, pero un poco más acotada⁵⁵, ya que no se agrega la segunda parte donde se esboza el criterio negativo. Asimismo, el primer párrafo del artículo 4 del Convenio tiene la particularidad que está dividido en dos incisos, el primero contempla el criterio positivo y el segundo trae a colación a las subdivisiones políticas y luego agrega también a "una autoridad local del mismo, una agencia o una representación de ese gobierno, subdivisión política o autoridad local". En definitiva, la similitud con el artículo del Modelo estriba en que ambos utilizan el criterio positivo, y con los mismos requisitos, para determinar en qué situaciones es válida la residencia fijada según la normativa interna de cada Estado.

- **CDI, Dinamarca de 1995:** el Acuerdo fue ratificado por la Ley 24838 de 1997 y contempla las cuestiones de residencia en su artículo 4. En su primer párrafo la norma adopta una redacción prácticamente idéntica a la del artículo 4.1 del MCOCDE, pero un

⁵³ SALASSA BOIX, "El Convenio de...", *op. cit.*, p. 530.

⁵⁴ El artículo 4.1 del Convenio dice lo siguiente: "...la expresión 'residente de un Estado Contratante' significa cualquier persona que, en virtud de la legislación de ese Estado, resulte residente del mismo en razón de su domicilio o residencia, su sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga".

⁵⁵ El artículo 4.1 del Convenio dice lo siguiente: "...el término 'residente de un Estado Contratante' significa: a) toda persona que, en virtud de la legislación de ese Estado, está sujeta a imposición en él por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección, lugar de constitución o cualquier otro criterio de naturaleza análoga; b) el gobierno de ese Estado, una subdivisión política, una autoridad local del mismo, una agencia o una representación de ese gobierno, subdivisión política o autoridad local".

poco más acotada⁵⁶, ya que la única diferencia es que no se mencionan las subdivisiones políticas o entidades locales.

- **CDI, España de 2013:** el Acuerdo fue ratificado por la Ley 26918 de 2013 y contempla las cuestiones de residencia en su artículo 4. Recordemos que este CDI tuvo efectos retroactivos al 1 de enero de 2013 y vino a suplantar al Convenio anterior de 1993 que fuera denunciado en 2012 por el gobierno argentino⁵⁷. En su primer párrafo la norma adopta una redacción exactamente igual a la del artículo 4.1 del MCOCDE⁵⁸.

- **CDI, Finlandia de 1994:** el Acuerdo fue ratificado por la Ley 24654 de 1996 y contempla las cuestiones de residencia en su artículo 4. En su primer párrafo la norma adopta una redacción particular ya que si bien es cierto que en los inicios sigue a la del artículo 4.1 del MCOCDE luego vemos algunas diferencias⁵⁹. Por un lado, no se agregan las menciones sobre las subdivisiones políticas o entidades locales ni la segunda parte (criterio negativo) y, por el otro, a la hora de enumerar los diferentes criterios que pueden adoptar los Estados Contratantes para determinar la residencia de los contribuyentes a los criterios del MCOCDE se agrega el "lugar de constitución (registro)". En definitiva, la similitud con el artículo del Modelo estriba en que ambos utilizan el criterio positivo para determinar en qué situaciones es válida la residencia reconocida según la normativa interna de cada Estado Contratante, aunque que en el Acuerdo se agrega una vinculación jurídica que no contempla el MCOCDE.

- **CDI, Francia de 1979:** el Acuerdo fue ratificado por la Ley 22357 de 1980 y contempla las cuestiones de residencia en su artículo 4. En su primer párrafo la norma adopta una

⁵⁶ El artículo 4.1 del Convenio dice lo siguiente: "...la expresión 'residente de un Estado Contratante' significa toda persona que en virtud de la legislación de ese Estado está sujeta a imposición en él por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección, lugar de constitución o cualquier otro criterio de naturaleza análoga. Sin embargo, esta expresión no incluye a las personas que estén sujetas a imposición en ese Estado exclusivamente por la renta que obtengan de fuentes situadas en el citado Estado, o el capital situado en el mismo".

⁵⁷ Sobre la denuncia y sustitución del CDI suscrito con España consultar SALASSA BOIX, "Modificaciones y fundamentos...", *op. cit.*

⁵⁸ El artículo 4.1 del Convenio dice lo siguiente: "...la expresión 'residente de un Estado Contratante' significa toda persona que, en virtud de la legislación de este Estado, esté sujeta a imposición en el mismo por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga previsto en dicha legislación, incluyendo también a ese Estado y a sus subdivisiones políticas o entidades locales. Sin embargo, esta expresión no incluye a las personas que estén sujetas a imposición en este Estado exclusivamente por la renta que obtengan procedente de fuentes situadas en el citado Estado o por el patrimonio que posean en el mismo".

⁵⁹ El artículo 4.1 del Convenio dice lo siguiente: "...la expresión 'residente' de un Estado Contratante significa toda persona que en virtud de la legislación de ese Estado está sujeta a imposición en él por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección, lugar de constitución (registro), o cualquier otro criterio de naturaleza análoga".

redacción prácticamente idéntica a la del artículo 4.1 del MCOCDE, pero un poco más acotada⁶⁰. De hecho, no se agregan las menciones sobre las subdivisiones políticas o entidades locales ni la segunda parte (criterio negativo). En definitiva, la similitud con el artículo del Modelo estriba en que ambos utilizan el criterio positivo, y con los mismos requisitos, para determinar en qué situaciones es válida la residencia reconocida según la normativa interna de cada Estado Contratante.

- **CDI, Italia de 1979:** el Acuerdo fue ratificado por la Ley 22747 de 1983 y contempla las cuestiones de residencia en su artículo 4. En su primer párrafo la norma adopta una redacción prácticamente idéntica a la del artículo 4.1 del MCOCDE, pero un poco más acotada⁶¹, ya que la única diferencia es que no menciona a las subdivisiones políticas o entidades locales.

- **CDI, México de 1997:** el Acuerdo fue ratificado por la Ley 25830 de 2004 y contempla las cuestiones de residencia en su artículo 4. Recordemos que este Acuerdo persigue impedir la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta proveniente de la operación de buques y aeronaves en el transporte internacional. En su primer párrafo la norma adopta una redacción particular ya que si bien es cierto que en los inicios sigue a la del artículo 4.1 del MCOCDE luego vemos algunas diferencias⁶². Por un lado, no se agregan las menciones sobre las subdivisiones políticas o entidades locales ni la segunda parte (criterio negativo) y, por el otro, a la hora de enumerar los diferentes criterios que pueden adoptar los Estados Contratantes para determinar la residencia de los contribuyentes a los criterios del MCOCDE se agrega el "lugar de constitución". En definitiva, la similitud con el artículo del Modelo estriba en que ambos utilizan el criterio positivo para determinar en qué situaciones es válida la residencia reconocida según la normativa interna de cada Estado Contratante, sólo que en el Acuerdo se agrega una vinculación jurídica que no contempla el MCOCDE.

⁶⁰ El artículo 4.1 del Convenio dice lo siguiente: "...se considera 'residente de un Estado' a toda persona que, en virtud de la legislación de este Estado, esté sujeta a imposición en él por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga".

⁶¹ El artículo 4.1 del Convenio dice lo siguiente: "...el término 'residente de un Estado Contratante' significa cualquier persona que, en virtud de las leyes vigentes en ese Estado, está sujeta a tributación en él en razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga. Sin embargo, esta expresión no incluye a las personas que estén sujetas a impuesto en este Estado exclusivamente por las rentas de fuentes situadas en el citado Estado".

⁶² El artículo 4.1 del Convenio dice lo siguiente: "...la expresión 'residente de un Estado Contratante' significa toda persona que en virtud de la Legislación de este Estado esté sujeta a imposición en él por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección, lugar de constitución o cualquier otro criterio de naturaleza análoga".

- **CDI, Noruega de 1997:** el Acuerdo fue ratificado por la Ley 25461 de 2001 y contempla las cuestiones de residencia en su artículo 4. En su primer párrafo la norma adopta una redacción particular ya que si bien es cierto que en los inicios sigue a la del artículo 4.1 del MCOCDE luego vemos algunas diferencias⁶³. Por un lado, no se agregan las menciones sobre las subdivisiones políticas o entidades locales ni la segunda parte (criterio negativo), por el otro, a la hora de enumerar los diferentes criterios que pueden adoptar los Estados Contratantes para determinar la residencia de los contribuyentes a los criterios establecidos por el MCOCDE se agrega el "lugar de constitución" y, finalmente, se agrega una aclaración sobre las sociedades de personas y sucesiones indicando que "esta expresión se aplica únicamente a la parte de la renta obtenida por dicha sociedad o sucesión que está sujeta a imposición en ese Estado como renta obtenida por un residente, ya sea en cabeza de la mencionada sociedad o sucesión, o en cabeza de sus socios o integrantes".

- **CDI, Países Bajos de 1996:** el Acuerdo fue ratificado por la Ley 24933 de 1998 y contempla las cuestiones de residencia en su artículo 4. En su primer párrafo la norma adopta una redacción particular ya que si bien es cierto que en los inicios sigue a la del artículo 4.1 del MCOCDE luego vemos algunas diferencias⁶⁴. Por un lado, no se agregan las menciones sobre las subdivisiones políticas o entidades locales, por el otro, a la hora de enumerar los diferentes criterios que pueden adoptar los Estados Contratantes para determinar la residencia de los contribuyentes a los criterios del MCOCDE se agrega el "lugar de constitución" y, finalmente, se incluyen como residentes a los fondos de pensión.

- **CDI, Reino Unido de 1999:** el Acuerdo fue ratificado por la Ley 24727 de 1996 y contempla las cuestiones de residencia en su artículo 4. En su primer párrafo la norma adopta una redacción particular ya que si bien es cierto que en los inicios sigue a la del

⁶³ El artículo 4.1 del Convenio dice lo siguiente: "...la expresión 'residente de un Estado Contratante' significa toda persona que en virtud de la legislación de ese Estado está sujeta a imposición en él por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección, lugar de constitución (registro); o cualquier otro criterio de naturaleza análoga. Sin embargo, en el caso de una sociedad de personas o de una sucesión, esta expresión se aplica únicamente a la parte de la renta obtenida por dicha sociedad o sucesión que está sujeta a imposición en ese Estado como renta obtenida por un residente, ya sea en cabeza de la mencionada sociedad o sucesión, o en cabeza de sus socios o integrantes".

⁶⁴ El artículo 4.1 del Convenio dice lo siguiente: "...la expresión 'residente de un Estado Contratante' significa toda persona que en virtud de la legislación de ese Estado, está sujeta a imposición en él por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección, lugar de constitución o cualquier otro criterio de naturaleza análoga, o aquella que es un fondo de pensión según lo establecido en el Artículo 31. Sin embargo, esta expresión no incluye a las personas que estén sujetas a imposición en este Estado exclusivamente por la renta que obtengan de fuentes ubicadas o el capital situado en el citado Estado".

artículo 4.1 del MCOCDE luego vemos algunas diferencias⁶⁵. Por un lado, no se mencionan las subdivisiones políticas o entidades locales, por el otro, a la hora de enumerar los diferentes criterios que pueden adoptar los Estados Contratantes para determinar la residencia de los contribuyentes a los criterios del MCOCDE se agrega el "lugar de constitución" y, finalmente, se agrega una aclaración respecto a las sociedades de personas respecto al impuesto sobre la renta y los impuestos sobre el capital o los activos.

- **CDI, Rusia de 2001:** el Acuerdo fue ratificado por la Ley 26185 de 2006 y contempla las cuestiones de residencia en su artículo 4. En su primer párrafo la norma adopta una redacción prácticamente idéntica a la del artículo 4.1 del MCOCDE, pero un poco más acotada⁶⁶, ya que la única diferencia es que no menciona las subdivisiones políticas o entidades locales.

- **CDI, Suecia de 1995:** el Acuerdo fue ratificado por la Ley 24795 de 1997 y contempla las cuestiones de residencia en su artículo 4. Recordemos que éste Convenio sólo contempla la doble imposición internacional en materia de renta, sin incluir el patrimonio. En su primer párrafo la norma adopta una redacción prácticamente idéntica a la del artículo 4.1 del MCOCDE, pero un poco más acotada⁶⁷, ya que no se agrega la segunda parte donde se esboza el criterio negativo. Asimismo, el primer párrafo del artículo 4 del Convenio tiene la particularidad que está dividido en dos incisos, el primero contempla el criterio positivo y el

⁶⁵ El artículo 4.1 del Convenio dice lo siguiente: "...la expresión 'residente de un Estado Contratante' comprende toda persona que en virtud de la legislación de ese Estado está sujeta a imposición en él por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección, lugar de constitución o cualquier otro criterio de naturaleza análoga; esta expresión no incluye a las personas que estén sujetas a imposición en este Estado exclusivamente por la renta que obtengan de fuentes ubicadas, o del capital situado, en el citado Estado. Sin embargo, en relación a los impuestos sobre la renta en el caso de sociedades de personas, esta expresión se aplica únicamente en la medida en que la renta obtenida por dicha sociedad está sujeta a imposición en ese Estado, en cabeza de los socios, obligados al pago del tributo en virtud de su condición de residentes del mismo. Con respecto a los impuestos sobre el capital o los activos, en el caso de una sociedad de personas, la expresión se aplica únicamente en la medida en que el capital o los activos de la mencionada sociedad, estén sujetos a imposición en ese Estado como el capital o los activos de un residente".

⁶⁶ El artículo 4.1 del Convenio dice lo siguiente: "...la expresión 'residente de un Estado Contratante' significa toda persona que en virtud de la legislación de ese Estado, está sujeta a imposición en él por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección, lugar de constitución o cualquier otro criterio de naturaleza análoga. Sin embargo, esta expresión no incluye a las personas que estén sujetas a imposición en este Estado exclusivamente por la renta que obtengan de fuentes ubicadas o el capital situado en el citado Estado".

⁶⁷ El artículo 4.1 del Convenio dice lo siguiente: "...la expresión 'residente de un Estado Contratante' significa: a) toda persona que en virtud de la legislación de ese Estado está sujeta a imposición en él por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección, lugar de constitución; o cualquier otro criterio de naturaleza análoga. Sin embargo, esta expresión no incluye a las personas que están sujetas a imposición en este Estado exclusivamente por la renta que obtengan procedente de fuentes situadas en el citado Estado; b) el gobierno de ese Estado o una subdivisión política o autoridad local del mismo o cualquier otra entidad u organismo de ese gobierno, subdivisión o autoridad".

segundo trae a colación a las subdivisiones políticas y luego agrega "autoridad local del mismo o cualquier otra entidad u organismo de ese gobierno, subdivisión o autoridad". En definitiva, la similitud con el artículo del Modelo estriba en que ambos utilizan el criterio positivo, y con los mismos requisitos, para determinar en qué situaciones es válida la residencia reconocida según la normativa interna de cada Estado Contratante.

III.3. Resumen

A partir de los CDI analizados, podemos dividir a estos acuerdos en tres grandes grupos. En primer lugar, tenemos aquellos que no siguen el artículo 4.1 del MCOCDE, ya sea porque sólo realizan una remisión a la normativa interna de los Estados Contratantes pero sin exigir ningún tipo de requisito (Australia) o porque directamente no cuentan con un análisis pormenorizado sobre la noción de residencia (Bolivia). En segundo lugar, sólo contamos con un Tratado que adopta una redacción exactamente igual a la del artículo 4.1 del MCOCDE (España). Finalmente, se encuentran aquellos acuerdos que siguen parcialmente al artículo 4.1 del MCOCDE pero con algunas particularidades que a continuación mencionaremos.

Dentro del último grupo se hallan los que siguen el artículo 4.1 del Modelo pero sin hacer mención: a las subdivisiones políticas (Bélgica, Dinamarca, Italia y Rusia); a las subdivisiones políticas ni al criterio negativo (Alemania, Brasil y Francia); al criterio negativo de la segunda parte de aquél (Canadá y Suecia) y a las subdivisiones políticas ni al criterio negativo pero que agregan el lugar de constitución en el criterio positivo (Finlandia, México, Noruega, Países Bajos y Reino Unido).

IV. La residencia fiscal de las personas físicas en la normativa interna argentina

IV.1. Introducción

A partir del año 1992 la Argentina adoptó el régimen de la renta mundial como factor de vinculación para sujetar a los contribuyentes en el Impuesto a las Ganancias, complementando así el régimen de la fuente que se venía utilizando hasta entonces. Un año antes se mantuvo en la Ley del Impuesto sobre los Bienes Personales no Incorporados al Proceso Económico el criterio del patrimonio mundial que ya se venía usando para este tipo de gravamen⁶⁸ (a partir de 1995 fue denominado simplemente Impuesto sobre los Bienes Personales). Es decir que desde hace ya más de 20 años que nuestro país viene aplicando el criterio de la sujeción plena, combinado con el de la fuente, para gravar tanto la renta como

⁶⁸ Su antecedente inmediato fue el Impuesto sobre el Patrimonio Neto, regulado por Ley 21282 de 1975.

el patrimonio. En el ámbito de las personas físicas el régimen de la renta mundial se plasmó básicamente a través del domicilio y la residencia, aunque también se puede agregar, con ciertos matices, al criterio de la nacionalidad.

El criterio del domicilio es adoptado en el Impuesto sobre los Bienes Personales⁶⁹, el cual fue legislado en 1991 como un gravamen de emergencia (Título VI de la Ley 23966) y actualmente se encuentra vigente hasta 2019 según la Ley 26545 de 2009. Este Impuesto establece que “son sujetos pasivos del impuesto: a) Las personas físicas domiciliadas en el país... por los bienes situados en el país y en el exterior. b) Las personas físicas domiciliadas en el exterior... por los bienes situados en el país”⁷⁰. No se define qué debe entenderse por “domicilio”, para lo cual debemos recurrir, en primera instancia, al artículo 3 de la Ley 11683 que regula el Procedimiento Tributario (LPT). Como regla general este artículo fija como domicilio fiscal para las personas físicas al domicilio real que regula el Código Civil. Por su parte, el artículo 89 del Código determina que “el domicilio real de las personas, es el lugar donde tienen establecido el asiento principal de su residencia y de sus negocios...”. A partir de ello se observa que el concepto de “domicilio” está íntimamente relacionado con el de “residencia”, ya que en general ambos institutos coinciden.

El criterio de la residencia fue incorporado a la LIG (20628) mediante la Ley 24073 de 1992. Su redacción actual determina que “los sujetos... residentes en el país, tributan sobre la totalidad de sus ganancias obtenidas en el país o en el exterior...” y en el párrafo siguiente agrega que “los no residentes tributan exclusivamente sobre sus ganancias de fuente argentina, conforme lo previsto en el Título V”⁷¹. En este caso la propia normativa sí define cuándo existe residencia, para lo cual es necesario recurrir al Título IX de la Ley (arts. 119 a 126). Más allá que *ab initio* el articulado parece recoger el criterio de la nacionalidad finalmente acaba decantándose por el de la residencia, ya que la primera depende de que no se haya perdido la segunda⁷². En muy resumidas cuentas, podemos decir que la Ley en términos generales vincula la “residencia” a la permanencia en el país por un plazo de 12 meses y la “no residencia” a la permanencia en el extranjero por igual período. Más adelante ahondaremos.

⁶⁹ Recordemos que inicialmente fue llamado "Impuesto sobre los Bienes Personales no Incorporados al Proceso Económico" pero a partir de 1995, con la Ley 24468, se pasó al nombre actual de "Impuesto sobre los Bienes Personales".

⁷⁰ Artículo 17 de la Ley 23966 (Título VI).

⁷¹ Artículo 1 de la Ley 20628.

⁷² Artículo 119 de la Ley 20628.

De todas formas el sistema jurídico argentino también hace uso del criterio de la nacionalidad, aunque de manera sumamente limitada. Podemos mencionar dos ejemplos. Por un lado, tenemos el artículo 119 de la LIG (20628) cuando menciona que “se consideran residentes en el país: a) las personas de existencia visible de nacionalidad argentina...”, ya que si un nacional argentino no permaneció durante 12 meses en el país pero tampoco adquirió aún la residencia fiscal en otro país, se considerará residente en Argentina. Sin embargo, esta situación no es muy asidua en la práctica. Por otro lado, se advierte que en el artículo 126 del mismo cuerpo legal es la nacionalidad y no la residencia el criterio que determina que se aplique el régimen de la fuente y no el de la renta mundial para ciertas personas físicas que, por diversos motivos, se establecen en nuestro país por un período mayor a 12 meses. La nacionalidad se utiliza para conceder a un Estado extranjero la sujeción por la renta mundial del contribuyente, ya que en Argentina se lo gravará por su fuente nacional a pesar de cumplir los requisitos necesarios *a priori* para ser residente y, por lo tanto, alcanzar su renta íntegra.

En definitiva, podemos ver que más allá que la normativa reconozca el criterio del domicilio y de la nacionalidad, atento que en general ambos están supeditados en última instancia al criterio de la residencia, podemos decir que la residencia es el criterio que prevalece en la normativa argentina para gravar la renta y el patrimonio mundial de las personas físicas. La doctrina mayoritaria sostiene que nuestra legislación ha hecho énfasis “...en el concepto subjetivo de residencia basado en el *animus vivendi* (intención de residir) más allá de otros conceptos más objetivos que son utilizados al solo efecto de evaluar dicha noción subjetiva”⁷³. En razón de ello, y teniendo en cuenta que la LIG (20628) es la que desarrolla *in extenso* el criterio de la residencia, en el próximo punto analizaremos sucintamente en qué casos una persona física se puede considerar residente o no en la legislación argentina.

IV.2. Pautas legales para determinar la residencia fiscal en territorio argentino

IV.2.1. Pautas generales. Presunciones

Para determinar la residencia de una persona física la normativa parte de la distinción entre nacionales y extranjeros aunque, como dijimos, rápidamente reconduce estas categorías al criterio de la residencia.

⁷³ SCALONE, *op. cit.*, p. 46. En este mismo sentido, también se ha dicho que “...en realidad lo importante pasa por el deseo de permanecer en el mismo siendo éste el elemento concluyente a efectos de establecer dicha condición” (PIRELLI, *op. cit.*, pp. 195 y 197).

En el caso de las personas de nacionalidad argentina (nativas o naturalizadas) se presume que son residentes en nuestro país a menos que se acrediten alguno de los siguientes extremos: que hayan obtenido la residencia permanente en otro Estado o hayan permanecido de forma continuada en el exterior por un período de 12 meses. Corresponde aclarar que, por un lado, no será considerada la estancia en el extranjero cuando se acredite la falta de intención de permanecer allí de manera habitual, de forma tal que no se pierde la residencia en Argentina, y, por el otro, que las presencias temporales en el país no interrumpirán la continuidad de la permanencia en el exterior⁷⁴, de manera que dichas presencias no obstaculizan la posibilidad de perder la residencia⁷⁵.

No obstante, la presunción antes comentada tiene una importante excepción. A pesar de obtenerse la residencia permanente en otro Estado o de permanecer allí por un período continuado de 12 meses, seguirán siendo residentes en Argentina quienes actúen en el exterior como representantes oficiales del Estado nacional o en cumplimiento de funciones encomendadas por ésta, las provincias, municipalidades o la Ciudad Autónoma de Buenos Aires⁷⁶. Esta norma tiene relación con aquella que dice que no se considera residentes a los extranjeros que, en las mismas circunstancias que mencionamos anteriormente, han obtenido la residencia en el país o permanecen en su territorio por más de 12 meses⁷⁷. Aquí nos encontramos ante aquellos supuestos de cortesía internacional a los que se hacen mención en los Comentarios del MCOCDE⁷⁸.

En el caso de las personas de nacionalidad extranjera ocurre exactamente lo contrario, ya que se presume que no son residentes en territorio argentino a menos que se acrediten alguno de los siguientes extremos: que hayan obtenido su residencia permanente en el país o que, sin haberla obtenido, hayan permanecido en el mismo durante un período de 12 meses. También corresponde aclarar que, por un lado, no será considerada la estancia en el país cuando se acredite la falta de intención de permanecer aquí de manera habitual, de forma tal que no se pierde la residencia en el exterior, y, por el otro, que las ausencias temporales del

⁷⁴ Las presencias temporales en el país que, en forma continua o alternada que no excedan un total de 90 días durante cada período de 12 meses no interrumpen la permanencia continuada en el exterior. La duración de las presencias temporales en el país se establecerán computando los días transcurridos desde el inmediato siguiente a aquel en que se produjo el ingreso al país hasta aquel en el que tenga lugar el egreso del mismo, inclusive (Tercer art. s/n a cont. del art. 165, 2º y 3º párr., DR 1344/98).

⁷⁵ Artículos 119, inciso a), 120 y 122 de la Ley 20628.

⁷⁶ Artículo 121 de la Ley 20628.

⁷⁷ Artículo 126, inciso a), de la Ley 20628.

⁷⁸ Comentario N° 8.1 al artículo 4 del MCOCDE.

país no interrumpirán la continuidad de la permanencia en territorio argentino⁷⁹, de manera que dichas ausencias no obstaculizarán la posibilidad de obtener la residencia en Argentina⁸⁰.

No obstante, la presunción antes comentada también contempla una serie de excepciones que analizaremos a continuación.

IV.2.2. Supuesto excepcional

El artículo 126 de la LIG (20628) regula la situación de ciertas personas físicas que, a pesar de encontrarse presentes en el país en forma permanente, por determinados motivos no son considerados residentes en Argentina a efectos tributarios. Esto constituye una excepción de la regla general de la residencia que desarrollan los artículos anteriores aunque sólo se aplica a las personas con nacionalidad extranjera. Los cuatro supuestos que contempla la norma pueden ser divididos en dos grupos.

El primer grupo incluye a los dos incisos iniciales y se refiere a personas físicas que están cumpliendo en el país funciones protocolares o de representación oficial, ya sea para otros Estados (inc. a) o para organismos internacionales en los que la Argentina es parte (inc. b)⁸¹. En ambos incisos se contemplan a los familiares que los acompañen, que son tratados igualmente como no residentes.

El segundo grupo abarca los últimos dos incisos y se relaciona con situaciones laborales o académicas de ciertas personas extranjeras. El artículo habla, por un lado, de trabajadores que requieran la permanencia en Argentina por un plazo de 5 años (inc. c) y, por el otro, de estudiantes que deseen cursar sus estudios o investigadores que vayan a llevar adelante investigaciones en el país, en tanto mantengan la autorización temporaria otorgada a tales fines y se den ciertos requisitos que menciona el precepto (inc. d)⁸². En esta ocasión sólo se

⁷⁹ Las ausencias temporarias que no superen los 90 días, consecutivos o no, dentro de cada período de 12 meses, no interrumpen la continuidad de la permanencia en el país (Primer art. s/n a cont. del art. 165, 1º párr., DR 1344/98).

⁸⁰ Artículo 119, inciso b), de la Ley 20628.

⁸¹ “No revisten la condición de residentes en el país: a) Los miembros de misiones diplomáticas y consulares de países extranjeros en la República Argentina y su personal técnico y administrativo de nacionalidad extranjera que al tiempo de su contratación no revistieran la condición de residentes en el país... así como los familiares que no posean esa condición que los acompañen. b) Los representantes y agentes que actúen en Organismos Internacionales de los que la Nación sea parte y desarrollen sus actividades en el país, cuando sean de nacionalidad extranjera y no deban considerarse residentes en el país... al iniciar dichas actividades, así como los familiares que no revistan la condición de residentes en el país que los acompañen” (art. 126, incs. a) y b), Ley 20628).

⁸² “No revisten la condición de residentes en el país... c) Las personas de existencia visible de nacionalidad extranjera cuya presencia en el país resulte determinada por razones de índole laboral debidamente acreditadas,

contemplan a los familiares de los trabajadores, que son tratados igualmente como no residentes, pero nada se dice sobre los familiares de los estudiantes o investigadores. De ello se deriva que en este último caso no tendrían la condición de residentes en el extranjero. Esta omisión resulta a todas luces inentendible e injusta, ya sea que se haya producido de manera involuntaria o deliberada.

V. Conclusiones

Este trabajo busca determinar la vinculación que existe entre el concepto de residencia fiscal para las personas físicas en la normativa argentina (interna y convencional) con el que recoge el MCOCDE.

La noción de residencia del MCOCDE se encuentra contemplada en su artículo 4, complementada por los artículos 1 y 3, y su alcance resulta vital para la aplicación de los CDI, ya que ésta dependerá en última instancia de que el contribuyente sea residente en al menos uno de los Estados Contratantes. El primer párrafo del artículo 4 establece pautas para determinar cuándo existe residencia por parte del contribuyente pero, a decir verdad, no brinda ninguna noción expresa del término “residencia” sino que remite esta cuestión a la definición de la normativa interna de cada Estado Contratante. Si embargo, no se trata de una remisión en blanco sino que existen ciertos requisitos a los que debe ajustarse la normativa interna para que el concepto de residencia sea válido a los fines del tratado. La vinculación de este precepto con la normativa argentina es analizada tanto desde la normativa convencional (CDI) como la interna.

En cuanto a la normativa convencional podemos que decir que existe una estrecha relación entre la noción de residencia del MCOCDE y los CDI firmados por Argentina, ya que en líneas generales los convenios siguen los parámetros del MCOCDE. De los 17 tratados sólo dos se apartan manifiestamente del Modelo (Australia y Bolivia) mientras que los restantes, aunque con algunos matices, se alinean con tales parámetros. Hay que decir el único que sigue al pie de la letra el MCOCDE es el CDI firmado con España en 2013.

que requieran su permanencia en la República Argentina por un período que no supere los 5 años, así como los familiares que no revistan la condición de residentes en el país que los acompañen. d) Las personas de existencia visible de nacionalidad extranjera, que ingresen al país con autorizaciones temporarias otorgadas de acuerdo con las normas vigentes en materia de migraciones, con la finalidad de cursar en el país estudios secundarios, terciarios, universitarios o de posgrado, en establecimientos oficiales o reconocidos oficialmente, o la de realizar trabajos de investigación recibiendo como única retribución becas o asignaciones similares, en tanto mantengan la autorización temporaria otorgada a tales efectos” (art. 126, incs. c) y d), Ley 20628).

En cuanto a la normativa interna, también podemos decir que existe una estrecha relación con la noción de residencia del MCOCDE, ya que el Modelo no da una definición expresa sino que remite al ordenamiento jurídico interno de cada Estado, en este caso el argentino. Sólo resta corroborar si la norma interna argentina respeta los criterios (positivos y negativos) que establece la OCDE.

El criterio positivo se encuentra cumplido ya que la normativa interna alcanza generalmente a la renta y el patrimonio mundial de las personas físicas a partir del criterio del domicilio (Impuesto a los Bienes Personales)⁸³ y de la residencia (Impuesto a las Ganancias). Si bien es cierto que en algún momento la norma recurre al criterio de la nacionalidad en la LIG (20628), también es cierto que inmediatamente lo supedita a que no haya perdido la condición de residente. Se puede afirmar que la normativa ha hecho énfasis en el concepto subjetivo de residencia basado en el *animus vivendi* (intención de residir) y, por lo tanto, siguiendo al MCOCDE, se sujeta la renta y el patrimonio mundial.

El criterio negativo también es respetado, ya que no existen supuestos de residencia o domicilio en los que únicamente se grave a los sujetos por la renta de fuente nacional o el patrimonio situado en territorio argentino. El artículo 126 de la LIG (20628) ha suscitado ciertas dudas, ya que los sujetos allí mencionados sólo tributan por la renta de fuente argentina. Pero no debemos olvidar que este precepto justamente los trata como no residentes, de manera que se respeta el mencionado criterio negativo. Cosa diferente hubiera sido que la LIG (20628) los considerase como residentes en territorio argentino.

A partir de lo expuesto, podemos concluir respondiendo al interrogante planteado: ¿La noción de residencia de las personas físicas en la normativa argentina es afín, contraria o indiferente a la del MCOCDE? Por un lado, la gran mayoría de la norma convencional argentina es afín con el Modelo, ya que de los 17 CDI sólo dos se apartan de su redacción. Por otro lado, la norma nacional interna también es afín a los parámetros de la OCDE, ya que la noción de residencia fiscal de las personas físicas respeta los criterios positivos y negativos del artículo 4.1 del MCOCDE, que remite a la normativa interna de cada Estado Contratante.

⁸³ Recordemos que el criterio del domicilio en nuestro país se acaba reconduciendo generalmente al de la residencia, según el artículo 3 de la LPT (11683), que remite al Código Civil.

VI. Bibliografía

- AMERICAN LAW INSTITUTE, *International Aspects of United States Income Taxation II*, Filadelfia, 1992;
- ARRESPACOHAGA, P., *Planificación fiscal internacional*, Marcial Pons, Madrid, 1998;
- CALDERÓN CARRERO, J. M. Y MARTÍN JIMÉNEZ, A., “Artículo 3 MC OCDE. Residencia”, *Comentarios a los convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal concluidos por España* (Coord.: José Ramón Ruiz García y José Manuel Calderón Carrero), Fundación Pedro Barrié de la Maza. Instituto de Estudios Económicos de Galicia, La Coruña, 2004;
- CALDERÓN CARRERO, J. M., “Artículo 4”, *Comentarios a la ley del impuesto sobre la renta de no residentes*, Ed. Civitas, Madrid, 1999;
- CARMONA FERNÁNDEZ, N., “Ámbito de aplicación de los convenios de doble imposición”, *Convenios Fiscales Internacionales*, CISS, Valencia, 2005;
- GARCÍA PRATS, F. A., “Los modelos de convenio, sus principios rectores y su influencia sobre los convenios de doble imposición”, *Revista Crónica Tributaria*, Nº 133/2009 (101-123), 2009, pp. 101-123;
- HATTINGN, J., “The role and function of Article 1 of the OECD Model”, *Bulletin for International Fiscal Documentation*, Nº 11, 2003, p. 546;
- MAISTO, G., “Residence of individuals and the Italy-France Tax Treaty”, *European Taxation*, 45, 1999, pp. 42-48;
- MARINO, G., *La residenza nel Diritto Tributario*, CEDAM, Padova, 1999;
- MARTÍN JIMÉNEZ, A., “The 2003 Revision of the OECD Commentaries on the Improper Use of Tax Treaties: A case for the Declining Effect of the OECD Commentaries?”, *Bulletin for International Fiscal Documentation*, N1, 2004, pp. 17-30;
- PIRELLI, E., “La residencia fiscal y el domicilio de las personas físicas”, *Convenios para evitar la doble imposición internacional* (Dir.: Fernando García), La Ley, Buenos Aires, 2010, pp. 185-192;
- RAJMILOVICH, D., “Las convenciones (CDI) firmadas por la República Argentina”, *Tratado de Derecho Internacional Tributario* (Dir.: Rubén Asorey y Fernando García), Tomo I, La Ley, Buenos Aires, 2013;
- ROHATGI, R., *Basic International Taxation*, Kluwer Law International, La Haya, 2002;

- SALASSA BOIX, R., "El Convenio de Doble Imposición suscrito entre Chile y Argentina: denuncia y comparación con el Modelo de Convenio de la OCDE", *Revista de Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso*, Chile, Vol. 2, diciembre-2012, pp. 519-531 y "Modificaciones y fundamentos del nuevo convenio para evitar la doble imposición suscrito entre Argentina y España (2013)", *Revista cordobesa de Derecho internacional público (ReCorDip)*, V. 1, Nº 1, julio 2013, Córdoba-Argentina;
- SCALONE, E., "El concepto de residencia de las personas físicas", *Tratado de Derecho Internacional Tributario* (Dir.: Rubén Asorey y Fernando García), Tomo II, La Ley, Buenos Aires, 2013;
- SHANNON, H. A., "The general definition of residence under United States income tax treaties", *Intertax*, Nº 8-9, 1998, pp. 204-215;
- VEGA BORREGO, F. A., "Artículo 4 MC OCDE. Residencia", en *Comentarios a los convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal concluidos por España* (Coord.: José R. Ruiz García y José M. Calderón Carrero), Fundación Pedro Barrié de la Maza. Instituto de Estudios Económicos de Galicia, La Coruña, 2004;
- VOGEL, K; SHANNON, H. A.; DOERNBERG, R. L. Y VAN RAAD, K., *United States Income Tax Treaties*, Kluwer, Boston, 1989.