

Escaneado por Biblioteca Judicial "Fernando Coto Albán"



“LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL SOBRE LA RENTA EN LAS SOCIEDADES MADRES-HIJAS”

LICDA. GINA ACUÑA SOLÓRZANO

SÍNTESIS

El poder fiscal de cada Estado en particular, ha contado siempre, con un componente geográfico estructural, denominado “territorio”, que ha generado la cadena político-fundamental: Estado-territorio-riqueza.

Sin embargo, en la actualidad, se presenta una realidad económica mundial, donde la unificación de un mercado a nivel supranacional, y la aparición de fenómenos de integración en las diferentes áreas, produce una reducción del poder que antiguamente ostentaba la soberanía fiscal estatal; en este sentido, anoto solo algunos ejemplos, como lo son el Acuerdo de Cartagena y el Mercosur en América del Sur, el fallido Mercado Común Centroamericano, los intentos de apertura comercial de México con la estipulación de Tratados de Libre Comercio, y la Comunidad Económica Europea (CEE).

Con ello sobreviene, que no será más el Poder Legislativo, la Asamblea Legislativa, el Parlamento, el Congreso, quienes escojan donde tasar la riqueza; sino que serán las empresas multinacionales, las que seleccionen el Estado donde pagar los impuestos respectivos. Se produce entonces, un rompimiento de la cadena político-fundamental, enunciada con anterioridad.

Los criterios de relación fiscal, se verán desde otra perspectiva, en que la riqueza transnacional que detentan las empresas multinacionales, será sumamente relevante, y en la

que a los Estados no les bastará conservar el control territorial, para conservar el control político; debido a que el monopolio político, depende de la estructura económica de la sociedad, y si ésta se internacionaliza, aquél se pierde.

La regla de la imposición global, a nivel de los países desarrollados, lo será la tasación mundial (world wide principle) por las rentas generadas en cualquier parte del mundo; mientras que los países subdesarrollados, se adhieren al criterio de la fuente de riqueza, y por tanto, al principio de territorialidad, como limitación espacial de la potestad tributaria estatal. Ni uno ni otro principio, contienen una fórmula general, aplicable a todos los Estados de manera unívoca, pues cada uno responde, a un conjunto de intereses que protegen, los cuales si se ponen en contraste, resultarán contradictorios.

La potestad tributaria de los Estados posee limitaciones internas y externas. Los límites internos, serán esbozados por medio de dos principios constitucionales fundamentales, el de legalidad (reserva de ley), y el de justicia tributaria; que a su vez, se traduce en los principios de igualdad tributaria, generalidad, capacidad contributiva, progresividad y tutela jurisdiccional. La territorialidad toma el puesto de límite espacial de la ley tributaria, dentro del cual la ley surte efecto, y determina los hechos que un Estado puede regular. En lo relativo al

concepto de renta nacional de un Estado, el problema de la doble imposición internacional —como límite político generalmente aceptado por los Estados—, se presenta fundamentalmente en materia del impuesto sobre la renta o impuesto al ingreso de las personas.

Partamos de la idea de que como obligación primaria, en el ejercicio de su potestad tributaria, no existe justificación para que un Estado subsista y se encuentre económicamente preparado, para el desempeño de sus funciones, a partir de la imposición de gravámenes sobre una renta que no le pertenece.

Los factores de vinculación que legitiman a un Estado para contemplar, dentro de su legislación tributaria, los supuestos de hecho y de derecho, que integren el hecho imponible, pueden ser de varias órdenes; el modelo de convención para evitar la doble imposición internacional sobre la renta de la Organización para el Desarrollo y la Cooperación Económica (OCDE), no profundiza su definición. Como elemento de vinculación para la potestad tributaria, se han anotado numerosos criterios, pero he escogido el de la residencia, el del domicilio y el de la fuente de riqueza, por considerarlos como los utilizados con más frecuencia, tanto en doctrina como en legislación.

La dialéctica entre los conceptos de fuente y residencia/domicilio, es constante; es decir; entre tasación con base en el beneficio y con base en la capacidad contributiva, entre la personalidad y la territorialidad de la ley.

El hito histórico que ha marcado el desarrollo, la evolución de la doble imposición internacional, resulta interesante; toda vez que se parta del hecho básico, de que será la realidad económica imperante, la que marque las pautas para transformar el Derecho Tributario, y no viceversa. Anotamos la particularidad del surgimiento de su estudio en Génova, alrededor de la segunda década del siglo XX, en razón de que el lugar, constituía centro de operaciones mercantiles. Luego, serán las organizaciones internacionales, que al tomar conciencia de la importancia que puede representar la aparición de la doble imposición, comienzan a realizar una obra productora de recomendaciones, y modelos tipos para estipular convenciones, con

el fin de sistematizar la solución a las eventuales hipótesis de aparición del mismo. Al respecto se menciona la contribución de la Asociación Fiscal Internacional (IFA), de las recomendaciones del grupo de expertos de la Asociación Latinoamericana de Libre Comercio (ALALC) en la década de los años 70, el Acuerdo de Cartagena y la Organización de las Naciones Unidas, mediante su modelo de Convención contra la doble imposición. No podemos dejar de mencionar, el modelo de convención de la OCDE, que ha marcado una notable influencia, en la estipulación de convenios entre países desarrollados en la materia.

La doble imposición internacional sobre la renta, se circunscribe a dos supuestos, aquella denominada "jurídica", en la que los ordenamientos jurídicos tributarios de dos o más Estados, tasan el mismo hecho imponible, sometiendo al contribuyente a un doble gravamen por el mismo concepto; y la doble imposición "económica", que denominamos de la forma que lo hace el profesor Raffaello Lupi, "Doble imposición societaria", en virtud de que solo es posible que se suscite, entre dos o más sociedades.

Entre los métodos para evitar la doble imposición internacional sobre la renta, se citan los "unilaterales" y los "bilaterales" o "multilaterales", basados en las convenciones estipuladas entre los diversos Estados; al respecto, se nota como en los modelos de convención para evitar la doble imposición sobre la renta de la OCDE y de la ONU, se presentan algunas distinciones importantes, que representan los intereses que cada uno de ellos defiende.

Soy del criterio, que las convenciones internacionales, no resultan un medio idóneo para solucionar el problema de la doble imposición internacional sobre la renta, que se genere entre dos o más Estados, constituye más bien, un instrumento óptimo para definir la competencia de las soberanías tributarias de los países contratantes de la convención, debemos por lo consiguiente, recurrir a los métodos unilaterales, para encontrar una solución eficaz a este fenómeno.

Los métodos unilaterales para evitar la doble imposición internacional, en sentido estricto

to, deben distinguirse de otras medidas que sólo la mitigan, pero no la evitan; como medidas atenuantes se pueden mencionar, los métodos de deducción y de tipo impositivo especial. Mientras que, los métodos de exención y de imputación, sí constituyen verdaderas medidas contra la doble imposición internacional.

Dentro del método de exención, cabe distinguir dos modalidades: la "exención íntegra" y la "exención con progresividad". Con el método de exención íntegra, el país de la residencia renuncia totalmente a tomar en cuenta las rentas procedentes del extranjero a todos los efectos, no sólo no grava directamente estas rentas, sino que no influyen tampoco para nada en el cálculo de la imposición aplicable a las rentas obtenidas en el interior. Con el método de exención con progresividad, en el país de la residencia no se gravan las rentas procedentes del extranjero, pero sí se tienen en cuenta para determinar la tributación aplicable a las rentas nacionales, se suman a la base imponible para calcular el tipo medio aplicable al resto de las rentas.

El método de imputación o de crédito, denominado *tax credit*, significa que el impuesto pagado en el extranjero, constituye un crédito fiscal, aplicable en el país de la residencia. Pueden darse dos modalidades de imputación: la íntegra y la ordinaria; de conformidad con la primera, el Estado de residencia deduce, en todo caso, íntegramente la cuota soportada en el extranjero. Con la imputación ordinaria, la imputación de los impuestos extranjeros, en ningún caso puede exceder del importe de la cuota que correspondería pagar en el país de residencia, si las rentas procedentes del extranjero se hubieren obtenido en el país de residencia.

La cláusula "tax sparing", que lo será de imputación de los impuestos pagados, consiste en que el país de residencia, se compromete a deducir de las cuotas correspondientes a los contribuyentes sometidos a tributación en ellos por todas sus rentas, no sólo los impuestos que hayan pagado efectivamente en el extranjero, sino también las cuotas que debían haber pagado en el país de la fuente de la renta, con arreglo a los criterios generales de distribución

del derecho a gravar entre los Estados contratantes, pero que de hecho no han sido pagados, por ser aplicable una exención de desgravación impositiva.

Una de las objeciones más importantes que formulan los países en vías de desarrollo, al método de imputación, es que anula la eficacia de los incentivos fiscales que pueden conceder, para atraer a las empresas extranjeras, o impide que éstas puedan beneficiarse de los incentivos que tengan reconocidos con carácter general para todas las empresas.

Lo anterior, es evidente si se tiene en consideración, que fueron los países más desarrollados, los que pensaron en la posibilidad de incluir cláusulas de esta naturaleza, en sus convenios con los países en vías de desarrollo, como medio de vencer el recelo de éstos a firmar convenios de doble imposición; pero la postura favorable de los políticos, a la inclusión de esta cláusula, contrastó en algunos de estos países, con la resistencia de los técnicos y las objeciones de la doctrina especializada.

En otro orden de ideas, la empresa multinacional, se sirve de distintos modelos organizativos, entre los cuales las empresas asociadas, en su relación madre-hija, representan uno de ellos, en una situación de dependencia jurídica y ubicación geográfica diversa, al estar situadas en diversos Estados.

Sin embargo, el sujeto no residente, puede servirse de otras estructuras organizativas, con el objeto de desarrollar su actividad empresarial (primaria o secundaria), en un país y en un ordenamiento jurídico distinto al que pertenece, mediante el establecimiento permanente; como organización de negocios estable, duradera y continuada, donde la empresa ejecutará su actividad. Ello no quiere decir, en ningún momento, que para que exista establecimiento permanente, éste debe poseer la facultad de representar a la empresa; tan sólo es necesario, realizar una actividad económicamente, valorable de manera autónoma respecto a otras áreas de la actividad empresarial, que implique movimientos de riqueza.

En este punto, aplaudimos la denominación de la figura, que realiza la legislación argentina de "establecimiento estable", y pro-

nuevo la adopción por parte de las otras legislaciones latinoamericanas; en vista de que se ajusta de manera adecuada, a las características de la figura.

Las rentas producidas por el establecimiento permanente, de conformidad con las diversas legislaciones latinoamericanas, son de fuente del país donde se encuentran ubicadas; por ello, se insiste en una contabilidad separada, cuyo fin sea el determinar la renta del mismo. La renta del establecimiento permanente, ha de ser sometida a tasación en el Estado donde se encuentre situado, como si fuese un sujeto distinto a la casa madre. No obstante, se aplica la "fuerza de atracción", por la presencia del establecimiento en el territorio del Estado, de rentas que habrían estado exclusas, si no se hubiera contado con esta figura; e incluye, rentas de otras categorías que, aunque no estén efectivamente relacionadas a la actividad ejercitada por la sociedad extranjera con establecimiento permanente, resultan tasables.

La frecuencia con que los empresarios utilizan los términos de filiación, sucursal, sede secundaria y oficina de representación, para desarrollar su presencia en los mercados extranjeros, ha provocado que éstos se confundan entre ellos, y, utilicen en la mayoría de los casos, de manera inadecuada también en el sentido de un establecimiento permanente.

La repatriación de utilidades intersocietarias, comienza su esbozo a partir de la distribución de los dividendos, que realiza la sociedad hija a la casa madre. La tasación de los dividendos en los distintos regímenes, evidencia grandes diferencias entre las legislaciones latinoamericanas analizadas, en lo referente a tarifas atribuibles a este efecto, sirva de ejemplo el hecho de que mientras Perú no computa como renta gravable la distribución de dividendos, ni al interno del Estado ni en salida, por las características especiales de su momento político particular; Costa Rica lo hace en un 15%, con la posibilidad de exoneración de dicho gravamen, al perceptor de tales ingresos al que no se le conceda crédito, o deducción alguna en los países en que actúan o residan, por el impuesto pagado en Costa Rica, o cuando el crédito que se les conceda sea menor a dicho impuesto;

mientras que Colombia y México, tasan en un 30% y 35% los dividendos que distribuyan sociedades residentes a sociedades extranjeras (en salida).

Propiamente, con respecto a la hipótesis de la distribución de dividendos entre sociedades intersocietarias madre-hija, no disponen nada al respecto; a lo sumo alguna norma, permite una interpretación de dicha hipótesis. Aunado al hecho, de que no existen muchas convenciones para evitar la doble imposición internacional sobre la renta, por lo que no se cuenta tampoco, con la definición de competencia que ellas determinan.

Italia, nos ofrece un régimen de tasación de dividendos, cuyo orden ha servido para clasificarlos en: dividendos distribuidos por sociedades italianas a residentes en Italia, dividendos distribuidos por sociedades italianas a extranjeros y dividendos distribuidos por sociedades extranjeras a residentes italianos.

Aconsejo seguir el esquema estructural italiano a estos efectos, en una eventual reforma a nuestras regulaciones tributarias latinoamericanas.

Cabe resaltar, la importancia de la directiva CEE 90/435, aplicable a los dividendos distribuidos en la relación sociedades madre-hija a nivel de la CEE, que dispone la exención completa de la imposición, con una retención a la fuente sobre dichos dividendos, y el reembolso respectivo del crédito de impuesto; siempre y cuando, previamente haya cumplido con los requisitos de residencia en la CEE, participación no inferior al 25% en el capital de la sociedad hija y que las utilidades se distribuyan por un motivo que no sea la liquidación de la sociedad.

Sería absurdo pensar en aplicar tal directiva en un ambiente latinoamericano; pero no lo es, el puntualizar la necesidad de establecer una "propuesta" o "decisión" a nivel del área, para regular y uniformar la materia, ya que la realidad económica actual, así lo ordena, y el deber del Derecho Tributario es ajustarse a esta realidad.

Debemos concientizar, a nivel latinoamericano, sobre la utilización indebida de precios anormales, que no se ajustan a una proporción

real, en los bienes cedidos y servicios profesionales efectuados o recibidos entre sociedades que pertenecen a un mismo grupo; debemos exigir transparencia en las transacciones que se lleven a cabo entre estas sociedades, pues de lo contrario, se generaría no solo una medida evasiva, sino también una falta de respeto a la legislación tributaria del Estado en que se realiza. Esto se puede lograr, mediante la aplicación del procedimiento del "precio de transferencia" (transfer price), el cual propugna la modificación del precio de la transacción, en la que se produce la anomalía indicada, a un valor congruente, de acuerdo con los parámetros que mejor se considere, ya sea listas de tarifas de los bienes cedidos o servicios prestados, o a un precio de mercado.

La importancia del intercambio de relaciones tecnológicas a nivel mundial, y la necesidad de su reglamentación fiscal, es latente. El pago por el concepto de regalías, tratándose de sociedades residentes en dos Estados distintos y asociadas entre sí, frecuentemente sirve de instrumento para repatriar utilidades.

Como consecuencia, a nivel internacional se ha producido una discusión que gira en torno

a la repartición del derecho a la imposición entre el Estado de la fuente y el de la residencia.

El criterio de impositibilidad, al que se adhieren los países desarrollados, está determinado sobre la base de la residencia de la persona que la utiliza, considerando que el goce en el interior del territorio de un Estado, constituye fundamento suficiente, para justificar la tasación; ejemplo de ello lo es, la propuesta de directiva COM 90/571, que aún se encuentra en consideración, mas no ha sido aprobada.

Las legislaciones tributarias latinoamericanas, poco regula en este sentido, y al igual que con respecto a los dividendos, lo hacen de manera poco uniforme; pues algunas legislaciones como México y Argentina, entre otras, cuentan con una ley de transferencia de tecnología, que le sirve de base, mientras que otras como Costa Rica, carece de ella.

En general, recomiendo la adopción de las medidas necesarias, para regular correctamente la materia impositiva en la relación de distribución de utilidades en la relación societaria madre-hija, atacando el problema de la doble imposición sobre la renta, antes de que surja, a través de una normativa interna que sea clara y uniforme en cada uno de los Estados.

ELENCO DELLE CONVENZIONI CONTRO LE DOPPIE IMPOSIZIONI

Convenzione Stato	Stipulata il	Ratificata con	Entrata in vigore il
Argentina	15.11.1979	I. 27. 4.1982 n. 282	15.12.1983
Australia	14.12.1982	I. 27. 5.1985 n. 292	5.11.1985
Austria	{ 29. 6.1981 (p. agg.) 25.11.1987	I. 18.10.1984 n. 762 I. 16.10.1989 n. 365	6. 4.1985 1. 5.1990
Belgio	{ 27. 4.1983 (p. agg.) 19.12.1984	I. 3. 4.1989 n. 148	27. 7.1989
Brasile	3.10.1978	I. 29.11.1980 n. 844	24. 4.1981
Bulgaria	21. 9.1988	I. 29.11.1990 n. 389	10. 6.1991
Canada	17.11.1977	I. 21.12.1978 n. 912	24.12.1980
Cecoslovacchia	5. 5.1981	I. 2. 5.1983 n. 303	26. 6.1984
Cina	31.10.1986	I. 31.10.1989 n. 376	13.12.1990
Cipro	7.10.1980	I. 10. 7.1982 n. 564	9. 6.1983
Corea del Sud	10. 1.1989	I. 10. 2.1991 n. 199	14. 7.1992
Costa d'Avorio	30. 7.1982	I. 27. 5.1985 n. 293	15. 5.1987
Danimarca	{ (p. agg.) 25.11.1988 26. 2.1980	I. 7. 1.1992 n. 29 I. 7. 8.1982 n. 745	28. 7.1992 25. 3.1983

Convenzione Stato	Stipulata il	Ratificata con	Entrata in vigore il
Ecuador	23. 5.1984	l. 31.10.1989 n. 377	1. 2.1990
Egitto	7. 5.1980	l. 25. 5.1981 n. 387	28. 4.1982
Filippine	5.12.1980	l. 28. 8. 1989 n. 312	15. 6.1990
Finlandia	12. 6.1981	l. 25. 1.1983 n. 38	23.10.1983
Francia	5.10.1989	l. 7. 1.1992 n. 20	1. 5.1992
Germania	18.10.1989	l. 24.11.1992 n. 459	27.12.1992
Giappone	{ 2 20. 3.1969 (p. agg.) 14. 2.1980	l. 18.12.1972 n. 855 l. 25. 5.1981 n. 413	17. 3.1973 28. 1.1982
Grecia	3. 9.1987	l. 30.12.1989 n. 445	20. 9.1991
India	12. 1.1981	l. 27. 5.1985 n. 293	16.12.1985
Irlanda	11. 6.1971	l. 9.10.1974 n. 583	14. 2.1975
Israele	22. 4.1968	l. 12. 4.1973 n. 201	8. 8.1973
Iugoslavia	24. 2.1982	l. 18.12.1984 n. 974	3. 2.1985
Kenia	15.10.1979	l. 7.10.1981 n. 666	(*)
Kuwait	17. 2.1987	l. 7. 1.1992 n. 53	(*)
Lussemburgo	3. 6.1981	l. 14. 8.1982 n. 747	4. 7.1983
Malaysia	28. 1.1984	l. 14.10.1985 n. 607	18. 4.1986
Malta	16. 7.1981	l. 2. 5.1983 n. 304	8. 5.1985
Marocco	{ 27. 6.1972 (p. agg.) 28. 5.1979	l. 5. 8.1981 n. 504	10. 3.1983 10. 3.1983
Norvegia	17. 6.1985	l. 2. 3.1987 n. 108	25. 5.1987
Nuova Zelanda	6.12.1979	l.10. 7.1982 n. 566	23. 3.1983
Paesi Bassi	24. 1.1957	l.18. 6.1960 n. 704	18.11.1960
Pakistan	27. 6.1984	l. 28. 8.1989 n. 313	27. 2.1992
Polonia	21. 6.1989	l. 21. 2.1989 n. 97	26. 9.1989
Portogallo	14. 5.1980	l.10. 7.1982 n. 562	15. 1.1993
Regno Unito di Gran Bretagna e Irlanda del Nord	21.10.1988	l. 5.11.1990 n. 329	31.12.1990
Romania	14. 1.1977	l. 18.10.1978 n. 680	6. 2.1979
Singapore	29. 1.1977	l. 26. 7.1978 n. 575	12. 1.1979
Spagna	8. 9.1977	l. 29. 9.1980 n. 663	24.11.1980
Sri Lanka	28. 3.1984	l. 28. 8.1989 n. 314	9. 5.1991
Stati Uniti	17. 4.1984	l. 11.12.1985 n. 763	30.12.1985
Svezia	6. 3.1980	l. 4. 6.1982 n. 439	5. 7.1983
Svizzera	9. 3.1976	l. 23.12.1978 n. 943	27. 3.1979
Tanzania	31. 1.1979	l. 7.10.1981 n. 667	6. 5.1983
Thailandia	22.12.1977	l. 2. 4.1980 n. 202	31. 5.1980
Trinidad e Tobago	26. 3.1971	l. 20. 3.1973 n. 167	19. 4.1974
Tunisia	16. 5.1979	l. 25. 5.1981 n. 388	17. 9.1981
Ungheria	16. 5.1977	l. 23. 7.1980 n. 509	1.12.1980
Unione Sovietica	26. 2.1985	l. 19. 7.1988 n. 311	30. 7.1989
Venezuela	5. 6.1990	l. 10. 2.1992 n. 200	(*)
Zambia	{ 227.10.1972 prot. 13.11.1980	l. 27. 4.1982 n. 286	30. 3.1990

N.B. La data di entrata in vigore delle convenzioni di norma non coincide con quella della loro efficacia che può essere retroattiva o posticipata. Occorre, dunque, verificare la norma convenzionale che disciplina l'entrata in vigore. Numerosi nuovi trattati sono già stati firmati senza essere stati, peraltro, ancora ratificati in Italia. Fra questi si ricordano le nuove convenzioni con *Trinidad e Tobago* (firmata il 19 ottobre 1984), con *Olanda* (firmata l'8 maggio 1990) e con *Irlanda*.

Sull'efficacia dei trattati con Stati che hanno subito scissioni dopo la stipula del trattato, si è pronunciata l'Amministrazione finanziaria, con risoluzione 11 settembre 1992, n. 12/857. In tale occasione — riferendosi in particolare al trattato con la *Iugoslavia* — è stato precisato:

"Al riguardo, la scrivente, esaminata la questione alla luce dei principi vigenti nell'ordinamento internazionale, ritiene che la convenzione stipulata tra l'Italia e la Repubblica Iugoslava, ratificata con L. 18 dicembre 1984, n. 974, entrata in vigore dal 3 luglio 1985, sia applicabile anche alle nuove Repubbliche della Croazia e della Slovenia e ciò in base a quanto segue.

Invero, a prescindere dalla prevalente tesi dottrinale dell'esistenza di una norma internazionale generale a carattere consuetudinario sulla successione fra Stati — in base alla quale i diritti ed i doveri già di spettanza di uno Stato si reputano trasferiti ad un altro Stato, in conseguenza dell'acquisita sovranità su tutto o su parte del territorio — nel caso di specie occorre tener conto della espressa volontà di subentrare in tutti gli Accordi ed i Trattati stipulati dalla Repubblica Iugoslava che le nuove Repubbliche di Slovenia e Croazia hanno manifestato rispettivamente con Nota verbale del Ministero degli Affari Esteri e con una risoluzione del Parlamento, notificate entrambe al Ministero degli Affari Esteri italiano.

(*) L'entrata in vigore è prevista alla data dello scambio degli strumenti di ratifica.