

La doble imposición internacional Vamos a hablar hoy sobre los aspectos de la doble imposición internacional, revisando uno de sus documentos de derecho positivo más relevantes, que es precisamente el convenio al respecto que la OCDE nos da. Existen determinados trabajos, y en concreto hoy vamos a ver uno que supone el prólogo a un libro editado por el Instituto de Estudios Fiscales sobre este tema, sobre la doble imposición internacional, y en el cual realiza la introducción José Luis de Juan, que da unos paradigmas o unos aspectos del convenio que merece la pena resaltar.

En cuanto a nuestra asignatura no se refiere en principio a derecho positivo, conviene también de alguna forma ver determinados aspectos como pueden ser estos referidos a lo que es este documento de cierta importancia como es el modelo de la OCDE. Dice José Luis de Juan respecto a este convenio que quizá la óptica más certera para enjuiciar el modelo del convenio sea la de considerarlo como una etapa más, todo lo señera que se quiera, en el lento e inacabable proceso de creación de un derecho que regule las relaciones fiscales internacionales. Entre las diversas ramas del derecho no hay ninguna probablemente tan permeable a las circunstancias históricas como el derecho fiscal. Y resulta un intento vano pretender apropiarse. Aprender en un momento dado, en unas cuantas normas, la variedad de relaciones que pueden darse entre empresas de diversos países. Dotar de fijeza a unos principios que llevan en sí mismos el jermen de lo mudable. Crear un derecho internacional fiscal es una labor ingrata que lleva a...

consigo muchas veces la obligación de destejer lo tejido el día anterior. La historia joven, por comparación a otras ramas del derecho, muestra bien a las claras lo titubeante de sus avances y lo escaso de sus conquistas definitivas. El modelo creado por la OCDE no escapa a este sino y son varias y variadas las razones para considerarlo como superable. En primer término, el modelo de la OCDE no es completo y desde luego no es perfecto. Nadie mejor situado para juzgar sus insuficiencias que sus propios autores. Prueba de ello es que el comité fiscal no se extinguió tras la publicación de su obra y siguió reuniéndose ininterrumpidamente sin desacelerar su ritmo de trabajo, creando nuevos grupos de estudio con el fin de perfeccionar el modelo y completarlo. Un examen crítico, extenso y detallado del texto no podemos hacerlo en este prólogo, dice José Luis de Juan. Solo podemos ir entresacando un tanto a la luz algunos de los temas que quedan todavía pendientes.

y que los delegados en el comité fiscal tienen encima de la mesa. Si intentásemos analizar todos los aspectos que eventualmente podrían ser objeto de revisión en el texto modelo, muy probablemente tendríamos que pasar revista no sólo a todos los artículos, sino a cada párrafo. Sin embargo, podemos apresurarnos a declarar que una cosa es señalar la laguna, la insuficiencia, la imperfección de tal o cual precepto del convenio y otra muy distinta en contrarresolución. Bueno, la experiencia enseña que tras largos debates sobre algún punto del convenio, la creación de un grupo de trabajo y muchas páginas de argumentos, la conclusión final es que la modificación que podría introducirse plantea más y más graves problemas que mantener intocado el precepto que se considera imperfecto o insuficiente. Por eso, nos atrevemos a asegurar que durante mucho tiempo el convenio modelo permanecerá sustancialmente siendo el que es y que experimentará, de hecho ha experimentado, muy pocas modificaciones de fondo y algunas de redacción, y posiblemente

también los comentarios se hagan un poco más extensos. Uno de los ejemplos más significativos para demostrar que el modelo y sus comentarios requieren todavía nuevos estudios en profundidad lo constituye el artículo 10 relativo a los dividendos. Gran parte de la temática referente a los movimientos internacionales de capitales está íntimamente ligada a las inversiones realizadas en forma de participación en el capital de sociedades extranjeras, bien sea de forma individualizada, bien a través de relaciones intersociales o mediante entidades intermedias como los fondos de inversión. Nada tiene de extraño que el régimen fiscal aplicable a los dividendos y a los beneficios de las sociedades constituya una de las piedras angulares de un tratado de doble imposición. Entran en juego múltiples consideraciones que deben de ser tenidas en cuenta en un modelo que tiene pretensiones de validez generalizada para un grupo de países. Neutralidad fiscal.

pedir discriminaciones de trato tanto en cuanto al origen de los dividendos cuanto a su destino, la incidencia presupuestaria que puede derivarse de una limitación al derecho de percepción de rentas, etc. Por otro lado, los sistemas fiscales ofrecen una variedad extraordinaria en cuanto al tratamiento fiscal de los dividendos. Frente al sistema clásico, que separa netamente el gravamen de la sociedad de la imposición de los dividendos cuando son percibidos por el accionista, considerando que ambos gravámenes por recaer sobre sujetos tributarios distintos no son susceptibles de un trato conjunto. Existen los sistemas también que integran ambos impuestos, de alguna manera tratando de evitar o aliviar la llamada doble imposición económica. Hay países, como por ejemplo la República Federal Alemana, que gravan los beneficios de las sociedades que quedan en reserva, con un tipo más amplio que los beneficios que se reparten. Otros países han preferido mantener, el doble gravamen, pero otorgando al accionista...

El derecho a reintegrarse de forma total o parcial del impuesto previamente soportado por la sociedad. La variedad de sistemas en este terreno y en este aspecto, como es lógico además, es muy grande. Pues bien, el comité fiscal de la OCDE, conociendo esta problemática, prefiere, por lógica, apuntarla a sus comentarios pero sin entrar en las consecuencias posibles con toda la profundidad que merece. El modelo contempla únicamente la llamada doble imposición jurídica de los dividendos, es decir, la que puede producirse por la superposición de impuestos sobre los dividendos ya percibidos por el accionista con independencia del que previamente ha grabado la sociedad que lo reparte. Es muy probable que la solución del modelo de la OCDE fuera, y es por ahora, la única solución viable, pero ello no es obstáculo para que se prosiga el trabajo buscando respuestas a las interrogantes que todavía subsisten. Por ejemplo. La OCDE debe tenerse en cuenta el nivel de imposición de cada país para determinar su derecho a grabar los dividendos.

que van a manos de accionistas residentes que viven en el extranjero? O dicho de otro modo, ¿un país con una imposición de los beneficios de la sociedad a tipos débiles no tendrá derecho a que se le reconozca una imposición en la fuente de los dividendos más alta que la de los países que gravan a la sociedad fuertemente? ¿Los países, por otro lado, que evitan la doble imposición económica de los dividendos pueden exigir una mayor imposición en la fuente sobre dichos dividendos frente a aquellos que no tienen ningún mecanismo de evitar la doble imposición económica? Estas interrogantes pueden multiplicarse sobre otros aspectos, todos interesantes, y que constituyen, desde luego, el sustrato económico de un

convenio de doble imposición internacional. Incluso aspectos tales como mayor o menor incentivo que un sistema u otro pueden significar para el posible inversor. Otro de los aspectos sobre el que el Comité Fiscal puede profundizar más, con vistas a la perfección del modelo de la OCDE,

es sin duda el concerniente a la tributación de las empresas de navegación marítima y aérea en el tráfico internacional. Pensemos en la incidencia que ello tiene, sobre todo desde el punto de vista del comercio. El transporte por mar o aire es una actividad que se desarrolla a lo largo y ancho del mundo en múltiples puertos y aeropuertos, donde las empresas cuentan con representaciones, consignatarios, etc. Otorgar el derecho a grabar a cada uno de los países donde las empresas de navegación cumplen una fracción de la actividad era impensable. Por eso la OCDE ha permanecido fiel al criterio de grabarlas en un solo lugar, en un solo punto. La elección de este punto ofrecía diversas alternativas. Por eso el comité de la OCDE, el comité fiscal, ha prescindido del país de matriculación o abanderamiento de la nave, cuya aleatoriedad desconocía. Podía optar por el país de residencia de la empresa, o bien por el país donde radica la sede de dirección efectiva.

Pero ha optado por este último criterio. Sin embargo, surgen dudas acerca de lo acertado de la elección, es decir, por la sede de dirección efectiva. Como es lógico, por cuanto al aparecer la sede de dirección efectiva es fácilmente mudable a otro país. Por lo tanto, si el comité de la empresa no tributa a la empresa, no puede ser que la empresa no tribute a la empresa. Y, por lo tanto, menos visto, un acercamiento a lo que es el modelo de doble imposición internacional, tema que tocamos en el programa y que viene reflejado de alguna forma en estos aspectos parciales de la doble imposición de los dividendos y del problema de la inversión.

Y, por último, el tema de las sedes de dirección efectiva de las empresas multinacionales. Y, como decimos, viene un poco tocado en el tema del prólogo del libro del Instituto de Estudios Fiscales sobre la doble imposición internacional por el autor José Luis de Juan.