

PRINCIPIOS E INTRODUCCIÓN A LA DOBLE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL.



Artículo publicado en la revista
Impuestos N°162 Noviembre-Diciembre 2010
ISSN 0120-5358/Bogotá, Colombia
Editorial LEGIS

Javier Jaque López

Master in Tax Law (LL.M.), International Tax Law,
University of London, Queen Mary, United Kingdom.
Magíster en Planificación y Gestión Tributaria.
Ingeniero Comercial.
Director y Profesor Magíster en Tributación,
Director y Profesor Diplomas Área Tributación,
Universidad de Chile,
Facultad de Economía y Negocios.



1.- EL DERECHO A COBRAR IMPUESTOS.

La Doble Tributación Internacional debe ser abordada primeramente desde una perspectiva económica. Los países no estarán dispuestos a ceder su jurisdicción animosamente para recaudar impuestos cuando las actividades sean llevadas a cabo dentro del propio país por terceros no residentes, o bien, éstas se desarrollen en otros países por residentes del primero. Esta discusión toma real importancia por cuanto el establecer impuestos se considera parte de la soberanía de los estados. Los estados en teoría pueden adoptar cualquier principio para gravar a los contribuyentes, naturalmente se requiere que existan claras conexiones entre el país que cobrará los impuestos y el sujeto que terminará pagándolos.

En el contexto internacional existen tres claros principios para ejercer jurisdicción y de esta forma gravar a las personas sujetas a impuestos. La fuente, la residencia y ciudadanía o nacionalidad.

En relación al principio de la fuente, también conocido como el principio de territorialidad o tributación limitada, es necesario precisar que se basa en el origen económico de la renta. Este principio, desde la perspectiva de país en vías de desarrollo, debiera adquirir una vital relevancia por cuanto estos países son los que proveen los recursos, o expuesto de otra forma, son utilizados para la confección de productos con ventajas económicas que son escasas de conseguir en países desarrollados, debido a las fronteras y capacidades de producción.

Existen diferentes teorías que pueden justificar el principio de la fuente, entre ellas cabe destacar el principio del beneficio y el de la soberanía del territorio. Mientras el principio del beneficio pretende resarcir los servicios públicos y la infraestructura-país que fueron utilizados para gestionar las actividades tendientes a generar la renta que puede ser canalizada al exterior, la teoría de la soberanía del territorio,

ejerce el derecho soberano a gravar a personas que desarrollen actividades o posean riquezas dentro de los límites del estado, naturalmente sin considerar que esto pueda recaer sobre no residentes.

Generalmente, el principio de la fuente tiene su aplicación sobre la fuente productora, es decir, donde la fuente de la renta está ubicada o en el Estado donde se encuentran y usan los factores de producción, sin embargo, existe otro enfoque que dice relación al de la fuente pagadora, es decir, en el Estado donde la renta queda disponible, aún cuando en él no se encuentren necesariamente los factores de producción o no se desarrolle la actividad ni física ni intelectualmente. (Para un mayor análisis sobre la materia, y relación con nuestro sistema impositivo, referirse a artículos 10º, 11º y 59º de la Ley sobre Impuesto a la Renta - contenida en el artículo 1º del Decreto Ley N° 824 de 1974).

El principio de la residencia es también conocido como el principio de tributación de las rentas obtenidas a nivel mundial o tributación ilimitada. Este principio, se basa en la jurisdicción en la que reside el individuo sin tomar en consideración el origen o fuente de las ganancias obtenidas. Con el objeto de lograr recaudar los impuestos provenientes de este principio, es necesario determinar el test o prueba que determine la residencia. La residencia puede comprender a nacionales y extranjeros que posean los vínculos necesarios que la legislación de cada país establezca¹.

Nuevamente existen variadas teorías que justifican y refuerzan el principio antes mencionado. Dentro de las principales teorías se encuentran la lealtad tributaria que debieran tener las personas que permanentemente habitan los estados para contribuir con los gastos de mantención de bienes públicos, la mayor fortaleza que demuestra este sistema al enfrentar la evasión fiscal, debido a que este principio grava a las personas que mantienen un vínculo físico con el estado que recauda los impuestos y finalmente se argumenta que el estado de residencia, debido a que posee la información de primera fuente de sus residentes, cuenta con una mayor claridad para determinar la capacidad y la habilidad de pago, este último principio supone que las personas que obtienen más rentas deben contribuir en un mayor grado a solventar las arcas fiscales.

Por último, el principio de la ciudadanía o nacionalidad consiste en que el estado grava a sus nacionales sobre la renta mundial sin considerar si estos son residentes en el país o no. Este principio se sustenta en la teoría de la soberanía que un estado puede ejercer sobre sus nacionales, lo que en términos simples dice relación con el cobro de impuestos por los derechos que disponen estas personas sobre el estado.

Un ejemplo del último principio es Estados Unidos, quien utiliza esta modalidad de tributación desde el año 1913², aunque definitivamente este principio es raramente utilizado en el mundo.

2.- EL CASO DE CHILE.

Toda persona domiciliada o residente en Chile pagará impuestos sobre las rentas de cualquier origen - se aplica el principio de residencia sobre la renta mundial - ya sea que la fuente de entrada esté situada dentro del país o fuera de él. Distinto es el caso de las personas sin domicilio ni residencia en Chile, las cuales sólo pagarán impuestos por sus rentas de fuente chilena³.

¹ En Chile el test de residencia se encuentra incorporado en el Código Tributario, contenido en el artículo 1º del D.L.830 de 1974. Artículo N° 8, define como Residente a toda persona natural que permanezca en Chile, más de seis meses en un año calendario, o más de seis meses en total, dentro de dos años tributarios consecutivos.

Por otra parte el Código Civil en su artículo N° 59 define al domicilio, como la residencia acompañada, real o presuntivamente del ánimo de permanecer en ella.

² Párrafo 1 al 11 de "Inland Revenue Code" (IRC).

³ Artículo 3 de la Ley sobre Impuesto a la Renta - contenida en el artículo 1º del Decreto Ley N° 824 de 1974.

El caso de los extranjeros que adquieren residencia o domicilio en Chile difiere levemente de lo enunciado en el párrafo anterior, por cuanto durante los tres primeros años que permanezcan en Chile, contados desde su ingreso al país, pagarán impuesto sólo por sus rentas de fuente chilena, período que podría ser prorrogado por el Director Regional. Una vez transcurridos los tres años y su prórroga, en caso que ésta hubiera sido concedida, el extranjero tributará bajo el principio de residencia sobre la renta mundial⁴.

3.- ¿PRINCIPIO DE LA RESIDENCIA O DE LA FUENTE?

Los principios de la fuente y de la residencia han sido caracterizados por Bird and Wilkie⁵ como los dispositivos que definen el marco de neutralidad y de equidad en los tributos.

Para dar respuesta a la interrogante arriba enunciada, es necesario tener presente que ampliamente el principio de la residencia favorece a los países exportadores de capital ya que les permite gravar las rentas generadas como resultado de la exportación de capital hecha por sus residentes al extranjero. Por otra parte el principio de la fuente favorece claramente a los países importadores de capital debido a que permite gravar las rentas generadas por capitales importados a través de no residentes. Kingson⁶ define que la tributación internacional de los ingresos consiste en la interacción de los principios de la fuente y de la residencia junto al análisis de lo que hace o entrega cada país al otro, esto último requiere además el entendimiento del por qué se hace.

No es sorprendente que los estados adopten medidas híbridas en la aplicación de los principios de tributación, ya sea de residencia o de la fuente de los ingresos, esto debido a intereses nacionales o por exigencias políticas internacionales. De todas maneras, es necesario aclarar que ninguna de las formas antes enunciadas previene ineficiencias que serán tratadas cuando se aborde el tema de la Doble Tributación Internacional.

4.- POLÍTICAS INTERNACIONALES Y EFICIENCIA ECONÓMICA.

Es altamente reconocido y consensuado, que la meta fundamental de las políticas en el área de la tributación internacional de la renta, tienden a avanzar en la eficiencia económica a través de impuestos neutrales.

Vogel⁷ analizó el vínculo entre la eficiencia económica internacional y la neutralidad de los impuestos de la siguiente forma.

El concepto de eficiencia se basa en el asumir que la productividad será más alta cuando los factores productivos sean distribuidos a través de los mecanismos del mercado sin intervención pública. Leyes, y especialmente leyes tributarias que no interfieren con la distribución de los factores productivos son llamadas “neutrales”. Aunque se entiende que ninguna ley tributaria será completamente neutral, debiera

⁴ Artículo 3 de la Ley sobre Impuesto a la Renta - contenida en el artículo 1° del Decreto Ley N° 824 de 1974.

⁵ Bird, Richard M. and Wilkie, J. Scott, “Source v. Residence-based Taxation in the European Union: The wrong question?” in Sijbren Cnossen (ed), *Taxing Capital Income in the European Union: Issues and options for Reform* (OUP, 2000)79.

⁶ Kingson Charles I., “The Coherence of International Taxation” (1981)

⁷ Vogel, Klaus. “World-Wide v. Source Taxation on Income – A Review and Re-evaluation of Arguments”, in McLure, Charles et al. (eds), *Influence of Tax Differentials on International Competitiveness*, Proceedings of the VIIth Munich Symposium on International Taxation (Kluwer Law and Taxation Publishers, 1989).

ser un objetivo en sí mismo buscar un alto grado de neutralidad. En la actualidad, se pueden destacar tres modelos de neutralidad: neutralidad en la exportación de capital, neutralidad en la importación de capital y neutralidad nacional. Los primeros dos modelos fueron enunciados por Richard Musgrave⁸ y luego profundizados por Peggy Musgrave⁹.

El primer modelo persigue la neutralidad en la toma de decisiones sobre la interrogante de donde invertir. La eficiencia económica internacional busca que la tributación no afecte la decisión de donde invertir, a través del mecanismo donde los inversores enfrenten similares tasas marginales efectivas de impuestos, ya sea que inviertan en el mercado nacional o en el exterior. En otras palabras, la idea es que los inversores ejecuten sus decisiones en el supuesto de que no hubiera impuestos en los países, ya sea de residencia o de destinación de la inversión.

Una aplicación estricta del principio de neutralidad en la exportación de capital presupone que la tributación aplicada en el país de residencia sobre la renta de fuente mundial, incorpore créditos totales y absolutos sobre la renta repatriada o devengada¹⁰.

Lo anterior, aplicado a nuestra realidad nacional, se lograría sin la discriminación, diferimiento y los topes existentes con los créditos establecidos en el artículo 41 A, B y C de la L.I.R.¹¹.

Como se puede observar, el principio de neutralidad en la exportación de capital está estrictamente relacionado con el principio de la residencia y naturalmente es inmensamente preferido por los países exportadores de capital (Impuestos extranjeros menores a impuestos nacionales). En teoría, este principio pudiera aplicarse unilateralmente¹² y permitiría eliminar cualquier incentivo de invertir a través de países con una menor carga tributaria, debido al hecho de que sin importar cual fueran los impuestos pagados en el extranjero, estos serían anulados por los créditos otorgados por el país de residencia.

Es importante destacar que este principio como cualquier otro analizado, no es aplicable en forma pura y absoluta. Dentro de las principales críticas y desventajas que este modelo presenta, se observa el hecho de que si se aplicara un crédito por el total de los impuestos pagados en el exterior, sería muy fácil la respuesta ejercida por el país fuente, en el sentido de que éste pudiera aumentar sus tasas de impuestos y de ésta forma pasaría a ser financiado en sus gastos públicos por el país de residencia de los inversores. A lo anterior, puede agregarse, el costo para el país de residencia que representaría fiscalizar el otorgamiento de créditos, incluso por sobre los impuestos aplicados en el país, dando de esta forma, derecho a devolución y posterior reembolso, en el supuesto que se aplicara en forma pura.

El modelo de neutralidad en la importación de capital persigue que la interrogante de quién y cuanto se invierte en un determinado país, no se vea afectada por la tributación del país que recibe la inversión, en otras palabras, que exista igualdad tributaria sin importar que el inversor sea un residente o un no

⁸ Musgrave, Richard (R.A.), "Criteria for Foreign Tax Credit", in Baker et al. (eds), *Taxation and Operations Abroad*, Symposium Conducted by the Tax Institute, December 3-4, 1959. (Princeton: Tax Institute, 1960).

⁹ Musgrave, P.B., "Economic Criteria, Principles and Policies of the Taxation of Foreign Investment Income", in *Taxation of Foreign Investment Income: An Economic Analysis* (The Johns Hopkins Press, 1963).

¹⁰ O que todos los países adopten idénticos sistemas impositivos basados en la fuente de la renta.

¹¹ El artículo 41 A, B y C de la Ley sobre Impuesto a la Renta - contenida en el artículo 1º del Decreto Ley N° 824 de 1974, establece diferentes normas donde dependiendo del tipo de renta que se obtenga de fuente extranjera, se determinará la tasa tope sobre la cual se tendrá derecho a un crédito para "mitigar" la Doble Imposición Internacional", además de un complejo conjunto de normas donde se determina que algunos excesos de créditos, en el caso de que éstos sean mayores a los impuestos resultantes a pagar en Chile, podrán diferirse para años siguientes (contribuyentes con contabilidad) y en otros casos simplemente se perderán (en términos generales contribuyentes sin contabilidad).

¹² Artículo 41 A y B de la Ley sobre Impuesto a la Renta - contenida en el artículo 1º del Decreto Ley N° 824 de 1974.

residente. La idea es que los inversores de un mercado determinado obtengan los mismos retornos después de impuestos, tomando en consideración impuestos corporativos y personales.

En general, como puede desprenderse del análisis del presente modelo, se llama a que todos los países en el mundo adopten un sistema de tributación en la fuente no diferenciando a la persona que invierte. Si todos los inversores soportan una carga tributaria similar en la fuente de la renta, no importando su residencia, entonces la tributación no tendrá mayor efecto en la competitividad por la asignación de los recursos dentro de la respectiva jurisdicción. La aplicación de lo anterior, bajo una mirada teórica, tendrá su mayor asidero cuando las jurisdicciones tributarias tengan una similar carga impositiva, esto es, mirado desde una perspectiva global.

Por supuesto que lo anterior no significa que todos los inversores dentro de una misma jurisdicción tributaria tendrán similares oportunidades de expansión, tampoco significa que los mismos no tendrán ventajas o desventajas competitivas, el principal objeto de este principio es que si estas diferencias existen, éstas no correspondan a diferencias propiciadas por el sistema tributario del estado respectivo. Se cree pertinente enunciar, que como podrá analizarse y desprenderse de futuros análisis, este sistema se ve favorecido, cuando el país de residencia del inversionista, opta por un sistema de exención en cuanto a la tributación de las rentas percibidas de fuente extranjera.

El principal deterioro de este sistema pudiera ocurrir, cuando ventajas tributarias no se encuentran disponibles para inversionistas extranjeros, o cuando se utiliza la aplicación de impuestos a las salidas de flujos del país fuente, perdiendo el balance de lo que se hubiera cobrado a un residente por el consumo de las mismas rentas a nivel nacional¹³.

Es importante mencionar, que al establecer un vínculo con nuestra legislación doméstica, aplicable a la materia en comento, la cual se encuentra inmersa en el Título IV, Del Impuesto Adicional, de la Ley sobre el Impuesto a la Renta - contenida esta última, en el artículo 1° del Decreto Ley N° 824 de 1974, pudiera incluso precisarse que la Ley chilena sobre Impuesto a la Renta, establece en términos nominales, una carga tributaria menos gravosa para personas no residentes ni domiciliados en el país, en desmedro de residentes o domiciliados, quienes en su tramo más alto enfrentan tasas progresivas de hasta el 40%¹⁴.

Acerca del debate que el principio de neutralidad en la importación de capital promueve la competencia tributaria entre estados - en el caso de que no se diera el supuesto puramente teórico donde todos los estados cambiaran su tributación sobre la fuente con idéntico costo para los sujetos obligados a pagar impuestos en el mundo - es necesario visualizar que esta competencia no necesariamente debiera tener una connotación negativa, sino muy por el contrario, la reducción de los impuestos corporativos para atraer la inversión extranjera debiera incluso ser analizado como un incentivo económico para mejorar eficiencias de los estados y el manejo de los recursos públicos.

El principio de neutralidad nacional es un modelo menos reconocido en círculos internacionales por cuanto busca maximizar la eficiencia económica nacional en vez de la mundial. Una de las principales falencias de este modelo radica en la despreocupación de los principios de minimización de la doble tributación internacional, así como también el de la eficiencia en la asignación de los recursos mundiales. Este principio, trabaja bajo la premisa de que impuestos recolectados en beneficio del país de residencia

¹³ Contrastar con Título IV, Del Impuesto Adicional, de la Ley sobre Impuesto a la Renta - contenida en el artículo 1° del Decreto Ley N° 824 de 1974.

¹⁴ Se establece en el Título IV, Del Impuesto Adicional, de la Ley sobre Impuesto a la Renta - contenida en el artículo 1° del Decreto Ley N° 824 de 1974, específicamente en los artículos 58 y 60, que la tributación que afectará a no residentes ni domiciliados, por rentas remesas, es de un 35%.

incrementan el bienestar nacional, mientras que los impuestos que son recolectados por otras administraciones tributarias simplemente no lo hacen.

De acuerdo a lo anteriormente manifestado, los residentes de estos países son motivados a invertir en el exterior sólo cuando los ingresos netos percibidos, tanto para el país como para el residente, excedan los ingresos que hubieran sido percibidos si la inversión se hubiera materializado en el país de residencia. En otras palabras, se promueve la inversión en el exterior sólo cuando los ingresos de fuente extranjera percibidos, netos de impuestos extranjeros, sean iguales o superiores a lo que se hubiera producido en el país de residencia antes de impuestos. Internacionalmente este modelo es visto como un modelo cortoplacista focalizado sólo en la prosperidad nacional.

5.- ¿NEUTRALIDAD EN LA EXPORTACIÓN DE CAPITAL O EN LA IMPORTACIÓN?

Mientras el principio de neutralidad en la exportación de capital intenta equilibrar la decisión ante la pregunta de hacia dónde debieran dirigirse las exportaciones de capital (o bien invertir en el escenario doméstico), el principio de neutralidad en la importación de capital intenta clarificar la decisión de si debiera importarse el capital, y en caso de que la respuesta a esta interrogante sea positiva, de cuanto el país fuente de la renta debe ceder en su tributación, en el contexto de la interferencia de los impuestos y la eficiencia económica.

Es aceptado en la literatura internacional, que a diferencia del principio de exportación de capital, el principio de importación pudiera ser logrado si todos los países modifican su sistema impositivo hacia un sistema de impuestos en la fuente de la renta - bajo los supuestos teóricos ya enunciados.

Luego del análisis realizado, puede concluirse que los dos modelos más importantes – neutralidad en la exportación y en la importación de capital – no pueden satisfacerse simultáneamente a menos que las cargas internacionales de impuestos sean armonizadas. Concluyendo, sólo en las circunstancias hipotéticas mencionadas, los inversionistas podrían soportar la misma carga tributaria, sin importar dónde se invierta o la residencia de los inversionistas, logrando de esta forma el punto máximo de eficiencia económica buscada.

Es fácil visualizar que existen propulsores y detractores para ambos modelos, y más aún, puede pensarse incluso que el logro de una neutralidad global es un objetivo inverosímil y que sería ingenuo pensar que los intereses nacionales y consideraciones político-prácticas no jueguen un rol importante en las políticas tributarias internacionales de los países. En este escenario, resulta simple concluir una vez más, que el óptimo entre estos dos principios se logra a través del compromiso e integración entre los modelos anteriormente enunciados.

6.- EL PROBLEMA DE LA DOBLE TRIBUTACIÓN.

Bajo cualquiera de los principios de jurisdicción antes analizados (Principio de la residencia, de la fuente o de nacionalidad) se pudiera presentar el concepto de tributación extra jurisdiccional. A modo de ejemplo, podemos decir que bajo el principio de residencia, la jurisdicción se extiende a rentas de fuente extranjera que son obtenidas por residentes. Bajo el principio de la fuente, la jurisdicción se extiende a rentas de fuente nacional percibida por no residentes y bajo el principio de ciudadanía o nacionalidad la jurisdicción es extendida a rentas de fuente extranjera percibida por ciudadanos o nacionales de un determinado estado. Por norma general, cuando las autoridades de los países determinen la extensión en la jurisdicción tributaria, se presentará el problema de la Doble Tributación.

Podemos decir que “Existe doble tributación internacional en sentido amplio o económico, cuando el mismo o semejante impuesto es percibido por varios Estados en virtud de un mismo presupuesto de hecho

y para un mismo período de tiempo. Cuando se añade “de la misma persona” (identidad de sujeto), se obtiene el concepto en sentido estricto”¹⁵.

La introducción del “Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio”¹⁶ presentado por la OECD, define Doble Tributación Jurídica Internacional como el resultado de la aplicación de impuestos similares, en dos (o más) Estados, a un mismo contribuyente respecto de la misma materia imponible y por el mismo período de tiempo. Por otra parte, la Doble Tributación Económica Internacional es definida como resultado de la aplicación de impuestos similares, en dos (o más) Estados, a distintos contribuyentes respecto de la misma materia imponible y por el mismo período de tiempo.

Con el propósito de aclarar aún más las diferencias teóricas acerca de la Doble Tributación Internacional Económica y Jurídica, la OECD en su guía sobre “Precios de Transferencia para Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias”¹⁷ sostiene que la Doble Tributación significa la inclusión de la misma renta en una base imponible por más de una administración tributaria, cuando la renta se encuentra en las manos de diferentes contribuyentes (Doble Tributación Económica, para empresas asociadas) o cuando la renta está en manos de la misma entidad jurídica (Doble Tributación Jurídica, para establecimientos permanentes). “Pudiéramos concluir de esta forma que doble tributación jurídica se encuentra contenida dentro del concepto de doble tributación económica”¹⁸.

En el campo de la tributación internacional podemos encontrar doble tributación debido a la interposición de los principios de residencia y de la fuente, producto de que el contribuyente posee doble residencia o bien que dos administraciones tributarias reclaman la fuente sobre una misma renta.

La interposición de los principios jurisdiccionales de residencia y de la fuente pudiera visualizarse por ejemplo cuando una empresa paga dividendos. Impuestos a los flujos de capitales al exterior (Impuesto adicional en el caso de Chile¹⁹) pudieran concurrir en el país fuente de la renta, además, si el receptor de esos flujos reside en otro estado, también sería aplicable el impuesto sobre los incrementos de patrimonio percibidos en el país de residencia. Otro ejemplo sobre la misma interposición de estos principios jurisdiccionales se visualiza cuando una empresa del país A que posee establecimientos permanentes alrededor del mundo, debe pagar impuestos sobre las rentas obtenidas de fuente mundial. Al mismo tiempo cada establecimiento permanente pagará los impuestos a la renta que corresponda en cada país fuente de esos ingresos.

La doble tributación resultante de una dualidad en la residencia pudiera ocurrir, aunque con menor frecuencia²⁰, debido a la gran movilidad de recursos y personas (en su concepto amplio) experimentada en los últimos años. Como la residencia posee definiciones de acuerdo a la jurisdicción que se analice, pudiera darse el caso en que una persona se considere residente por más de un estado²¹.

Por último pudiera darse el caso que la doble tributación internacional obedezca a una dualidad en la fuente de la renta. Esto ocurriría cuando dos estados reclamen jurisdicción sobre rentas que pudieran

¹⁵ BUHLER, Ottmar. Principios de Derecho Internacional Tributario, versión de F. Cervera Torrejón, Madrid, Ediciones de Derecho Financiero, 1968.pág. 44.

¹⁶ Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version, July 2008.

¹⁷ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinationals Enterprises and Tax Administrations (1995-2000), in Chapter IV, Administrative Approaches to Avoiding and Resolving Transfer Pricing Disputes, A.- Introduction.

¹⁸ Double Taxation, Tax treaties, Treaty-Shopping and the European Community. Christiana HJI Panayi 2007.

¹⁹ Analizar Título IV, Del Impuesto Adicional, Ley sobre Impuesto a la Renta - contenida en el artículo 1º del Decreto Ley Nº 824 de 1974.

²⁰ El Modelo de la OECD incorpora una cláusula tie-breaker en su artículo 4º (Residencia).

²¹ El Modelo de la OECD incorpora una cláusula tie-breaker en su artículo 4º (Residencia). Regla aplicable en el ámbito de aplicación de los Convenios para evitar la doble imposición.

generarse en más de una jurisdicción tributaria. Lo anterior se acrecienta con la utilización del comercio electrónico y la globalización en todos sus términos.

Es importante tener presente que dentro del concepto de Doble Tributación Jurídica Internacional existen cuatro elementos que se presentan en forma conjunta: hecho gravado, que éste recaiga en la misma persona ya sea natural o jurídica (sujeto del impuesto), dentro de un mismo período tributario y similitud en relación al impuesto aplicado.

Sin duda este problema de la interposición de jurisdicciones puede presentar situaciones donde la renta se grave más de dos veces, debilitando las relaciones comerciales entre los contribuyentes de cada país, ya que quienes efectúan operaciones comerciales internacionales tendrán que soportar para una misma operación más de un tributo.

Como se ha manifestado en la introducción del “Modelo de Doble Tributación de la OECD”²², los efectos nocivos de la doble imposición en el intercambio de bienes, servicios, capital, tecnología y personas deben eliminarse por cuanto son obstáculos que imposibilitan el desarrollo económico de las relaciones entre países de una manera eficiente.

7.-MÉTODOS PARA ALIVIAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTER-NACIONAL.

Un país puede utilizar métodos unilaterales o bilaterales para aliviar la doble imposición internacional. Unilateralmente puede adoptar políticas en la forma de crédito, de exención o de deducción o gasto para eliminar o reducir la carga impositiva de la doble tributación sobre sus residentes.

Bajo el método de exención, el país de residencia no grava la renta de fuente extranjera. En otras palabras, la base imponible nacional sobre la cual se calculan los impuestos no incluye a la renta cuyos orígenes no se encuentran en el país.

Existen dos métodos de exención de la renta. Exención absoluta y exención con progresión. Si existe exención absoluta la renta de fuente extranjera percibida o devengada no se considerará en el país de residencia. Por otro lado, si se aplica el método de exención con progresión, el país de residencia se reserva el derecho de incluir esas rentas de fuente extranjera para el cómputo de la tasa impositiva a aplicar a las rentas de origen nacional²³.

Una de las principales ventajas que pudiera presentar este método para el país de residencia, es que si se aplica la metodología de exención absoluta, libera al país de residencia de los costos y de la complejidad de fiscalizar la incidencia de las rentas de fuente extranjera sobre la tributación nacional.

Bajo el mecanismo del otorgamiento de créditos para aliviar o eliminar la doble tributación internacional, la renta es gravada en ambos países pero el país de residencia otorga un crédito para aliviar los impuestos resultantes a nivel nacional. El país de residencia puede permitir un crédito completo, es decir, por el total de los impuestos pagados en el exterior, o puede otorgar un crédito ordinario hasta el monto de los impuestos pagados en el exterior pero con un tope establecido que en términos generales está ligado a la tasa máxima sobre los impuestos nacionales.

Se piensa que el método del otorgamiento de un crédito elimina el incentivo de invertir en países con baja tributación²⁴. Si los impuestos pagados en el exterior son iguales o superiores a la tasa de tributación

²² Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version, July 2008.

²³ Método utilizado entre Chile y Argentina en convenio para evitar la doble tributación en materia de impuestos sobre la renta, ganancia o beneficio y sobre el capital y el patrimonio, artículo N°18.

²⁴ Analizar situación que pudiera presentarse con países considerados paraísos fiscales.

aplicada en el país de residencia, el contribuyente no tendrá que pagar impuestos adicionales. Si los impuestos soportados en el exterior son inferiores a los que debieran pagarse en el país de residencia, el contribuyente deberá enterar en arcas fiscales el diferencial²⁵.

Bajo el mecanismo de deducción, los impuestos soportados en el exterior son deducidos como gasto de la base imponible sujeta a impuestos nacionales. Este método presenta un alivio menor para enfrentar la doble imposición internacional. Este mecanismo no es frecuentemente utilizado por sí sólo para aminorar la doble tributación internacional²⁶.

Todos estos métodos pueden ser aplicados en forma unilateral o a través de tratados para evitar la doble tributación internacional. Los métodos aplicados en forma unilateral no son ampliamente utilizados²⁷ y corren el riesgo de convertirse en medidas aplicadas solamente por un estado. Este tipo de medidas pueden representar un gran costo para los estados que utilicen este mecanismo sin reciprocidad por parte de los otros estados involucrados. De esta forma “Tratados para evitar la Doble Tributación Internacional” son ampliamente recomendados.

8.-COMENTARIOS FINALES.

Convinando que los países no estarán dispuestos a ceder su jurisdicción tributaria en términos voluntarios, para efectos de la recaudación de impuestos cuando los principios impositivos de sujeción se extiendan más allá de las fronteras, es evidente que se presentará el fenómeno de la Doble Tributación Internacional, ya sea Jurídica y/o Económica.

En el caso de Chile, y de acuerdo al estudio presentado, es esperable que el fenómeno de la Doble Tributación Internacional ocurra, debido a que Chile para sus residentes considera el principio impositivo de sujeción integral, lo que significa en términos generales que para los sujetos mencionados se considerarán la universalidad de las rentas percibidas. En el caso de los no residentes, de igual forma se experimentará lo tratado, por cuanto es utilizado el principio de la fuente productora y/o pagadora para la aplicación de los tributos.

Desde la perspectiva de las políticas internacionales y la eficiencia económica, es necesario mencionar, que si bien se plantean diversos modelos que permiten la minimización del impacto de los impuestos en los flujos de inversiones y producción a nivel internacional, lo cierto es que ninguno de ellos eliminará por completo los efectos no deseados de la doble imposición, además del hecho de que aunque la aplicación estricta de los principios lo lograra, no se conseguirá el acuerdo internacional sobre las materias mencionadas.

En lo relativo a la Doble Tributación Internacional y a los métodos considerados por Chile para evitarla, es pertinente aclarar que si bien nuestra legislación contempla medidas unilaterales²⁸ y bilaterales²⁹ para el tratamiento del fenómeno en comento, lo cierto es que ninguna de ellas por separado ni en conjunto conseguirá eliminar en términos absolutos los efectos nocivos que la doble imposición genera en el intercambio de bienes, servicios, capital, tecnología y fuerza laboral.

²⁵ Para observar situación que ocurre en el caso chileno, analizar artículo N°41 A, B y C, de la Ley sobre Impuesto a la Renta - contenida en el artículo 1° del Decreto Ley N°824 de 1974.

²⁶ Método utilizado unilateralmente por Chile incorporado en artículo N°12 y complementado con artículo N° 41 A, B y C, ambos de la Ley sobre Impuesto a la Renta - contenida en el artículo 1° del Decreto Ley N° 824 de 1974.

²⁷ Double Taxation, Tax treaties, Treaty-Shopping and the European Community. Christiana HJI Panayi 2007.

²⁸ Chile incorporada en artículos N° 12 y 41 A de la Ley sobre Impuesto a la Renta - contenida en el artículo 1° del Decreto Ley N° 824 de 1974, medidas unilaterales para evitar la Doble Imposición Internacional.

²⁹ Para observar situación que ocurre en el caso chileno, analizar artículo N°41 A, B y C, de la Ley sobre Impuesto a la Renta - contenida en el artículo 1° del Decreto Ley N°824 de 1974.