

Aequitas. Revista de la Facultad de Ciencias Jurídicas de la
Universidad del Salvador
ISSN 2313-9706
Núm. 43, Vol. 20, [pp. 1-14]

Cuando los convenios también evolucionan: Argentina-Francia y tres momentos para evitar la doble imposición

Tax Treaties Evolve Too: Argentina-France and Three Stages in Avoiding Double Taxation

Leandro Hernán Caja*

RESUMEN

En el presente artículo se analiza la evolución del Convenio entre la República Argentina y la República Francesa para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de tributos sobre la renta y el patrimonio. A partir de la reciente aprobación por el Congreso de la Nación, en 2026, del Protocolo de Enmienda suscripto en 2019, se examinan las principales modificaciones introducidas al Convenio, su impacto en la distribución de la potestad tributaria entre ambos estados y los aspectos pendientes para su incorporación definitiva al ordenamiento jurídico interno.

PALABRAS CLAVE: convenio para evitar la doble imposición, Argentina-Francia, Protocolo de Enmienda, tributación internacional, potestad tributaria

ABSTRACT

* Abogado (Universidad del Salvador), profesor en Ciencias Jurídicas (Universidad del Salvador), especialista en Derecho Tributario (Universidad de Belgrano), diplomado en Contrataciones con el Estado (Universidad del Museo Social Argentino) y doctorando en Ciencias Jurídicas (Universidad del Salvador). Docente en la cátedra de Finanzas Públicas y Derecho Tributario (Universidad del Salvador) y capacitador en Contrataciones Públicas (Instituto Nacional de la Administración Pública).

This article examines the evolution of the Convention between the Argentine Republic and the French Republic for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with respect to Taxes on Income and Capital. Following the Argentine Congress's approval in 2026 of the Protocol of Amendment signed in 2019, the article analyzes the principal changes introduced to the Convention, their impact on the allocation of taxing rights between the two States, and the outstanding steps required for its definitive incorporation into the domestic legal system.

KEYWORDS: *Double Taxation Convention; Argentina–France; Protocol of Amendment; International Taxation; Taxing Rights*

1. Introducción

El análisis de las modificaciones introducidas por el Protocolo de Enmienda exige, como paso previo, precisar el marco normativo y los conceptos fundamentales que sustentan la materia. En consecuencia, corresponde examinar, en primer término, la evolución del Convenio entre la República Argentina y la República Francesa para evitar la doble imposición, como base para el desarrollo de las cuestiones que serán analizadas a continuación.

La doble imposición internacional se configura cuando una misma renta, patrimonio o manifestación de capacidad contributiva queda sometida a imposición por dos o más estados respecto de un mismo contribuyente, durante un mismo período fiscal y por un mismo hecho imponible. Esta situación genera una carga tributaria adicional que puede obstaculizar las inversiones, el comercio internacional y la movilidad de las personas y las empresas. En ese contexto, los convenios para evitar la doble imposición constituyen instrumentos de derecho internacional destinados a distribuir la potestad tributaria entre los estados contratantes, eliminando o atenuando los supuestos de doble

gravamen mediante mecanismos como la exención o el reconocimiento de créditos fiscales.

En ese marco, el antecedente normativo en la materia del presente análisis es el Convenio entre el gobierno de la República Argentina y el gobierno de la República Francesa para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio, suscripto en la ciudad de Buenos Aires el 4 de abril de 1979. El instrumento fue aprobado por la Ley n.º 22357, publicada en el Boletín Oficial el 30 de diciembre de 1980, y entró en vigor el 1.º de marzo de 1981¹.

II. Principales aspectos del Convenio de 1979

En términos generales, el Convenio permite que un residente fiscal argentino con rentas en Francia, o un residente fiscal francés con rentas en Argentina, no quede sujeto a una doble imposición respecto de una misma manifestación de capacidad contributiva².

En razón de lo anteriormente expuesto, es dable señalar que el artículo 4.º del Convenio definió que el término residente:

(...) A los efectos del presente Convenio, 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. 2. Cuando en virtud de las disposiciones del apartado 1, una persona física resulte residente en ambos Estados, el caso se resolverá según las siguientes reglas: **a) Esta persona será**

¹ Embajada de la República Argentina en Francia (1979).

² En términos sencillos, la capacidad contributiva puede entenderse como la medida de la riqueza que posee una persona y que justifica que deba pagar tributos. Desde una perspectiva jurídica, constituye el presupuesto material de la imposición y se manifiesta a través de distintos signos reveladores de riqueza. Así, esa capacidad se exterioriza de manera inmediata mediante la renta y el patrimonio, y de manera mediata a través del consumo.

considerada residente del Estado donde tenga una vivienda permanente a su disposición. Si tuviera una vivienda permanente a su disposición en ambos Estados, se considerará residente del Estado con el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas (centro de intereses vitales); b) Si no pudiera determinarse el Estado en el que dicha persona tiene el centro de sus intereses vitales, o si no tuviera una vivienda permanente a disposición en ninguno de los Estados, se considerará residente del Estado donde viva de manera habitual; c) Si viviera de manera habitual en ambos Estados o no lo hiciera en ninguno de ellos, se considerará residente del Estado del que sea nacional; d) Si fuera nacional de ambos Estados o no lo fuera de ninguno de ellos, las autoridades competentes de los Estados resolverán el caso de común acuerdo. 3.- Cuando en virtud de las disposiciones del apartado 1. Una persona, excluidas las personas físicas, sea residente de ambos Estados, se considerará residente del Estado en que se encuentre su sede de dirección efectiva. (El destacado pertenece al autor)

Asimismo, el aspecto central del Convenio es el mecanismo previsto para eliminar la doble imposición internacional. Con ese propósito, se establecen en el mentado instrumento reglas específicas para cada uno de los estados contratantes, procurando evitar que una misma renta resulte gravada simultáneamente en la República Argentina y en la República Francesa.

En el caso de la República Argentina, el método adoptado consiste, con carácter general, en excluir de la base imponible argentina las rentas de fuente francesa obtenidas por residentes argentinos, evitando así que dichas rentas vuelvan a quedar sujetas a imposición en el ámbito interno, como por ejemplo se daría si un residente argentino obtiene ingresos por el alquiler de un inmueble ubicado en Francia y esos

ingresos ya tributan allí. Conforme al Convenio, la Argentina, en términos generales, no volverá a gravarlos al determinar el impuesto correspondiente.

Por su parte, la República Francesa combina el método de exención con el del crédito fiscal, según la naturaleza de la renta de que se trate. Mientras determinadas rentas quedan exentas de imposición en Francia cuando, de conformidad con el Convenio, son gravables en la República Argentina, otras continúan siendo imponibles en Francia, reconociéndose al residente francés un crédito por el impuesto efectivamente abonado en la República Argentina, con los límites previstos por el propio convenio. Un claro ejemplo se daría si una empresa francesa percibe regalías provenientes de la Argentina y sobre ellas ya se practicó la retención prevista por el Convenio, entonces Francia podrá gravar esas rentas, pero deberá reconocer como crédito el impuesto abonado en la Argentina, evitando así que el contribuyente soporte una doble carga tributaria sobre el mismo ingreso.

En otras palabras, el Convenio busca que un mismo ingreso no sea gravado dos veces. Si un contribuyente ya pagó el impuesto en uno de los estados contratantes, el otro estado, según el tipo de renta, deberá eximir ese ingreso o reconocer el impuesto ya abonado mediante un crédito fiscal.

Al respecto, el Convenio de 1979 fue posteriormente actualizado mediante el Protocolo Modificatorio, aprobado el 15 de agosto de 2001, el que introdujo diversas modificaciones a su texto con el propósito de adecuarlo a la evolución de las relaciones tributarias internacionales. Entre los cambios más relevantes, incorporó el concepto de “establecimiento permanente” para la prestación de servicios cuando las actividades se desarrollen por un período superior a 183 días dentro de un lapso de doce meses.

Es decir, a partir de las modificaciones introducidas por el Protocolo, cuando una empresa de uno de los estados contratantes presta servicios en el territorio del otro

durante más de 183 días dentro de un período de doce meses, se considera que posee una presencia económica suficientemente significativa como para configurar un establecimiento permanente. En consecuencia, el estado en cuyo territorio se desarrollan efectivamente las actividades queda facultado para ejercer su potestad tributaria sobre las rentas atribuibles a dichos servicios, evitando que una presencia prolongada escape a la tributación que corresponda.

Si bien el Protocolo Modificatorio de 2001 representó una actualización significativa del convenio, la dinámica del derecho tributario internacional hizo necesaria una nueva revisión del instrumento. Con ese objetivo, el Poder Ejecutivo Nacional remitió al Honorable Congreso de la Nación, mediante mensaje del 5 de junio de 2024, el proyecto de ley para la aprobación del Protocolo de Enmienda suscripto en 1919. Tras el tratamiento legislativo correspondiente, el Congreso de la Nación aprobó el Protocolo en junio de 2026, incorporando una nueva etapa en la evolución del Convenio entre la República Argentina y la República Francesa para evitar la doble imposición³.

El Protocolo de Enmienda actualiza diversos aspectos sustanciales del Convenio de 1979 y de su Protocolo complementario. Entre las modificaciones más relevantes, redefine el concepto de establecimiento permanente, sustituye las disposiciones aplicables a dividendos, intereses, regalías y ganancias de capital, e incorpora nuevas reglas vinculadas con la tributación de las regalías provenientes del uso o de la concesión del uso de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas.

³ Conforme Honorable Cámara de Diputados de la Nación (2024 y 2026), “Mensaje N.º 40/2024 y Proyecto de Ley. Aprobación del Protocolo de Enmienda al Convenio entre el Gobierno de la República Argentina y el Gobierno de la República Francesa a fin de evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio”, disponible en: <https://www.diputados.gov.ar/proyectos/resultado.html> (consulta: 16 de julio de 2026). Del sitio oficial surge el trámite parlamentario del proyecto, la media sanción otorgada por el Honorable Senado de la Nación el 18 de marzo de 2026 y la sanción definitiva por la Honorable Cámara de Diputados de la Nación el 24 de junio de 2026.

Asimismo, introduce adecuaciones en el Protocolo complementario mediante la incorporación, sustitución y reenumeración de diversas disposiciones.

Sentado el marco normativo y la evolución legislativa del Convenio, corresponde ahora analizar las modificaciones introducidas por el Protocolo de Enmienda. Como adelantamos, este último incorpora nueve modificaciones relevantes, tanto al texto del Convenio de 1979 como a su Protocolo complementario. Algunas de ellas redefinen institutos esenciales del derecho tributario internacional, mientras que otras actualizan los criterios de distribución de la potestad tributaria entre los estados contratantes o incorporan precisiones interpretativas destinadas a adecuar el instrumento convencional a los estándares internacionales vigentes.

A continuación, se desarrollan las principales modificaciones siguiendo el orden previsto en el propio Protocolo de Enmienda.

III. La redefinición del establecimiento permanente y la actualización de las principales reglas de tributación

El artículo 1 del Protocolo de Enmienda sustituye el apartado 3 del artículo 5 del Convenio, el cual queda redactado de la siguiente manera:

El término ‘establecimiento permanente’ también comprende: a) Una obra de construcción o un proyecto de instalación sólo si dura más de seis (6) meses. b) La prestación de servicios, incluidos los servicios de consultoría, por una empresa a través de empleados u otro personal contratado para ese propósito, siempre que dichas actividades se desarrollen en un Estado, para un mismo proyecto o proyectos conexos, durante un período o períodos que totalicen más de ciento ochenta y tres (183) días dentro de un período de doce (12) meses.

En términos prácticos, esta modificación amplía los supuestos en los que una empresa puede quedar sometida a tributación en el otro estado contratante. A partir de la nueva redacción, no solo se considera la existencia de un lugar fijo de negocios, sino también la realización de determinadas actividades económicas durante un tiempo suficiente como para justificar el ejercicio de la potestad tributaria por parte del estado donde aquellas se desarrollan.

Así, cuando una obra de construcción o un proyecto de instalación se extiende por más de seis meses, o cuando una empresa presta servicios —incluidos los de consultoría— durante más de ciento ochenta y tres días dentro de un período de doce meses, se configura un establecimiento permanente. En consecuencia, el estado donde se ejecutan esas actividades podrá gravar las rentas atribuibles a ellas.

A modo de ejemplo, si una empresa francesa es contratada para construir una planta industrial en la República Argentina y la obra se prolonga durante ocho meses, la actividad configurará un establecimiento permanente, habilitando a la República Argentina a gravar las ganancias derivadas de esa obra. Del mismo modo, si una consultora francesa presta asesoramiento a una empresa argentina durante más de ciento ochenta y tres días dentro de un período de doce meses, la prestación de esos servicios también será considerada un establecimiento permanente, permitiendo a la República Argentina ejercer su potestad tributaria sobre las rentas obtenidas.

Por su parte, con la redefinición del concepto de establecimiento permanente, el Protocolo de Enmienda actualiza el régimen convencional aplicable a los dividendos, los intereses y las regalías, mediante las modificaciones introducidas en los artículos 10, 11 y 12 del Convenio. En términos generales, estas reformas redefinen la distribución de la potestad tributaria entre ambos estados respecto de las principales rentas derivadas del capital y de la explotación de activos intangibles, estableciendo nuevos límites a la

imposición en la fuente y adecuando el texto convencional a las actuales relaciones económicas internacionales.

A modo de ejemplo, cuando una sociedad residente en la República Argentina distribuye dividendos a un residente de la República Francesa, o cuando un residente francés percibe intereses o regalías provenientes de una fuente argentina, el Convenio determina cuál de los dos estados podrá gravar esas rentas y hasta qué límite podrá hacerlo, evitando que un mismo ingreso quede sometido a una doble imposición o a una carga tributaria excesiva. En definitiva, estas modificaciones fortalecen la seguridad jurídica de las operaciones transfronterizas, brindando mayor previsibilidad a los contribuyentes respecto del Estado con facultades para gravar cada tipo de renta y de los límites dentro de los cuales podrá ejercer dicha potestad tributaria.

IV. La incorporación de la cláusula de la nación más favorecida

El artículo 7 del Protocolo de Enmienda sustituye el punto 7 del Protocolo del Convenio, el que queda redactado de la siguiente manera:

En el caso en que, en virtud de un Acuerdo concluido con otro Estado luego del 6 de diciembre de 2019, la República Argentina acuerde una alícuota de imposición más baja o un tratamiento más favorable que los previstos en los artículos 5, 10, 11, 12, 13 o 14 del Convenio, esa alícuota o ese tratamiento más favorable resultará automáticamente aplicable a la República Francesa, en las mismas condiciones establecidas en el acuerdo celebrado con ese otro Estado, siempre que la disposición correspondiente resulte aplicable.

Esta modificación incorpora al Convenio la denominada cláusula de la nación más favorecida, un mecanismo destinado a garantizar que ninguna de las partes quede en una situación menos beneficiosa que la concedida por la Argentina a un tercer

estado, mediante un convenio celebrado con posterioridad. En otras palabras, si en el futuro nuestro país suscribiera un convenio para evitar la doble imposición con otro país y en él otorgara un tratamiento tributario más favorable —por ejemplo, una menor retención sobre dividendos, intereses o regalías, o un criterio más beneficioso para determinar la existencia de un establecimiento permanente—, ese mismo beneficio podrá extenderse automáticamente a la República Francesa, siempre que se cumplan las condiciones previstas en la propia cláusula. Para ser más claros: si la Argentina suscribiera un convenio para evitar la doble imposición con un tercer estado y acuerda que una empresa extranjera solo configurará un establecimiento permanente cuando preste servicios durante más de 270 días, dentro de un período de doce meses, en lugar de los 183 días previstos en el Convenio con Francia, entonces, en virtud de la cláusula de la nación más favorecida, Francia podría invocar ese tratamiento más beneficioso y exigir la aplicación del nuevo plazo, siempre que se cumplan las condiciones previstas en el propio Convenio.

Desde una perspectiva jurídica, esta incorporación otorga al Convenio un mecanismo de actualización automática respecto de determinados beneficios convencionales, evitando que el tratamiento otorgado a Francia quede desfasado frente a futuras negociaciones internacionales celebradas por la República Argentina. De esta manera, se favorece la estabilidad y el equilibrio del régimen convencional, reduciendo la necesidad de sucesivas renegociaciones para incorporar condiciones más beneficiosas ya reconocidas a terceros estados.

V. Reflexiones finales

El recorrido efectuado permite advertir que el Convenio celebrado entre la República Argentina y la República Francesa para evitar la doble imposición no

constituye un instrumento estático, sino un marco jurídico que ha debido adaptarse progresivamente a las transformaciones del comercio, de las inversiones y de las relaciones tributarias internacionales. Precisamente, los tres momentos destacados en el título del presente trabajo —1979, 2001 y 2026— reflejan distintas etapas de una misma evolución normativa: la celebración del Convenio original, su primera actualización mediante el Protocolo Modificatorio y la reciente aprobación legislativa del Protocolo de Enmienda suscripto en 2019.

La importancia de esta última reforma no reside en la creación de nuevos impuestos ni en la incorporación de hechos imposables hasta ahora inexistentes. Por el contrario, su finalidad consiste en actualizar las reglas conforme a las que la Argentina y Francia distribuyen entre sí el ejercicio de sus respectivas potestades tributarias. El Protocolo no crea una nueva carga fiscal, sino que procura determinar con mayor precisión cuándo, de qué manera y dentro de qué límites cada estado puede gravar una renta o un patrimonio vinculado con ambos territorios.

Las modificaciones analizadas ponen de manifiesto esa finalidad. La redefinición del concepto de establecimiento permanente permite reconocer que una empresa puede alcanzar una presencia económica suficientemente significativa en el territorio del otro Estado, aun cuando no cuente con una estructura física tradicional. La duración de una obra, de un proyecto de instalación o de una prestación de servicios pasa así a constituir un elemento relevante para determinar la existencia de un vínculo fiscal suficiente y, en consecuencia, para habilitar el ejercicio de la potestad tributaria del estado donde se desarrolla efectivamente la actividad.

Del mismo modo, la actualización del tratamiento aplicable a los dividendos, los intereses y las regalías contribuye a establecer reglas más claras respecto de determinadas rentas que, por su propia naturaleza, suelen involucrar a residentes,

pagadores y fuentes situados en jurisdicciones distintas. La fijación de límites a la imposición en la fuente y la determinación de los mecanismos de exención o crédito fiscal permiten reducir el riesgo de que un mismo ingreso sea gravado de manera excesiva en ambos países. Esta mayor precisión normativa favorece no solo a las empresas y a los inversores, sino también a las personas humanas que desarrollan actividades, poseen bienes u obtienen rentas en los dos Estados.

Particular relevancia adquiere la incorporación de la cláusula de la nación más favorecida. Mediante este mecanismo, el Convenio queda dotado de una herramienta de actualización futura, puesto que determinados tratamientos más beneficiosos que la República Argentina pudiera conceder posteriormente a un tercer estado podrán extenderse a la República Francesa, siempre que se cumplan las condiciones previstas en el propio instrumento. La cláusula evita que el Convenio quede rápidamente desactualizado frente a nuevas negociaciones internacionales y disminuye la necesidad de efectuar sucesivas reformas cada vez que se reconozcan condiciones más favorables en otros acuerdos.

Desde una perspectiva más amplia, estas disposiciones fortalecen la seguridad jurídica, en tanto, la previsibilidad en materia tributaria constituye un elemento central para la toma de decisiones económicas, en particular cuando se trata de inversiones que requieren planificación de largo plazo, desplazamiento de personal, financiamiento internacional o explotación transfronteriza de bienes y derechos.

Al mismo tiempo, un convenio para evitar la doble imposición no debe ser concebido únicamente como un mecanismo destinado a reducir cargas fiscales. También cumple una función de cooperación entre las administraciones tributarias y de protección de las bases imponibles de los estados contratantes. La eliminación de la doble imposición debe coexistir con herramientas que permitan prevenir la evasión,

desalentar la utilización abusiva de las disposiciones convencionales y evitar que determinadas rentas queden, por falta de coordinación, sin imposición efectiva en ninguno de los dos países. El equilibrio entre ambos objetivos —eliminar la doble imposición y preservar el ejercicio legítimo de la potestad tributaria— constituye uno de los desafíos centrales de la tributación internacional actual.

La aprobación del Protocolo por el Congreso de la Nación durante 2026 representa, por ello, un avance significativo y pone de manifiesto la conveniencia de profundizar la celebración y actualización de esta clase de acuerdos con otros estados. La celebración de nuevos convenios y la revisión de los ya existentes no deberían responder únicamente a una finalidad cuantitativa. No se trata simplemente de aumentar el número de acuerdos internacionales, sino de procurar instrumentos equilibrados, técnicamente sólidos y compatibles con la realidad económica de cada relación bilateral, como el que analizamos a lo largo del presente artículo.

En definitiva, la Enmienda de 2019, aprobada legislativamente en 2026, no supone una ruptura con el Convenio de 1979, sino la continuidad de un proceso de evolución iniciado hace más de cuatro décadas y profundizado mediante el Protocolo Modificadorio de 2001. Así, cuando los convenios también evolucionan, no solo cambia la redacción de sus artículos: se renueva el compromiso de los estados de ofrecer reglas claras, equilibradas y previsibles para quienes desarrollan actividades más allá de sus fronteras.

Referencias

Embajada de la República Argentina en Francia. (1979). *Convenio entre la República Argentina y la República Francesa para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuesto sobre la renta y el patrimonio*.
<https://efran.cancilleria.gob.ar/userfiles/TEXTO%20DEL%20CONVENIO.pdf>

Honorable Cámara de Diputados de la Nación. (2024). *Mensaje n.º 40/2024*.
<https://www.senado.gob.ar/parlamentario/comisiones/verExp/46.24/PE/PL>

Honorable Cámara de Diputados de la Nación. (2026). *Proyecto de ley: Aprobación del Protocolo de Enmienda al Convenio entre el Gobierno de la República Argentina y el Gobierno de la República Francesa a fin de evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio*.
<https://www.senado.gob.ar/parlamentario/comisiones/verExp/46.24/PE/PL>

Normativa

Ley 22357.