

... Carrera Derecho, Asignatura Hacienda Pública I, título, Aspectos de la doble imposición internacional. Autor, Pablo de Diego Ángeles. Fecha de grabación, 25 de febrero del 83. Fecha de emisión, 9 de marzo del 83. Vamos a hablar hoy sobre los aspectos de la doble imposición internacional, revisando quizá uno de sus documentos de derecho positivo más relevantes, que es precisamente el convenio de la OCDE al respecto. Existen determinados trabajos, y hoy en concreto 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 que realiza su introducción José Luis de Juan que da quizá 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 de alguna forma también ver determinados aspectos como puede ser este referidos a lo que es un documento importante como es como digo el convenio internacional 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 señala 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 la circunstancia histórica como el derecho fiscal y resulta un intento vano pretender aprehender 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, etc. Crear un derecho internacional fiscal es una labor ingrata que lleva 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 su signo 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.

[illegible]

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 relación. Posiblemente también los comentarios se hagan un poco más extensos. Quizá 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 o 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. La búsqueda de una neutralidad fiscal, impedir 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 a agravar tales 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 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 alto 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, como es lógico, es muy grande. Pues bien, el Comité Fiscal de la OCDE, conociendo esta problemática, prefiere lógicamente apuntarla a sus comentarios, pero sin entrar en las consecuencias posibles con toda la profundidad que merecía. El modelo contempla un

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. Ello no es obstáculo para que se prosiga el trabajo buscando respuestas a las interrogantes que todavía subsisten. Por ejemplo, ¿debe de tenerse en cuenta el nivel de imposición de cada país para determinar su derecho a grabar los dividendos que van a manos de residentes que viven en el extranjero? ¿Accionistas? Perdón, 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 la sociedad.

de los dividendos más alta que la de los países que graban 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. Las 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 el mayor o menor incentivo que un sistema u otro puede significar para un posible inversor. Otro de los aspectos sobre los 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 transnacional. Y, por último, el tráfico internacional. Pensemos en la incidencia que ello tiene, sobre todo en el tráfico internacional.

es 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 inmatriculación o banderamiento de la nave cuya aleatoriedad es conocida. 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 en la dirección, como es lógico, por cuanto al parecer la sede de dirección efectiva

es fácilmente mudable a otro país. Pensemos en el caso de determinados paraísos fiscales como existen en el mundo. En cuyo caso, bien puede resultar que la empresa no tribute ni en el país de residencia del naviero, ni en el país en cuyos puertos toque, ni por supuesto en el dicho paraíso fiscal. A la vista de esta experiencia, puede suceder que el comité, de momento no lo ha hecho, se plantee la cuestión de variar el criterio hoy mantenido o establecer algunos criterios supletorios. Con esto ha quedado visto más o menos una especie de acercamiento a lo que es el modelo de doble imposición internacional, tema que tocamos en el programa y que de alguna forma viene reflejado en esta lectura que acabamos de realizar, una lectura un poco libre del prólogo de José Luis de Juan. Gracias.