

DR 29 268

Hola, buenas noches. Como cada viernes y a esta misma hora, aquí iniciamos Revista de Derecho. Durante ochenta y cinco minutos podréis escuchar este programa elaborado por los profesores de la Facultad de Derecho y el CEMAP de la Universidad Nacional de Educación a distancia.

Un tiempo de radio que dedicaremos a comentar y analizar temas del mundo jurídico que esta noche girarán en torno a las asignaturas de cuarto curso. A continuación enumeramos los contenidos que compondrán esta noche la Revista de Derecho. En primer lugar, cuestiones de actualidad financiera y tributaria.

Los profesores Palau y Martínez Lafuente nos comentarán la doble imposición internacional. Seguirá Civil 3 con el profesor Álvarez Carballo que nos hablará del cambio de rango. El profesor Faveiro de Administrativo 2 finalizará el tema Régimen básico de los bienes públicos.

De los conflictos colectivos nos hablará el profesor Malpartida Morano de Derecho del Trabajo. Y finalizaremos la revista con Procesal. El profesor Saavedra nos comentará la demanda.

Como anunciábamos en el sumario, los primeros minutos los vamos a dedicar a cuestiones de actualidad financiera y tributaria. El tema elegido para esta noche por los profesores Carlos Palau y António Martínez Lafuente es la doble imposición internacional. La doble imposición existe cuando se produce la incidencia de dos o más impuestos sobre un mismo sujeto en el mismo periodo y estos impuestos son de naturaleza análoga aunque no idéntica.

A continuación los señores Palau y Lafuente nos contarán las diferentes clases de doble imposición y analizarán sus causas. Buenas noches. En el año pasado se han ratificado por España tres convenios para evitar la doble imposición internacional con tres países muy distintos.

Un país en vías de desarrollo, Túnez, un país altamente desarrollado, europeo, el Luxemburgo y otro país europeo también pero perteneciente al área de los países socialistas como Hungría. Lo cual quiere decir que la actividad de celebración de convenios de doble imposición se mantiene viva en nuestro país y esto nos permite en estas emisiones que llamamos genéricamente de temas de actualidad financiera y tributaria hacer una referencia forzosamente escueta porque el tema es enormemente complejo a este problema de la doble imposición internacional. Empecemos por definir el concepto de doble imposición internacional.

Hay doble imposición cuando se produce la incidencia de dos o más impuestos, en este segundo caso se hablaría de pluriposición, en un mismo periodo sobre un mismo sujeto aunque aquí pueden surgir problemas porque la exigencia formal de que se trate del mismo sujeto excluiría la doble imposición en supuestos en que se puede dar, por ejemplo, en relación con una sociedad y sus socios y finalmente debe tratarse de impuestos de naturaleza análoga

aunque no estrictamente idéntica porque, por ejemplo, se produce doble imposición y es quizá el caso más frecuente en relación, por ejemplo, con la renta cuando en un país grava esta renta un impuesto de naturaleza personal y en otro país uno de naturaleza real. Voy a referirme brevemente a las clases de doble imposición y a sus causas para ceder enseguida la palabra al profesor Martín de la Fuente que está como de costumbre conmigo para continuar con el tema. Pues bien, existen dos clases de doble imposición.

Nos hemos referido ya a la doble imposición internacional pero existe también una doble imposición interna que se produce dentro de un mismo estado bien porque inciden sobre una misma materia impuestos estatales o porque inciden sobre ella impuestos pertenecientes a entes territoriales distintos. No vamos a tratar de la doble imposición interna sino de la doble imposición internacional cuya evitación es uno de los problemas fundamentales de los que se ocupa el derecho internacional tributario junto quizá con las medidas para evitar la evasión o fraude fiscal internacional. ¿Por qué se realizan estos esfuerzos para evitar la doble imposición internacional? Por una parte porque existen razones de evidente justicia.

No es equitativo que una persona sea más intensamente gravada por impuestos por el hecho de que realice actividades que rebasan los límites geográficos de un estado mientras que esas mismas actividades si se mantienen dentro de la jurisdicción de un solo estado serían menos gravadas. Pero esta razón equitativa no es nunca suficiente para mover a los estados a una política de acuerdos internacionales si no fuera porque es evidente que esta imposición constituye un obstáculo importante para el comercio internacional y para los movimientos internacionales de capitales. ¿Cuáles son las causas de la doble imposición internacional? ¿Por qué se produce la doble imposición? Resumiendo, se puede decir que se producen en primer lugar por la utilización por los estados para someter a imposición a supuestos o hechos que tienen algún elemento de extranjería, lo que se llaman puntos de conexión distintos, es decir, criterios de sujeción al poder impositivo de ese estado diversos.

Por ejemplo, si un estado somete a imposición la renta global de sus nacionales, cosa que no es frecuente, y otro estado en cambio somete a imposición la misma renta de las personas que residen en su territorio, tenemos un supuesto donde evidentemente se puede producir la doble imposición internacional cuando el nacional de un estado reside en el otro estado, o más frecuentemente aún, cuando se somete a imposición por un estado las rentas que se obtienen en ese territorio, en ese caso se llama el estado de la fuente, y por otro estado las rentas que perciben sus residentes, cualquiera que sea el lugar donde se obtenga. Pero también puede producirse la doble imposición por una distinta definición de un mismo punto de conexión. Imaginemos que en dos estados se utiliza el criterio de la residencia, pero que la residencia se define de manera distinta, por ejemplo, el lugar donde se posee una sede permanente, el lugar donde habitualmente se encuentra o permanece la persona, etc.

Bien, esta es una introducción al tema y ahora el profesor Martín de la Fuente continuará desarrollando estos aspectos. Muy bien, ese tema tan interesante de la doble imposición y la eliminación de la misma va ligado, como ya se ha dicho, a motivaciones económicas muy

importantes, pero en términos jurídicos tenemos que decir algo que pueden ustedes reflexionar sobre estas cuestiones porque sin duda son interesantes. Aparecen ligadas fundamentalmente la doble imposición a la problemática de la inversión extranjera en un país determinado.

Cuando el rendimiento de la inversión se transfiere al país de origen, tiene el estado donde se ha realizado la inversión derecho a grabarla. Si la respuesta es positiva, posiblemente llegaremos a la doble imposición. ¿Cómo vamos a eliminarla? El derecho español, y ya en términos estrictamente jurídicos, contempla la doble imposición en los impuestos en que esto se va a dar, que es renta, sociedades y, últimamente, el impuesto de sucesiones.

Pero veamos fundamentalmente la imposición sobre la renta y, sobre todo, la imposición sobre sociedades, que es donde se va a dar toda la problemática más intensa de la doble imposición. Nos dice la Ley Interna Española que cuando el contribuyente esté sometido por obligación universal de contribuir y aparezcan rentas grabadas a sí mismo en el extranjero, se deducirá la cantidad menor de las dos siguientes, aquella efectivamente pagada en el extranjero o la que procedía a pagar con arreglo al derecho español. De las dos cantidades se va a deducir sólo la menor, con lo cual se amortigua, de alguna forma, la doble imposición, pero no se elimina.

No se elimina porque la cantidad que se deduce es sólo la menor y puede ocurrir que el impuesto pagado en el extranjero sea superior al impuesto español. Por ejemplo, imaginen ustedes que estamos ante un rendimiento proveniente del extranjero que está grabado con un tipo impositivo superior al 35% que es el impuesto de sociedades español. Cuando la sociedad española tiene que declarar todas sus bases bajo una concepción de renta mundial, deducirá, eso sí, el impuesto extranjero, pero como es superior al 35% español, por una cantidad que sobrepase ese 35% habrá doble imposición.

De ahí que casi todos los países tiendan a medidas convencionales para repartir la porción de impuesto que puede grabarse, por decirlo así, en el origen de la renta y en la residencia del sujeto pasivo. Convenios de doble imposición que, como antes se ha indicado, el año pasado se han firmado tres, pero son, pasan de la treintena, aquellos que afectan a la imposición sobre la renta y a la imposición sobre sociedades. Estos convenios se caracterizan porque siguen un mismo patrón, un mismo patrón que además tiene una sensación de querer lo que se legisla perdure, y esto se consigue porque no se utilizan denominaciones de los impuestos concretos en cada país rigen, sino conceptos generales.

Convenios para evitar la doble imposición en renta y en patrimonio, y ahí incluimos obviamente el impuesto de sociedades. En estos convenios que siguen el modelo denominado de la OCDE, y a los que España se ha adherido firmando una porción de ellos, se regula la distribución de la potestad de imposición entre el país del origen de las rentas y el país de la residencia del sujeto pasivo. Normalmente al país pagador se le reserva la potestad de grabar un porcentaje de los rendimientos.

Por ejemplo, cuando se abonan dividendos, suele ser entre un mínimo de un 5 y un máximo de

un 15, para que así el país donde reside el sujeto pasivo pueda este impuesto pagado liviano del 5 del 15% descontarlo sin mayor problema. En algunos países donde el tráfico económico es importante, se llega incluso a regular una exención tributaria en el pago de los dividendos, como manifestación de renta más importante, al objeto de que sólo grave la imposición el país donde reside el sujeto pasivo. Podemos por tanto decir, desde el punto de vista jurídico, que la doble imposición interna aún internacional, perdón, aún sin convenio, se regula en la imposición de rentas, sociedades y sucesiones, y con convenio esta doble imposición se reduce algo más, incluso se elimina en algunos casos concretos y que de alguna forma viene a significar el reparto de potestad tributaria entre el país del origen de las rentas y el país donde reside el sujeto pasivo.

Y ya el profesor Palao podrá profundizar algo más sobre estas cuestiones. Ha aludido el profesor Martínez Lafuente al modelo de la OCDE. En realidad no es el modelo un convenio internacional, sino, como su nombre indica, es una propuesta, un modelo que se sugiere a los estados, que está sumamente elaborado y contrastado, y por tanto que facilita esta tarea de negociación de convenios internacionales.

Y quizás podemos decir algunas palabras más sobre esta actividad internacional de elaboración de modelos. Efectivamente la OCDE ocupa un rango destacado en esta tarea. Se ha ocupado este organismo de, sobre todo, convenios en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio, de los cuales el modelo vigente es uno aprobado por su comité fiscal en 1977, que sustituye a uno anterior de 1963, y otro modelo en materia de convenios de doble imposición internacional en los impuestos sobre las sucesiones y las donaciones, aprobado en 1982 y que reemplaza a un modelo anterior de 1966.

Pero hay que decir que también la Organización de las Naciones Unidas ha realizado una actividad en ese sentido, y en 1979 se aprobó un modelo también de convenio para la negociación de convenios de doble imposición entre países desarrollados y países en desarrollo que plantean problemas especiales, puesto que los países en desarrollo son países exportadores de materias primas y receptores en cambio de capitales, y por consiguiente a estos países les interesa que prime el principio de gravamen en el país de la Fuente antes que el principio de gravamen en el país de la Residencia. Quizás unas palabras más sobre la técnica de estos convenios a la que ya ha aludido el profesor Martín de la Fuente, pero resumiendo podemos decir que consiste en unas normas sobre distribución del poder de imposición según las diferentes materias impositivas, de manera que determinadas materias o objetos de gravamen se atribuyen para su imposición a sólo uno de los estados, se les concede a uno de ellos sólo el poder de imposición exclusiva, ya sea el estado de la Residencia o el de la Fuente. Normalmente en el estado de la Fuente se gravan las rentas obtenidas por medio de establecimientos permanentes en dicho estado o de lo que se llama base fija de profesionales o trabajadores independientes, las rentas de inmuebles, las rentas del trabajo dependiente realizado en ese país, las rentas de artistas y deportistas, mientras que el resto de las rentas de manera destacada, los beneficios industriales y comerciales no obtenidos por establecimiento permanente, las ganancias de capital mobiliario se gravan en el país de la Residencia.

Y respecto de los intereses y viviendas rentas del capital, existe la distribución del poder de imposición entre el país de la Fuente y el país de la Residencia que ha aludido Martín de la Fuente, en el sentido de que el país de la Fuente donde el capital se utiliza puede grabarlos pero limitadamente. Naturalmente cuando ambos países tienen el poder de imposición se admite una doble imposición que se evita por el convenio mediante alguno de los dos métodos siguientes, el que se llama método de exención, el país de la Residencia sencillamente no grava los rendimientos provenientes del país de la Fuente, o método de imputación que coincide con el que se utiliza en nuestro país para evitar la doble imposición. El país de la Residencia deduce de su impuesto la cantidad correspondiente al impuesto satisfecho en el extranjero pero, y esto es interesante porque aunque nuestro país establece esta limitación, también el modelo de la OCDE lo establece, salvo que se pacte lo contrario, hasta el límite del impuesto propio, es decir, que se deduce la cantidad, la proporción de la cuota tributaria sobre la renta global que corresponde a la porción de la base procedente del otro país.

Esto es lo que se llama imputación ordinaria ferente a la imputación íntegra que supondría la deducción sin límites del impuesto extranjero. Yo no sé si quiere ahora el profesor Matías de la Fuente añadir algo más. Pues sí, se podía decir que ya se ha explicado, ha intentado explicar lo que hay detrás de la doble imposición internacional, la problemática económica y comercial.

La Comunidad Económica Europea, donde España está integrada, tiene una serie de proyectos de directiva para, sin necesidad de acudir a total internacional, evitar la doble imposición mediante el clásico sistema de reparto de las fuentes. Se le dará cuando se apruebe la directiva, que ya parece que va a haber luz próximamente, un porcentaje de potestad de imposición al estado donde se pagas las rentas, pero sobre todo dejando la posibilidad, siempre amplia posibilidad, de que donde reside el sujeto pasivo pueda plantearse la exigencia, sin ningún tipo de trabas, del impuesto de sociedades que grava todas las rentas obtenidas en cualquier país comunitario. De esta forma, ya no por la vía convencional, sino por la vía de la integración en organismo supranacional, se evitará igualmente la temática de la doble imposición, que como han visto tiene un gran interés, sobre todo porque se apoya en circunstancias económicas y comerciales muy importantes.

Se encuentra ahora ante nosotros el profesor de la UNED de Derecho Civil, don Jesús María Álvarez Carballo, que va a desarrollar la charla correspondiente al día de hoy y con arreglo al programa previamente anunciado, lleva por título El Cambio de Rango. Buenas noches, profesor Álvarez Carballo.