

Para ver aviso legal de clic en el siguiente Hipervínculo
(NECESITA CONEXIÓN A INTERNET)
<http://cijulenlinea.ucr.ac.cr/condicion.htm>

INFORME DE INVESTIGACIÓN CIJUL

TEMA: LA DOBLE IMPOSICIÓN TRIBUTARIA

RESUMEN: El presente trabajo aborda el tema de la Doble Imposición Tributaria, desde el punto de vista doctrinario incluyendo: concepto de doble imposición tributaria, tipos de doble imposición, diferencia entre doble imposición y doble exoneración, distinción de la doble imposición y otras figuras afines, métodos para evitarla doble imposición internacional sobre la renta.

Índice de contenido

1-DOCTRINA.....	2
PRINCIPIO DE DOBLE IMPOSICIÓN TRIBUTARIA.....	2
TIPOS DE DOBLE IMPOSICIÓN TRIBUTARIA.....	3
DIFERENCIA ENTRE DOBLE IMPOSICIÓN Y DOBLE EXONERACIÓN.....	4
DISTINCIÓN DE DOBLE IMPOSICIÓN Y OTRAS FIGURAS AFINES.....	6
MÉTODOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL SOBRE LA RENTA.....	8

1 DOCTRINA

PRINCIPIO DE DOBLE IMPOSICIÓN TRIBUTARIA

[NAVARRO F.Román A]¹

"Con fundamento en el principio de capacidad económica, el de igualdad ante las cargas públicas y por un imperativo de justicia tributaria, se proscribe la doble imposición. Este principio prohíbe a los poderes públicos gravar por el mismo concepto y en el mismo momento a un mismo sujeto, sobre un mismo objeto.

" En términos muy generales, la doble imposición consiste en "gravar dos veces la misma persona o la misma cosa", concepto que abarca tanto la doble tributación por la misma autoridad, como la doble afectación por autoridades diferentes actuando en forma concurrente. Para la existencia de la doble tributación se requiere que exista unidad de sujeto pasivo, de objeto, de tiempo y de impuesto; en consecuencia existe doble o múltiple imposición cuando las mismas personas o los mismos bienes son gravados dos o más veces por el mismo concepto, en el mismo período de tiempo, por parte de dos o más sujetos con poder tributario." (41)

Este principio cobra especial importancia dentro de un contexto de interdependencia y globalización económica al que asistimos en los umbrales del siglo XXI. En efecto, ese múltiple entramado de relaciones genera una serie de conflictos de doble imposición por la concurrencia en tiempo de sistemas tributarios distintos, en especial entre el sistema territorial y el sistema de residencia o personal. En este sentido, actualmente, tiende a prevalecer el sistema territorial (donde ocurrió el hecho generador), sobre el de residencia (residencia del contribuyente) o el personal (que sea nacional de ese Estado independientemente de donde se encuentre). Otras formas de eliminar la doble imposición, es mediante convenios bilaterales o multilaterales, o bien, mediante políticas unilaterales, basadas en la satisfacción de otros intereses sociales, como por ejemplo los regímenes de zona franca, donde los Estados en desarrollo renuncian al ingreso por impuestos

Centro de Información Jurídica en Línea

Convenio Colegio de Abogados - Universidad de Costa Rica

a cambio de trabajo para sus nacionales y la red de relaciones que la empresa pueda tejer en su economía."

TIPOS DE DOBLE IMPOSICIÓN TRIBUTARIA

[HERNÁNDEZ López Ricardo y SALAZAR Portilla Fernando]²

"En una primera aproximación, puede afirmarse que el problema de la doble imposición se produce, en general, cuando un mismo tipo de ingresos queda afecto por dos impuestos similares en países diferentes (1). Ello según el concepto "clásico" de doble imposición (de análisis en el siguiente título de esta investigación).

Sin embargo, las relaciones entre impuestos diferentes, dentro de un mismo sistema tributario, ha dado pie al nacimiento de una figura similar, pero con la característica de ser interna al sistema. Cuando dos leyes impositivas diferentes -de carácter nacional- graven unos mismos ingresos provenientes de la misma actividad económica, respecto de un mismo sujeto nos encontramos con un caso de doble imposición interna. Así, habrá dos impuestos que expresa y simultáneamente, según el contenido de la ley, afectarían los mismos ingresos. Puede considerarse que para la doctrina moderna existen tres hipótesis básicas de doble imposición:

"a) interna y ejercida por una misma autoridad fiscal.

b) interna, procedente de distintas competencias fiscales dentro de un sistema tributario. Que es el caso de los países con sistemas de gobierno federales, donde es dable localizar la Hacienda Federal y la Hacienda Estatal o Provincial.

c) externa, por el cruce de la acción fiscal de diversos Estados, que vienen a afectar a las personas, las rentas o los actos con impuestos o gravámenes superpuestos, incidiendo en forma múltiple sobre la misma fuente".(1)"

Centro de Información Jurídica en Línea

Convenio Colegio de Abogados - Universidad de Costa Rica

DIFERENCIA ENTRE DOBLE IMPOSICIÓN Y DOBLE EXONERACIÓN

[TORREALBA Navas Adrián]³

"El artículo 20 g) de la Ley de Régimen de Zonas Francas (Ley 7210) establece, como uno de los incentivos de este régimen la "Exención de todos los tributos a las utilidades, así como de cualquier otro, cuya base imponible se determine en relación con las ganancias brutas o netas, con los dividendos abonados a los accionistas o con ingresos o ventas, de conformidad con las siguientes diferenciaciones:

En el párrafo cuarto de dicho artículo e inciso se agrega:

"... Las exenciones contempladas en este inciso no se aplicarán cuando los beneficiarios potenciales puedan descontar, en su país de origen, los impuestos exonerados en Costa Rica..."

Como se ve, este párrafo transcrito introduce una restricción a la exención, en el sentido de que es necesario para su disfrute demostrar que en el país de origen no se descuentan los impuestos exonerados en Costa Rica. Surge la duda, sin embargo, en cuanto al alcance de dicha restricción, fundamentalmente en relación con lo siguiente: si se trata de una norma para evitar una doble exoneración o de una norma para evitar una doble imposición.

La primera interpretación implicaría entender que la norma se refiere a un caso como el siguiente: una empresa instalada en Costa Rica genera renta gravable por 30.000.000 de colones, en principio sujeta al impuesto de utilidades. El impuesto a pagar sería de 9.000.000 de colones. Ahora, esta empresa, en virtud del régimen de zonas francas, obtiene una exención total en el impuesto de utilidades, por lo que paga 0 en concepto de ese impuesto. En el país de origen, pese a la exención concedida en Costa Rica, a la hora de calcular el impuesto sobre la renta de la empresa matriz, que en principio incluiría la renta generada en Costa Rica, se concede un crédito de 9.000.000 de colones, equivalente al impuesto que se hubiera debido pagar en Costa Rica, que no se paga en virtud de exención. Como se ve, en esta

Centro de Información Jurídica en Línea

Convenio Colegio de Abogados - Universidad de Costa Rica

hipótesis, la renta generada en Costa Rica gozaría de doble exoneración: tanto en Costa Rica como en el país de origen.

Bajo esta interpretación, la restricción del artículo 20 inciso g) simplemente busca evitar una situación como la descrita (que es lo que se conoce como tax sparing). De modo que lo que habría que demostrar es que en el país de origen no se concede un crédito sobre el impuesto que se hubiera debido pagar en ausencia de la exención y pese a ella.

La segunda interpretación, en cambio, implica entender que la norma del artículo 20 g) se refiere a un caso como el que sigue: una empresa instalada en Costa Rica genera renta gravable por 30.000.000 de colones, en principio sujeta al impuesto de utilidades. El impuesto a pagar sería de 9.000.000 de colones. En el país de origen, a la hora de gravar esta renta en cabeza de la casa matriz, se toma en cuenta el impuesto ya pagado en Costa Rica (9.000.000) y, por tanto, se concede un crédito de impuesto por 9.000.000. De esta manera se evitaría que existiera una doble imposición (en Costa Rica y en el país de origen). Obviamente, el crédito se concede si y sólo si se ha pagado impuesto en Costa Rica. Si en Costa Rica hubiera exención, no se podría disfrutar el crédito en el país de origen, precisamente por no haberse pagado impuesto en Costa Rica. Entonces, si la Administración Tributaria del país de origen certifica la existencia de ese crédito, aplicable sólo en el caso de que el impuesto se pague efectivamente en Costa Rica, entonces la interpretación que comentamos obligaría a que no se conceda exención alguna, en ningún caso, en Costa Rica.

En síntesis, con la segunda interpretación lo que habría que demostrar para disfrutar la exención es que no se concede crédito en el país de origen por los impuestos pagados en Costa Rica. Es entonces, y sólo entonces, cuando, para evitar que la misma renta sea gravada dos veces, se concedería la exención del art. 20 g).

Con la primera interpretación, en cambio, lo que habría que demostrar es que no se concede crédito en el país de origen por los impuestos exonerados en Costa Rica. Es entonces cuando,

Centro de Información Jurídica en Línea
Convenio Colegio de Abogados – Universidad de Costa Rica

comprobado que la renta exonerada en Costa Rica pagaría impuestos en el país de origen, se concedería la exención del art. 20 g), evitándose así que la empresa no pague en ningún lado (por una doble exoneración)

A mi modo de ver -criterio por lo demás sostenido por la Dirección General de la Tributación Directa en su Oficio A-1398 de las 14,50 hs del 1 de julio de 1996-, la restricción del artículo 20 g) constituye una norma orientada a evitar una doble exoneración. Es decir, lo que se busca no es que no se grave dos veces, sino que por lo menos se grave una vez....”

DISTINCIÓN DE DOBLE IMPOSICIÓN Y OTRAS FIGURAS AFINES

[BORRÁS Alegría]⁴

“C)Distinción entre doble imposición y otras figuras afines.

Antes de llegar a la definición de lo que sea la doble imposición, es preciso distinguirla de una serie de figuras afines, con las que quizá pudiera confundírsela, especialmente porque el término «doble imposición», por una parte, es inexacto e impreciso, aunque se utilice por la amplia difusión que tal denominación ha tenido y conocer todo el mundo su aproximada significación; y, por otra parte, dicho término se utiliza muchas veces impropriamente para designar una serie de fenómenos afines, pero no idénticos.

a) Es necesario decir, en primer lugar, que la doble imposición es un fenómeno específicamente internacional, en el sentido de que supone la intervención de dos o más soberanías fiscales, con lo cual se diferencia de la superposición de impuestos en el interior de un mismo país. Aunque generalmente se dice que, por razones de justicia fiscal, una misma materia imponible no debe ser gravada más que una vez, no hay inconveniente para que un sistema fiscal pueda comportar dos o más impuestos que graven sucesivamente la misma materia. Así, podríamos hablar de la superposición de

Centro de Información Jurídica en Línea
Convenio Colegio de Abogados - Universidad de Costa Rica

impuestos que se produce al gravar los beneficios de las Sociedades mediante el Impuesto de Sociedades y al ser repartidos los beneficios a los socios, mediante el Impuesto sobre las Rentas del Capital.

(...)

b) Por otra parte, la noción de doble imposición se aplica únicamente a los impuestos, es decir, a las prestaciones debidas a la autoridad pública sin contrapartida específica por su parte. No se aplica ni a los pagos hechos a la autoridad pública como precio de servicios, ni a los pagos exigidos con ocasión de autorizaciones, permisos o concesiones otorgadas por la autoridad pública.

A título de ejemplo, no puede ser objeto de doble imposición lo relativo a la consumición de gas o electricidad, tasas postales, permisos de circulación, de estacionamiento, de ocupar el dominio público, etcétera (2).

c) Finalmente, tampoco debe confundirse la doble imposición con aquellos casos en que los impuestos que se pudieran considerar en concurrencia son satisfechos por diferentes conceptos.

Concretamente esta aclaración parece encaminada a establecer que no nos hallamos ante supuestos de doble imposición en los casos siguientes :

i.- Concurrencia de un impuesto directo con uno indirecto, que es un caso frecuente, respecto al cual hay que ver que no hay diferencia alguna porque entre en juego un elemento extranjero, ya que de todos es sabido que hay unos impuestos (los directos) que se satisfacen en el momento en que la renta se percibe y otros (los indirectos) que se satisfacen en el momento en que esa misma renta se gasta.

2.- Concurrencia entre un Impuesto sobre la Renta (o impuesto a cuenta del mismo) y el Impuesto de Sucesiones."

Centro de Información Jurídica en Línea
Convenio Colegio de Abogados – Universidad de Costa Rica

MÉTODOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL SOBRE LA RENTA

[ACUÑA Solórzano Gina]⁵

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.

(...)

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.

Centro de Información Jurídica en Línea

Convenio Colegio de Abogados - Universidad de Costa Rica

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 contratantes de la convención, debemos por consiguiente, recurrir a los métodos usuales, para encontrar una solución eficaz al fenómeno.

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

Centro de Información Jurídica en Línea

Convenio Colegio de Abogados - Universidad de Costa Rica

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 portodassus 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."

FUENTES CITADAS

- 1 NAVARRO F.Román A. Los principios jurídico constitucionales del Derecho Tributario. *IVSTITIA*.(139-140): p. 48.
- 2 HERNÁNDEZ López Ricardo y SALAZAR Portilla Fernando. El problema de la doble imposición en el Sistema Tributario Costarricense. Tesis para optar por el grado de Licenciado en Derecho. San José. Facultad de Derecho. Universidad de Costa Rica. 1991. p:159.160.
- 3 TORREALBA Navas Adrián. El artículo 20 inc. g) de la Ley de Zonas Francas: mecanismos para evitar la doble imposición internacional o la doble exoneración internacional?. *IVSTITIA*.(136-137): P. 37.38.
- 4 BORRÁS Alegría. La doble imposición: problemas jurídico-internacionales.Madrid. Fábrica Nacional de Moneda y Timbre. 1974. p: 24.25.
- 5 ACUÑA Solórzano Gina. La doble imposición Internacional sobre la renta en las sociedades madres - hijas. *REVISTA JUDICIAL*.(62): P.109.110.111.