

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 A NIVEL INTERNACIONAL

RESUMEN: El presente informe de investigación realiza una recopilación de la doctrina disponible acerca del tema de la doble imposición tributaria a nivel Internacional. En el mismo se analizan aspectos relacionados a la costumbre internacional en este tema, el caso en específico de las sociedades y la estructura de los Tratados Tributarios que tratan sobre el tema.

Índice de contenido

1DOCTRINA.....	1
a)La costumbre internacional general.....	1
Los principios generales del Derecho.....	3
b)Sobre el tratamiento fiscal de Costa Rica con Francia a finales de los noventa.....	5
c)La doble imposición internacional sobre la Renta en las sociedades madres-hijas.....	9
d)Estructura de los Tratados Tributarios.....	14

1 DOCTRINA

a) La costumbre internacional general.

[BORRÁS]¹

“Hay una realidad manifiesta en el campo del derecho internacional tributario, que expone Bühler de la forma siguiente: «en el campo del derecho internacional tributario hay menos lugar para la costumbre que en otras ramas del derecho internacional, a causa de la fuerte vinculación de la Administración a los presupuestos de

hecho formulados en la Ley».

Si tal manifestación es cierta hablando de la costumbre en Derecho internacional tributario, en general, más aún lo será al tratar, concretamente, de la cuestión de la doble imposición.

Paralelamente hay que señalar que en la mayoría de las legislaciones, la costumbre tiene un papel muy reducido en el derecho tributario interno, por la existencia del principio de legalidad. Así, en nuestra legislación, el artículo 2.º de la Ley General Tributaria recoge este principio diciendo que «la facultad originaria de establecer tributos es exclusiva del Estado y se ejercerá mediante Ley votada en Cortes».

Este principio es básico y fundamental en la materia, como se pone de relieve en el estudio que diferentes autores realizan de él.

En derecho interno, a pesar de la formulación de este principio, se plantea la cuestión de si la costumbre puede o no ser fuente del derecho tributario por la remisión que el artículo 9.º, párrafo 2.º realiza, para lo no previsto, a «los preceptos del derecho común», es decir, al artículo 6.º del Código Civil, en el que se cita la costumbre del lugar como fuente supletoria. Por su propia naturaleza podemos decir, sin embargo, que en derecho tributario interno la remisión se hace a los principios generales, también enunciados en el artículo 6.º del Código Civil y que únicamente se puede hablar de la práctica administrativa y los precedentes, cuyo carácter consuetudinario tan discutido es.

Volviendo ya al derecho internacional, dice Dalimier que en el derecho internacional tributario el papel de la costumbre es también muy reducido, puesto que queda limitado únicamente al de interpretación de las normas contenidas en los convenios.

Hablan los autores de una única costumbre en derecho internacional tributario, que es la relativa a las inmunidades fiscales de los agentes diplomáticos y, en cierto modo, de los agentes consulares. Ella se encuentra recogida en la mayoría de las legislaciones internas y, aunque en los convenios internacionales y en los modelos de la época de la Sociedad de Naciones no se hablaba de ella, hoy la encontramos en los modelos de la O. C. D. E. y en el convenio de Viena sobre inmunidades diplomáticas. Todo lo anterior nos permite afirmar que se trata de una costumbre internacional claramente instituida. Como la mayoría de las inmunidades diplomáticas, fue primero simple norma de cortesía para pasar luego a norma de derecho consuetudinario.

Si descendemos de lo general a lo particular, no podemos decir otro tanto de la existencia de una costumbre internacional que prohíba la doble imposición. I, a doctrina es clara al respecto.

Además, en la práctica internacional no se encuentra en ningún momento una actuación de los Estados que indique una condenación de la doble imposición, que pudiera constituir el primer elemento, el fáctico (*diuturnitas*), necesario para la formación de una costumbre.

Dado este hecho tan negativo, lo único que sí cabe es reconocer una influencia recíproca entre los tratados y la costumbre. En efecto, como indica Bühler, hay una serie de normas que de día en día se van incorporando a los tratados internacionales en esta materia (no discriminación, imposición de compañías de navegación marítima y aérea, etcétera), que constituían antes costumbres particulares. Pero es que, además, si son aceptadas por unos países que no son parte en esos tratados ni intervinieron en la formación de la costumbre particular (nos referimos a los países en vías de desarrollo), llegarán a constituir verdaderas costumbres internacionales generales, pues concurrirían los dos elementos de la misma (*diuturnitas* y *opinio inris*).

De todas formas, si alguna de estas costumbres está en vías de formación, no hay ni el menor indicio que vaya a ser una costumbre general condenatoria de la doble imposición.

Los principios generales del Derecho.

Si en general es difícil poder señalar claramente los principios admitidos in foro domestico que han sido recogidos en el derecho internacional, en materia tributaria la cuestión es especialmente complicada y, además, carecemos de estudios sobre ello. Además, nos encontramos con el hecho de que incluso en el derecho interno los principios generales son, quizás, excesivamente variables. Así, del antiguo principio de neutralidad del impuesto se ha pasado al principio del tributo como instrumento de la política económica. Pero, además, se discute a veces la compatibilidad de un principio y otro, como es el caso de la compatibilidad del principio del tributo como instrumento de la política económica con el principio de capacidad económica.

No es admisible una actitud, como la de Bühler, que formula todo el derecho internacional tributario en forma de principios, pues considera como tales lo que no lo son en realidad, como el «principio de nacionalidad», «principio de establecimiento», «principio de imputación y de exención», etc., que pueden ser principios de carácter instrumental, pero no principios generales del Derecho.

Planteando la posibilidad de que existiera un principio general del Derecho que prohibiera expresamente la doble imposición, se ha pretendido llevar al derecho internacional el principio «non bis in ídem», pero tal cosa es completamente forzada e irrazonable, lo que lleva a Bühler a rechazar totalmente tal posibilidad, sin explicar, de todos modos, las razones de ello.

Sobre la inexistencia de tales principios que prohíban expresamente la doble imposición se manifiesta igualmente Chretien, que dice que aunque se pretendiera que existieran principios generales relativos a un reparto ideal del poder fiscal, en esos principios no estaría incluido el relativo a la prohibición de la doble imposición internacional. La razón de ello es obvia: el que, de alguna forma, participa en la economía de otro Estado, debe soportar sus impuestos. La doble imposición es una consecuencia no buscada.

Pero es que, a mayor abundamiento, ni los tribunales internos han aceptado, en ausencia de ley o tratado, condenar la doble imposición basándose en los principios generales del Derecho, pudiéndose alegar en favor de esta afirmación una serie de sentencias de diferentes países en que no se acepta la condena de la doble imposición en ausencia de norma escrita, citadas también por Chretien. Sin embargo, hay entre todas estas sentencias una que se ha convertido ya en clásica en la materia, que es la del Tribunal de Apelación Mixto de Alejandría de 18 de enero de 1947, en la cual se dice que «las normas de Derecho Internacional general, a diferencia del Derecho convencional, no limitan los poderes nacionales de sujetar a imposición más que en lo que concierne a los agentes diplomáticos en los países en que están acreditados».

En esta sentencia se alude a la obra de la Sociedad de Naciones como posible paso para admitir una condena general de la doble imposición, considerando que no es suficiente lo que en aquella Organización se hizo para entender que el Derecho internacional general prohíbe la doble imposición. Sin embargo, afirma Chretien que hubiera sido suficiente un poco de audacia por parte de los tribunales para decir que la doble imposición está prohibida por el Derecho internacional general, «pero está en juego el interés de su Fisco respectivo. Pues, precisémoslo, si el contribuyente, víctima de una doble imposición pide a los tribunales de su país de origen, exonerarle de la contribución instituida por su Estado, recibirá la misma respuesta –sin duda negativa, pues– que en el caso de que se pida a los tribunales del Estado extranjero exonerarle del impuesto creado por este Estado».

Otra regla que de forma efectiva pudiera impedir que se produjera

la doble imposición, es la relativa a la prohibición de gravar los inmuebles situados en el extranjero, pero este argumento tiene el fallo de que si bien el Estado en que están situados los bienes tiene derecho a gravarlos, el otro Estado no tiene un deber de abstenerse de gravarlos, más que en el caso de existir un convenio, pues tal regla no está incluida en una norma prohibitiva de carácter general.

También se ha pretendido si, en alguna medida, podía servir para evitar la doble imposición, o al menos las medidas discriminatorias, las normas que ordenan el respeto a los derechos adquiridos de los extranjeros. En realidad, vemos que este principio no coincide íntegramente con la norma de igualdad de tratamiento, ya que lo que prohíbe es simplemente la expropiación sin indemnización y aun eso ya sabemos que es muy discutido y discutible. Esto, de todas formas, no se puede aplicar en el campo fiscal, puesto que el impuesto no es una confiscación."

b) Sobre el tratamiento fiscal de Costa Rica con Francia a finales de los noventa.

[ZIVY]²

"Como no existe convenio fiscal para evitar doble imposición entre Costa Rica y Francia, la inversión francesa va a ser tratada separadamente desde el punto de vista fiscal:

- en primer lugar por la ley fiscal interna costarricense.
- Y en segundo lugar la ley fiscal francesa.

De inmediato se concibe fácilmente que del doble sometimiento de una misma inversión, a dos leyes fiscales, resultan riesgos de doble imposición, y también, afortunadamente, riesgos de no imposición, lo cual es el sueño de todo inversor.

2) Estatuto de la inversión

a) autorización previa

El actual estatuto de la inversión directa francesa en el extranjero está sometido a la autorización previa de la "Direction du Trésor", del Ministerio de Hacienda, salvo si se trata de una inversión inmobiliaria cuya competencia pertenece a la "BAN-QUE DE FRANCE".

Para la tramitación de la autorización previa se deben indicar todos los datos del inversor, todas las modalidades previstas relacionadas con la inversión en COSTA RICA y finalmente los motivos de la inversión, destacando el interés de la inversión para la economía francesa apoyándose sobre un plan de financiación a tres años. El importe de la inversión (capital de una sociedad, dotación de una sucursal, compra de acciones) debe ser transferido por mediación de un banco.

Una vez conseguida la autorización, el inversor francés, por mediación del banco, debe rendir cuentas de su inversión a la Direction du Trésor dentro de los 20 días de su realización, y cada año por medio del envío balance de la empresa creada, o en la cual tuvo lugar la inversión.

b) sin autorización previa

Existen excepciones al régimen de solicitud de autorización previa, tales como:

– inversiones sin límite de cuantía que no suponen movimiento de capital de FRANCIA hacia COSTA RICA.

* renovación o prórroga de préstamos, si su otorgación ha sido regular;

* cesión entre residentes de una participación en el capital de una sociedad extranjera;

* ampliación de capital de una filial extranjera controlada por accionistas franceses, por incorporación de reservas o beneficios sin distribuir;

o bien con límite de cuantía actualmente fijada en 2.000.000 F por año civil. En este caso habrá que verificar si el inversor francés no se encuentra en uno de los casos de prohibición de este régimen.

Por ejemplo:

* constitución de inversión directa en sociedades holding;

* constitución de empresa no residente, cuya actividad principal

será la adquisición, la construcción o la propiedad de inmuebles, participación en sociedades inmobiliarias;

* inversión en sociedades no residentes cuya actividad principal es la adquisición o la propiedad de explotaciones agrícolas.

3) Impuestos concernidos

En cuanto a la parte francesa, los impuestos concernidos por el presente estudio son meramente el Impuesto sobre el Valor Añadido, llamado "Taxe sur la Valeur Ajoutée" o TVA, sobre bienes y servicios y el Impuesto sobre la renta de sociedades.

Cuando en el presente estudio se emplea la palabra "inversión", no siempre se trata de la definición estricta de las operaciones sometidas a autorización previa, sino también en un sentido más amplio, de cualquier participación, interés o servicio francés en COSTA RICA.

Esta inversión podrá ser generada por motivaciones de naturaleza distinta: inversión económica; como la toma de control de una sociedad existente; o bien inversión financiera por otorgamiento de préstamo o crédito.

Podrá realizarse por modalidades diferentes tales como la inversión, con o sin implantación, en el país extranjero a FRANCIA. .

I. Inversión sin implantación

¿Cómo trata FRANCIA, las exportaciones de FRANCIA hacia COSTA RICA?. Estas exportaciones suelen estar relacionadas con bienes, capitales o servicios.

A) Exportaciones de bienes:

Analizaremos el régimen fiscal en ambos países. Trataremos de demostrar de qué manera el vendedor francés no está penalizado en su exportación por la ausencia de pago de la TVA por el comprador costarricense.

1) Régimen impositivo:

a) en FRANCIA

Según el principio general de la territorialidad de la imposición, las exportaciones de bienes hacia COSTA RICA están exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido con el fin de otorgar una ventaja al comprador costarricense, quien no paga este impuesto, fijado generalmente al tipo de 18,60 % a menos que se trate de productos de lujo en cuyo caso el tipo es de 33%.

b) en COSTA RICA

El comprador costarricense pagará los impuestos o tasas a la importación previstos por su legislación propia, que conoce mejor que nadie, y que actualmente ascienden del 5 % al 15 % para bienes de capital, y del 10 % al 50 % para los bienes de consumo, los de lujo tributan desde el 100 % al 150%.

2) Ausencia de penalización del vendedor francés por no inclusión de la TVA en sus precios.

A pesar de la ausencia de pago por el comprador costarricense de la TVA, el vendedor francés, quien la incluye generalmente en sus precios, no va a resultar penalizado por la exportación.

Los motivos son de tres órdenes:

a) el reembolso de crédito de TVA

El principio directivo de la TVA consiste en conseguir que un producto determinado, soporte cualquiera que sea el número de transacciones que haya sido necesario realizar, desde su elaboración hasta su consumo, una incidencia fiscal idéntica. Por lo tanto, se distingue de los impuestos que se pagan por cada transmisión ("taxe en cascade"). El mecanismo adoptado para que el tipo de impuesto sea neutro es la deductibilidad del impuesto debido, cuando tenga lugar la venta del bien a su comprador, del impuesto que le ha sido facturado por su propio comprador.

Tras este sistema el Ministerio de Hacienda no recibe en total nada más que el impuesto a pagar por el consumidor final, quien, por hipótesis, no puede facturarle de nuevo a nadie.

De tal manera, que si la TVA almacenada anteriormente fuera inferior a la TVA sin facturar al comprador costarricense por motivo de la exención a la exportación, el comprador francés se encuentra técnicamente en una postura en la que carece de estructura para recuperar la TVA ya pagada. En consecuencia, y

para que no esté penalizado por sus exportaciones, podrá solicitar al Ministerio de Hacienda el reembolso de su crédito de TVA.

b) exención del impuesto sobre salarios

De igual manera no estará penalizado el vendedor francés por el principio según el cual, cualquier empresa francesa cuya cifra de negocios está sometida a más del 90 % a la TVA, está exenta del impuesto sobre salarios. Precisamente, la cifra de negocios realizada a la exportación –aunque no sometida a la TVA como hemos visto anteriormente–, estará asimilada, para el cálculo del 90%, a la cifra de negocios sometida a TVA.

c) reducción del impuesto sobre gastos generales

Por último, la realización de negocio a la exportación reduce el impuesto sobre gastos generales de las empresas residentes francesas del tipo del 30 % al de 15%.

Todas estas medidas permitirán al comprador costarricense, de bienes franceses, gozar de un arma de negociación en caso de que el vendedor francés trate de considerarse en una situación perjudicada por no poder incluir en sus precios la TVA que de costumbre incluye y recupera.

c) La doble imposición internacional sobre la Renta en las sociedades madres-hijas

[ACUÑA SOLÓRZANO]³

“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, 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 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 promuevo 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 relación-tecnológica 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 imponible, 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."

d) Estructura de los Tratados Tributarios

[HERNÁNDEZ LÓPEZ]⁴

"Un tratado tributario como todos los instrumentos de este tipo que existen en el orden internacional, cuenta con un preámbulo que explica la finalidad del tratado, una parte dispositiva en donde se desarrolla el tema central de tratado por lo que es la parte más importante del mismo, y la vigencia del Contrato.

La parte dispositiva o sustantiva a juicio del Dr. José Ramón Fernández, se compone de la siguiente forma:

- 1.- Ámbito de aplicación: subjetivo, objetivo y territorial.
- 2.- Definiciones generales.
- 3.- Criterios jurisdiccionales de atribución de competencias entre las respectivas soberanías fiscales en cada una de las categorías de renta.
- 4.- Métodos para evitar la Doble Imposición.
- 5.- Disposiciones especiales y disposiciones finales

El ámbito de aplicación subjetivo determina las personas a las que se aplicará el Convenio. Luego de la Segunda Guerra Mundial, el ámbito personal hace referencia a los residentes dejando de lado la nacionalidad aunque en materia de no discriminación, este

concepto conserve toda su aplicación. El ámbito objetivo define los impuestos a los que se aplica el convenio pudiendo hacerlo en forma genérica o enunciativa e incluyendo la delimitación de la autoridad a cargo de su exigencia para aquellos Estados con división federal. Finalmente el ámbito territorial define los territorios en los que se aplica el Convenio, que se entiende, salvo norma expresa en contrario, que abarca todo el territorio de la nación.

Las definiciones generales, suelen referirse a una serie de términos que aparecen a lo largo de todo el Convenio y sobre los que es muy útil delimitar su concepción. Es común encontrar definiciones de lo que se debe entender por persona, Sociedad, dividendos, regalías, intereses, etc.

Los criterios jurisdiccionales de atribución de competencias entre las respectivas soberanías fiscales, se refiere a lo que hemos estudiado como criterios de vinculación. Cuando los Estados contratantes tienen criterios de vinculación opuestos, debe existir acuerdo en la forma en que ellos se van a aplicar. De este acuerdo puede ser que se negocie una imposición compartida, o una imposición exclusiva en el país de la fuente de la renta o de la residencia del contribuyente.

La Sección dedicada a presentar los Métodos para evitar la Doble imposición Internacional, se encuentra en estrecha relación con el punto anterior. Si el Tratado considera la imposición exclusiva de uno de los- Estados contratantes, no es necesario exponer las medidas para evitar la Doble Imposición Internacional. Solamente cuando se pacta la imposición compartida de alguna de las dos formas vistas, es necesario recurrir a estos Métodos. Según analizaremos, los métodos más conocidos para evitar la doble imposición internacional son el de exención (con progresividad) y el de imputación (ordinaria).

Finalmente, las disposiciones especiales buscan ajustar el convenio a la realidad de los Contratantes, en tanto que las disposiciones finales contienen el periodo de vigencia del Contrato, distinguiendo entre su entrada en vigor y la fecha en que comienza a surtir efecto el Contrato. También se puede incluir la fecha de su denuncia o vigencia porque de no ser así, se entiende que su vigencia es ilimitada."

FUENTES CITADAS

- 1 BORRÁS, Alegría. La doble imposición: Problemas jurídico-internacionales. Madrid, España. Instituto de Estudios Fiscales. 1974. pp 164-167.
- 2 ZIVY, Isabel. Tratamiento fiscal en Francia de las Inversiones francesas en Costa Rica. Artículo de revista publicado en IVSTITIA No. 1. 1989 pp 9-11
- 3 ACUÑA SOLÓRZANO, Gina. La doble imposición internacional sobre La Renta en las sociedades madre-hijas. Artículo de revista publicado en la Revista Judicial. San José, C.R. Poder Judicial. No. 62 de junio 1995. pp 110-113.
- 4 HERNÁNDEZ LÓPEZ, Ricardo y otro. El problema de la Doble Imposición en el Sistema Tributario Costarricense. Tesis para optar por el grado de licenciatura en Derecho. Facultad de Derecho. U.C.R. 1991 pp 273-276.