La doble imposición internacional en las relaciones económicas y comerciales

El incremento del comercio internacional y de las transacciones transfronterizas ha convertido a los Convenios de Doble Imposición en un instrumento indispensable para estimular los flujos de inversión extranjera y las relaciones comerciales a nivel mundial.

Inmaculada Martínez

Cada Estado, en virtud de su soberanía, dispone de potestades tributarias para determinar la normativa relativa a la cual los individuos quedarán sujetos al pago de los tributos. Este hecho da lugar irremediablemente a un escenario internacional en el que coexisten y se superponen jurisdicciones fiscales diferentes, cada una con sus propios criterios de exacción. Paralelamente a este fenómeno, el aumento de las relaciones comerciales internacionales provoca que un mismo individuo pueda presentar diversas conexiones con más de un país. Surgen de este modo las llamadas situaciones de doble imposición, en las que una misma persona, renta o bien podría resultar gravado dos o incluso más veces por la aplicación de la legislación fiscal de los diferentes Estados a los que se encuentra vinculado el sujeto pasivo y el hecho imponible en cuestión. Es en este punto donde los Convenios de Doble Imposición adquieren una relevancia fundamental, definiéndose como un Tratado internacional de carácter bilateral entre Estados cuya finalidad directa es la de evitar situaciones de desigualdad, de pérdida de eficiencia económica y

[Photos.com]/Thinkstock.

la desincentivación de las actividades de inversión que ocasiona el doble gravamen.

Con carácter general, los Estados utilizan dos principios para determinar la sujeción al pago de impuestos: el criterio de residencia efectiva de la persona física o jurídica, y el criterio de territorialidad, que hace referencia al lugar de la fuente del ingreso. Para apercibirnos de la importancia de los Convenios de Doble Imposición vamos a poner dos ejemplos en los que se escenifica cómo ambos criterios pueden entrar en conflicto generando el supuesto ordinario de doble imposición. Pensemos en un impuesto estatal que grava la totalidad de las rentas de un individuo que reside en dicho Estado, pero resulta que algunas de esas rentas provienen de otro país que a su vez aplica un criterio de gravamen en razón del lugar de obtención de las mismas. De la misma manera, pueden surgir conflictos aun empleando dos Estados el mismo criterio. Por ejemplo, una empresa puede ser considerada residente en un país en base a que el centro de sus actividades económicas se encuentra en su territorio y a la vez recibir la misma consideración en otro país en razón de que su sede central o de dirección efectiva se localiza en sus dominios. Si los países implicados no hubiesen celebrado un convenio, el sujeto pasivo se vería obligado a tributar dos veces por el mismo hecho imponible.

Dado el proceso de internacionalización de las actividades económicas y comerciales y el aumento de las transacciones transfronterizas, los beneficios y las ventajas que presenta la rúbrica de los Convenios de Doble Imposición son innegables para todos los agentes económicos. De un lado, refuerzan la certidumbre jurídica para los contribuyentes y constituyen un marco de seguridad y estabilidad para las relaciones comerciales y las inversiones que se lleven a cabo en los países signatarios. De otro, reducen el coste fiscal de las inversiones en el sentido de que la firma de un Tratado implica un abandono total o parcial de la potestad fiscal de los Estados implicados sobre determinadas rentas, como explicaremos más adelante.

Además de los Convenios de Doble Imposición, los Estados también pueden adoptar individualmente medidas unilaterales que entran en juego en ausencia de un Convenio Internacional. Se suele acudir a ellas cuando un Estado comienza a entablar relaciones económicas con países en desarrollo y con los que no existe convenio. Pero son los tratados bilaterales los que constituyen el mecanismo tradicional para evitar la doble imposición y los que han experimentado el mayor desarrollo.

Estos convenios han sido estructurados y dotados de contenido tomando como base los modelos propuestos por varias organizaciones internacionales, en los que se recogen una serie de criterios homogéneos y uniformes que orientan a los países miembros a la hora de su redacción. La existencia de tres modelos diferentes responde fundamentalmente a la finalidad que persiga el convenio, según se trate de un país desarrollado o en desarrollo. Mientras que los primeros, cuya presencia en el exterior suele ser significativa, buscan suavizar la elevada carga impositiva que pesa sobre sus residentes e inversores en el extranjero (al tiempo que resguarda las bases imponibles gravables en España), los países en desarrollo manejan estos instrumentos legales como mecanismos para la atracción de inversiones extranjeras que cooperen en su desarrollo económico, toda vez que aseguran su posición defensora de la imposición participando en las rentas que se hayan generado en su territorio.

Modelos de CDI

En este sentido, distinguimos en primer lugar el modelo elaborado por la OCDE, en el que predomina el lugar de residencia del contribuyente. En se-

gundo lugar, el modelo aprobado por la ONU, que sigue el mismo criterio anterior. Por último, el modelo elaborado en el marco de la Asociación Americana de Libre Comercio-Andino, en el que prevalece el criterio de exacción del origen de la renta.

Todos los países europeos, sin excepción, han adoptado el modelo aprobado por la OCDE para elaborar sus convenios, cuyo contenido está vertebrado por los siguientes aspectos:

En primer lugar, define el ámbito de aplicación del convenio, que comprende a todos los impuestos sobre la renta y que gravan las rentas mundiales de las personas físicas o jurídicas (es decir, abarca las ganancias de capital y las plusvalías). En segundo lugar, el convenio dedica gran parte de su articulado a delimitar la capacidad jurisdiccional de cada país, estableciendo fórmulas de reparto de la potestad tributaria entre los Estados signatarios del Tratado según la categoría de las rentas. En este sentido, los Convenios pueden atribuir la competencia fiscal de manera exclusiva al Estado de la fuente de la renta, como sucede generalmente con las retribuciones y pensiones públicas, o asignársela al Estado de residencia, como ocurre con las pensiones privadas, los beneficios empresariales (salvo que se hayan obtenido mediante establecimiento permanente), los sueldos y salarios (salvo excepciones), los rendimientos de profesionales liberales e independientes (salvo que el no residente opere con una base fija de actividad), de los profesores e investigadores y de los consejeros de administración (lugar de residencia de la sociedad) y las ganancias de capital de bienes muebles. Alternativamente, el convenio puede determinar la atribución de la competencia tributaria de manera compartida entre ambos países de forma plena (y atendiendo a la legislación nacional en el país de la fuente), o de forma limitada en el país de la fuente, que suele ser el caso de los dividendos, intereses y cánones, ganancias de capital inmobiliarias, y los rendimientos de artistas y deportistas, entre otras rentas.

En tercer lugar, estos instrumentos jurídicos contienen dos mecanismos concretos para corregir la doble imposición. Por un lado se encuentra el método de exención, según el cual el Estado de residencia del perceptor de la renta excluye de gravamen aquellas rentas que en virtud del convenio hayan sido reservadas al Estado de la fuente. Por otro, el método de imputación, en cuya virtud la renta percibida en el Estado de la fuente se va a integrar en la base imponible del perceptor de la misma a objeto de tributación en su país de residencia, pero se le permitirá deducir de la cuota el tributo satisfecho en el país de la fuente (imputación total) o el impuesto que correspondería satisfacer en el Estado de residencia si la renta se hubiera obtenido en el mismo (imputación parcial). No obstante, los Estados disponen de múltiples posibilidades a la hora de determinar las reglas acerca del modo en que deba efectuarse la exención y el cálculo de la imputación, por lo que requiere su consulta concreta.

Por último, es frecuente que estos instrumentos jurídicos contengan normas específicas destinadas a garantizar la correcta aplicación del mismo, como son el principio de no discriminación de los contribuyentes y el principio de procedimiento amistoso, que faculta a cualquier residente fiscal a instar un acuerdo amistoso entre los Estados implicados cuando considere que alguno de ellos ha adoptado una medida disconforme con el tratado. Asimismo, contienen normas de colaboración entre las administraciones fiscales con la finalidad de prevenir el fraude fiscal mediante el intercambio de información y la asistencia en la recaudación de los tributos. Fraude que podría resultar por ejemplo, cuando un contribuyente se beneficie indebidamente de la aplicación de un convenio orquestando una residencia

artificial o interesada en el Estado que más le convenga.

Actualmente, España tiene firmados noventa y cuatro convenios para evitar la doble imposición, de los cuales ochenta y cinco están en vigor y el resto permanece en estado de tramitación: Azerbayán, Kuwait, Namibia, Nigeria, Omán, Perú, República Dominicana, Senegal y Siria ::

CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN EN VIGOR (25-05-2012)

Estado contratante	Publicación BOE
Albania	15/03/2011
Alemania	08/04/1968
Arabia Saudi	14/07/2008
Argelia	22/07/2005
Argentina (1)	09/09/1994
Armenia	17/04/2012
Australia	29/12/1992
Austria (Renegociado)	06/01/1968
	02/10/1995
Azerbaiján (2)	
Barbados	14/09/2011
Bélgica (Renegociado)	04/07/2003
Bielorrusia (2)	
Bolivia	10/12/1998
Bosnia Herzegovina	05/11/2010
Brasil	31/12/1975
Bulgaria	12/07/1991
Canadá	06/02/1981
República Checa (Convenio antigua Checoslovaquia)	14/07/1981
Chile	02/02/2004
China	25/06/1992
Colombia	28/10/2008
Corea	15/12/1994
Costa Rica	01/01/2011
Croacia	23/05/2006
Cuba	10/01/2001
Dinamarca(Convenio y Protocolo) (4)	28/01/1974
	17/05/2000
	19/11/2008
Ecuador	05/05/1993
EE.UU. (Convenio y Protocolo)	22/12/1990
Egipto	11/07/2006
El Salvador	05/06/2009
Emiratos Árabes Unidos	23/01/2007
Eslovaquia (Convenio antigua Checoslovaquia)	14/07/1981
Eslovenia	28/06/2002
Estonia	03/02/2005
Filipinas	15/12/1994
Finlandia	11/12/1968
Francia (Renegociado)	12/06/1997
Georgia	01/06/2011
Grecia	02/10/2002
Hong Kong	14/04/2012
Hungría	24/11/1987
India	07/02/1995
Indonesia	14/01/2000
Irán	02/10/2006

Estado contratante	Publicación BOE
Irlanda	27/12/1994
Islandia	18/10/2002
Israel	10/01/2001
Italia	22/12/1980
Jamaica	12/05/2009
Japón	02/12/1974
Kazajstán	03/06/2011
Kirguizistán (2)	
Letonia	10/01/2005
Lituania	02/02/2004
Luxemburgo(Convenio y Protocolo)	04/08/1987
	31/05/2010
Macedonia	03/01/2006
Malasia	13/02/2008
Malta	07/09/2006
Marruecos	22/05/1985
Méjico	27/10/1994
Moldavia (2)	11/04/2009
Noruega (Renegociado)	10/01/2001
Nueva Zelanda	11/10/2006
Países Bajos	16/10/1972
Pakistán	16/05/2011
Panamá	04/07/2011
Polonia	15/06/1982
Portugal (Renegociado)	07/11/1995
Reino Unido	18/11/1976
Rumanía	02/10/1980
Rusia	06/07/2000
Serbia	25/01/2010
Singapur	11/01/2012
Sudáfrica	15/02/2008
Suecia	22/01/1977
Suiza (Convenio y Protocolo)	03/03/1967
Tadzhikistán(2)	
Tailandia	09/10/1998
Timor Oriental (Convenio Indonesia)	14/01/2000
Trinidad y Tobago	08/12/2009
Túnez	03/03/1987
Turkmenistán (2)	
Turquía	19/01/2004
Ucrania (2)	
U.R.S.S. (3)	22/09/1986
Uruguay	12/04/2011
Uzbekistán (2)	
Venezuela	15/06/2004
Vietnam	10/01/2006

Fuente: *Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas*.
(1) Argentina publicó el 29 de junio en su Boletín Oficial la denuncia del CDI con España. La ruptura entrará en vigor el 1 de enero de 2013.
(2) Ver convenio para evitar la doble imposición entre España y la URSS.
(3) El presente Convenio para evitar la doble imposición entre España y la URSS, se encuentra en vigor para los países antiguos miembros de la URSS, excepto para aquellos con los que existe Convenio en vigor. Asimismo este convenio ha dejado de estar en vigor para los siguientes países:
ARMENIA (desde el 10/10/2007), AZERBAYÁN (desde el 28/01/2008), GEORGIA (desde el 10/10/2007), KAZAJSTÁN (desde el 08/07/2008), UZBEKISTÁN (desde el 21/07/2010), MOLDAVIA (desde el 01/10/2007).En este último caso ya existe Convenio en vigor desde el 30 de marzo de 2009.
(4) Con efectos de 1 de enero de 2009, este CDI está denunciado por Dinamarca.