



UNIVERSIDADE DA CORUÑA

Facultade de Economía e Empresa

Trabajo de
fin de grado

**Doble Imposición
Jurídica Internacional**

Convenios de Doble
Imposición

**José Manuel Martínez
Ferreiro.**

Tutor: Ignacio Fernández
Fernández.

Grado en Administración y Dirección de Empresas.

Año 2014

Resumen

En el actual período de globalización, la libertad de movimiento de capitales, bienes, servicios y personas afecta a la estructura de los diferentes sistemas fiscales, exigiendo su adaptación a estas circunstancias específicas.

En este contexto las relaciones entre estados tienen un papel fundamental sobre la interacción de las diferentes soberanías fiscales, las cuales han planteado la necesidad de reformular los elementos que obstaculizan el desarrollo normal de las relaciones internacionales.

Para dar respuesta a esta problemática, este trabajo propone el estudio y análisis del fenómeno de la doble imposición internacional, centrándonos en la doble imposición jurídica internacional, así como su corrección tanto bilateral como unilateral en el Impuesto de la Renta de las Personas Físicas e Impuesto de Sociedades español.

Palabras clave: Doble Imposición, Doble Imposición Jurídica Internacional, Convenios de Doble Imposición, Corrección de la Doble Imposición Jurídica Internacional, Globalización, Fiscalidad Internacional.

Abstract

In the current period of globalization, freedom of the movement of capital, goods, services and people affects to the structure of the different tax systems, requiring their adaptation to these specific circumstances.

In this context the relations between states have a key role over the interaction of different fiscal sovereignties, whom have raised the need to reconsider the elements that hinder the normal development of international relations.

In respond to this issue, this paper proposes the study and analysis the phenomenon of double international taxation, focusing on the international juridical double taxation as well as its correction both bilateral and unilateral in the spanish personal income tax and spanish corporation tax.

Key words: Double Taxation, International Juridical Double Taxation, Double Taxation Agreements, Correction of the International Juridical Double Taxation, Globalization, International Taxation.

Índice

	<i><u>Página</u></i>
ABREVIATURAS.....	8
INTRODUCCIÓN.....	9
1.CONTEXTUALIZACIÓN DE LAS ECONOMÍAS ACTUALES Y FISCALIDAD.....	10
1.1. Internacionalización de las empresas.....	11
1.2. Perspectiva de los Estados.....	12
2.CONTEXTO TRIBUTARIO.....	13
2.1. Adaptación de la tributación a la nueva realidad.....	14
2.2. Equidad Tributaria.....	14
2.3. Principio de Suficiencia.....	16
2.4. Principio de Eficiencia.....	16
3.FISCALIDAD INTERNACIONAL: DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL.....	17
3.1. Principios Doble Imposición Internacional.....	18
3.2. Residencia Fiscal.....	18
3.3. Doble Imposición Internacional Económica y Jurídica.....	21
3.4. Impuesto sobre la Renta para no Residentes.....	22
3.5. Causas de la Doble Imposición Internacional.....	24
3.6. Mecanismos para evitar la Doble Imposición Internacional.....	25
3.6.1. Metodo de Exención.....	26
3.6.2. Metodo de Imputación.....	31
3.6.3. Metodo de Deducción.....	35
3.7. Coordinación Fiscal Internacional: Eficiencia y Equidad.....	37
3.7.1. Eficiencia Fiscal.....	37
3.7.2. Equidad Fiscal.....	38
4.CORRECCIÓN DE LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL JURÍDICA.....	40

4.1. Medidas Bilaterales/Multilaterales para evitar la Doble Imposición Jurídica Internacional.....	40
4.1.1. Objetivos CDI.....	42
4.1.2. Tipos de Convenios de Doble Imposición.....	43
4.1.3. Normas Antiabuso en los CDI.....	44
4.1.4. Caso particular sobre el impacto de los CDI en América Latina.....	46
4.2. Medidas Unilaterales Españolas para evitar la Doble Imposición Jurídica Internacional.....	49
4.2.1. Tratamiento de la doble Imposición Jurídica Internacional en el IRPF.....	50
4.2.1.1. Corrección en el supuesto de dividendos o participaciones en beneficios.....	50
4.2.1.2. Corrección en el supuesto de rentas procedentes del trabajo.....	51
4.2.1.3. Deducción por Doble Imposición Internacional en el IRPF.....	52
4.2.2. Corrección de la Doble Imposición Jurídica Internacional en el Impuesto de Sociedades.....	53
4.2.2.1. Corrección del Impuesto de Sociedades mediante una Deducción.....	54
CONCLUSIONES.....	58
BIBLIOGRAFÍA.....	60

Índice de figuras

Figura 1: Sistemas Tributarios	13
Figura 2: Ilustración del uso del “treaty shopping”	45
Figura 3: Representación gráfica de la distribución de una “T de Student”	48
Figura 4: Ilustración de la relación entre los Convenios de Doble Imposición y la Inversión Directa Extranjera.....	49
Figura 5: Ilustración grafica de la medida “anti-lavado dividendos”	50
Figura 6: Ilustración flujos y tipos de rentas obtenidas por un contribuyente.....	56

Índice de Tablas

Tabla 1:	Tipo impositivo por tramos.....	29
Tabla 2:	Tipo impositivo por tramos.....	30
Tabla 3:	Inversión Extranjera directa y número de CDI.....	47
Tabla 4:	Clases de rentas e impuestos soportados.....	56

Abreviaturas

CDI	=Convenio para evitar la Doble Imposición Internacional.
DII	=Doble Imposición Internacional.
EP	=Establecimiento Permanente.
IED	=Inversión Extranjera Directa.
IS	=Impuesto sobre Sociedades.
IRNR	=Impuesto sobre la Renta para No Residentes.
IRPF	=Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
MC	=Modelo Convenio.
OCDE	=Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico.
TME	=Tipo Medio Efectivo.

Introducción

Constituye el objeto del presente trabajo el estudio del fenómeno de la Doble Imposición Jurídica Internacional, así como las medidas para su corrección.

Varios motivos avalan la elección del tema; El fenómeno de la doble imposición constituye uno de los principales focos de atención por parte de los diferentes organismos internacionales y estados para desarrollar normas encaminadas a solventar esta problemática, debido a su efecto en el desarrollo de las relaciones económicas internacionales, así como la necesidad de recibir una tributación equitativa y evitar una sobreimposición sobre los rendimientos, por el simple hecho de obtener rendimientos procedentes de diferentes países, ya que las rentas deben tributar donde se generan y el desplazamiento de capitales no genera renta, por lo que no ha de ser susceptible de imposición.

Finalmente las políticas de la UE y del resto de países van encaminadas hacia la liberalización de los diferentes sectores, por lo que las economías estarán mucho más internacionalizadas, donde sus contribuyentes obtendrán rentas procedentes de diferentes estados.

Para dar respuesta a esta tendencia, es el objetivo de este trabajo dar una visión realista de las consecuencias de este fenómeno y para ello, analizaremos la Doble Imposición internacional, sus causas y efectos en los diferentes actores de la economía real, así como los medios para su eliminación y corrección. Asimismo, estudiaremos el efecto que tiene la doble imposición en la localización de las inversiones, más concretamente la relación entre los CDI y la IED en América Latina, una región con un gran crecimiento y potencial económico.

1- Contextualización de las economías actuales y la fiscalidad.

En la actualidad el entorno económico internacional está caracterizado cada vez más por su dinamismo y globalización, originando una mayor interdependencia entre países, formación de bloques, y el surgimiento de economías emergentes tanto en América Latina, Asia, etc. Todos estos factores dan lugar a un entorno mundial altamente competitivo y cambiante, donde la globalización de los mercados o la internacionalización de la economía requieren tener una visión global e internacional de la actividad económica así como de las estrategias económicas en unas economías muy abiertas.

En este entorno tan complejo, la internacionalización surge como una necesidad básica para las empresas, ya que traspasan los límites geográficos de los estados y se centran en la explotación de sus negocios atendiendo a los mercados de los consumidores, que no pertenecen a nacionalidades o a regiones concretas. Esta nueva realidad surge como la necesidad de reducir costes, que por una parte proviene por la necesidad de aumentar el mercado, lo cual permite obtener nuevas economías de escala y por tanto mayor competitividad y de los avances tecnológicos que se han producido durante todo el siglo XX.

Esta nueva situación desde un punto de vista fiscal tiene varias lecturas. En primer lugar es básico entender porque los agentes económicos amplían su actividad a diferentes zonas geográficas, excediendo los límites de los estados y averiguar cuáles son las consecuencias que en términos impositivos tienen para ellos. Sin olvidar que desde el punto de vista de los estados la implantación y exigencia de los impuestos es lo que permite financiar la actividad del sector público.

1.1 Internacionalización de las empresas.

Existen varias causas por las que las empresas internacionalizan su actividad, aunque como último fin, persiguen la creación de valor, lo cual dado el avance tecnológico conseguido, exige un aumento tanto en magnitud como en volumen. La primera causa se centra en la posibilidad de expandirse a nuevos mercados para aumentar las líneas de producción, conseguir así mayores ingresos y una reducción de los costes unitarios además de diversificar su negocio, ya que como estamos viendo las empresas que tienen más diversificada tanto su actividad como negocios, son las que están siendo menos penalizadas por la actual crisis económica. La integración económica y comercial en amplias zonas geográficas como son América del norte, Latinoamérica, la Unión Europea o Asia, facilitan las políticas empresariales en esta dirección. Esta nueva situación coincide con los avances tecnológicos que permiten optimizar la producción, y desde el punto de vista de la demanda estas tecnologías facilitan la globalización de las preferencias de los consumidores lo que permite la ampliación de los mercados y por consiguiente el aumento de la demanda.

Otro elemento que deberíamos considerar es la estructura de costes de producción en distintos países, ya que puede ser muy diferente debido al precio de las materias primas, costes laborales, energía, etc. Estas diferencias pueden reducir enormemente la competitividad, por lo que es una razón suficiente para trasladar los procesos productivos a otros países en los que exista una ventaja comparativa. Esta situación puede afectar a una parte de la producción integrándose la totalidad del proceso en diferentes países o a toda la cadena de producción.

La elección de las inversiones, desde un punto de vista empresarial, está marcado por criterios económicos, que se centran en conseguir una mayor dimensión tanto en ventas como en mercados o en conseguir reducir costes vía economías de escala o sinergias (entre los que se incluyen los pagos tributarios).

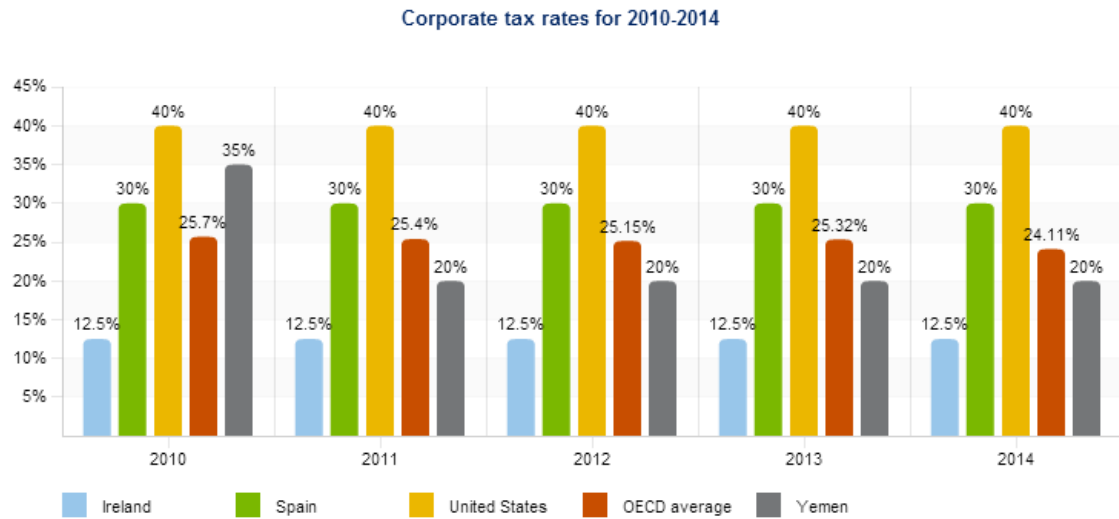
1.2 Perspectiva de los Estados.

Las inversiones en el exterior generan grandes beneficios tanto desde la perspectiva del país receptor como desde la del país inversor. Desde el punto de vista del país receptor es muy positivo ya que aumenta su capacidad productiva y por tanto su Producto Interior Bruto así como el empleo tanto directo como indirecto. Otro factor muy importante es una mayor apertura de la economía que finalmente repercute en una mayor capacidad exportadora y fomenta una cultura de internacionalización. Esta situación provoca una mejor percepción por parte de los inversores internacionales que se concreta en un mayor atractivo para captar la inversión extranjera.

También es una situación beneficiosa para el estado exportador de capitales, ya que encuentra oportunidades de inversión donde generar un mayor retorno, aumentando su capacidad exportadora ganando nuevos mercados.

Esta situación desde el punto de vista fiscal genera una gran problemática, ya que los sistemas tributarios de los diferentes países son muy dispares (Figura 1), existiendo ciertas zonas de baja tributación, donde las empresas tienen una ventaja de carácter impositivo trasladando sus beneficios a estos países. Esto significa que los países donde están obteniendo su beneficio, pierden recaudación en favor de los otros y en último caso en favor de las empresas internacionales.

Figura 1: Sistemas tributarios.



Fuente: KPMG.com [Consulta 09/06/2014]

2-Contexto Tributario.

Cada Estado es soberano para exigir y gravar las rentas que considere vinculadas a la actividad económica desarrollada en el mismo. Esta situación se ve claramente en los sujetos pasivos que tienen la condición de “residentes”, ya que la exigencia de tributación no se concreta únicamente en las rentas obtenidas en el territorio nacional sino que se extiende a la totalidad de las rentas generadas por el mismo.

Esta situación obliga a los diferentes estados a una coordinación en sus exigencias tributarias, para evitar los efectos y trabas en la organización de los negocios. Con el objetivo de que los diferentes agente económicos residentes en un territorio no resulten penalizados por la aplicación de estos principios y que una misma renta sea gravada dos veces.

Para solucionar esta problemática se pueden adoptar medidas unilaterales (implantadas por un estado), medidas bilaterales (que tienen su concreción en convenios firmados entre dos Estados) o en medidas multilaterales (concretadas en tratados suscritos por varios Estados).

2.1 Adaptación de la tributación a la nueva realidad.

Históricamente, la aplicación de estos criterios resolvía el problema de la tributación ya que garantizaba la aplicación generalizada de los impuestos y depositaba la potestad de graduar la carga fiscal al país residente que tiene la capacidad de redistribuir la renta.

Actualmente nos encontramos en una situación diferente, ya que esta nueva situación económica introduce nuevas variables que deben ser tenidas en cuenta para garantizar el cumplimiento de los principios de equidad, suficiencia y eficiencia. Ya que la posibilidad de deslocalizar las inversiones, introduce una gran dificultad para conseguir una tributación mínima efectiva en cada operación. Por otro lado, el comercio electrónico ha permitido el desarrollo de nuevas formas de comerciar que no pertenecen a la jurisdicción de un estado concreto y no está contemplada en los principios tradicionales de territorialidad o residencia.

2.2. Equidad Tributaria.

Este principio exige un análisis comparativo entre las cargas tributarias de los diferentes sujetos pasivos que residen en un mismo ámbito geográfico. Para que un

sistema tributario sea justo debe cumplir el principio de equidad, el cual podemos dividir en dos tipos:

-Equidad horizontal, es decir, que dos personas en una situación idéntica estén sometidos a la misma tributación

-Equidad vertical, en el cual dos personas que estén en una situación diferente tienen que estar sometidos a una tributación distinta.

El planteamiento anterior no tiene en cuenta la situación cada vez más frecuente, de los agentes económicos que obtienen su renta en el mismo periodo impositivo pero en diferentes territorios. Cuando ocurre esta situación, la renta obtenida estará sujeta a varios sistemas tributarios, lo cual lleva a reformular este principio, principalmente el de equidad horizontal. En esta situación, la igualación de las obligaciones tributarias para idénticas situaciones y rentas, se encuentra con un obstáculo derivado del impuesto que grava esta misma renta en el extranjero. La desigual carga tributaria que puede ser exigida en varios Estados imposibilita que el objetivo de equidad pueda lograrse para cualquier residente.

Ya que en esta situación la equidad no depende de la voluntad de un estado sino del resultado de aplicar los tributos exigidos por ese estado más los otros impuestos exigidos por los otros estados donde se ha obtenido la renta. Sin embargo, para estas situaciones hay que mantener la coherencia atendiendo a criterios de equidad nacional, aunque adaptándolos para los contribuyentes que obtienen rentas en el extranjero.

Para la formulación de este principio, hay que tener en cuenta la globalización vista desde un punto de vista personal, ya que cada vez más, afecta al desplazamiento de trabajadores, que tienen que pasar temporadas en diferentes países, sin que adquieran la condición de residentes (aplicando el convenio modelo de la OCDE, que fija la residencia respecto al centro de intereses vitales); lo cual puede desencadenar en una carga fiscal no equitativa. Además de la situación donde se puede comparar la aplicación de diferentes regímenes especiales a residentes y no residentes, ya que es

posible que solo tengan que tributar como no residentes. Esta comparación entre la carga fiscal que soportan en las rentas que obtienen en un determinado territorio pueden crear situaciones donde no se respete la equidad.

2.3 Principio de Suficiencia.

La capacidad recaudatoria de los Estados viene determinada por su sistema fiscal que diverge entre los diferentes países, dando lugar a una diferencia en la tributación que puede ser aprovechada por los agentes económicos para obtener unos mayores rendimientos económicos a través de unos impuestos inferiores, aunque, si bien es cierto tampoco podemos despreciar la idea de que los impuestos son para los agentes económicos un coste más y, por tanto, su incidencia influye, aunque mayoritariamente no determine sus decisiones de inversión.

Esta situación puede tener consecuencias para los estados, ya que los agentes económicos al ser racionales y existir una diferente fiscalidad, se podrán trasladar hacia donde obtengan estas ventajas, ocasionando una problemática debido a que los estados tienen que ser capaces de financiar su gasto público mediante sus ingresos y si estos se reducen podrán optar por originar una “guerra de impuestos”, donde al final los perjudicados serán los ciudadanos, ya que la recaudación de los estados se verá reducida y por tanto los servicios que podrán ofrecer a sus contribuyentes (teoría de juegos).

2.4 Principio de Eficiencia.

Podemos definir la eficiencia tributaria como un sistema tributario que permite obtener la mayor cantidad de recursos posibles con el menor coste y con la mínima distorsión posible. Al encontrarnos en un contexto internacional, la eficiencia se va a

ver afectada por la diferente carga fiscal aplicada entre estados, la cual añade complejidad a la materia y puede afectar a la asignación de recursos a través de los impuestos directos o indirectos. Por lo tanto, exige la armonización de los tributos, principalmente en los impuestos indirectos tanto en la aplicación como en la articulación de los mismos, todo ello con el objetivo de evitar las distorsiones en la asignación de los recursos por parte de los agentes económicos.

3. Fiscalidad Internacional: Doble Imposición Internacional.

El aumento de la interdependencia económica entre países, ha obligado a los Estados a tomar medidas enfocadas a favorecer el desarrollo de las relaciones y a garantizar una equidad fiscal. Los medios para conseguir este objetivo son diversos. Una solución podría ser la adopción de una estructura fiscal común a todos los países involucrados. Otra alternativa sería la implementación de un modelo que permita una mayor autonomía en los sistemas fiscales pero minimizando las interferencias en la equidad y eficiencia entre los diferentes estados.

Ante este contexto, la interacción entre las diferentes soberanías tributarias aplicando criterios fiscales diferentes, los cuales inciden en las actividades y flujos empresariales, plantea la necesidad de replantearse los elementos que obstaculizan el desarrollo de las relaciones entre países. Los legisladores afectados ante esta situación están coordinando sus políticas fiscales con el fin de conseguir un sistema armónico y a corregir el problema de la Doble Imposición Internacional.

Sin duda, la Doble Imposición Internacional constituye uno de los principales focos de atención por parte de los diferentes organismos internacionales y estados, que han desarrollado normas encaminadas a solucionar la problemática derivada del solapamiento de los diferentes sistemas fiscales en determinadas operaciones internacionales. Históricamente las soluciones que han tomado los estados para

corregir este fenómeno de la doble imposición internacional, en un principio fueron unilaterales, con carácter interno pero posteriormente se ha recurrido a la firma de convenios bilaterales o multilaterales, para en una última fase, intentar una armonización fiscal, como requisito para la integración económica de los estados afines.

3.1 Principios de la Doble Imposición Internacional.

Cualquier actividad generadora de renta está sujeta a la jurisdicción de varias autoridades fiscales nacionales, lo cual ante una falta de coordinación entre las mismas, puede provocar una Doble Imposición Internacional, originando distorsiones en las transacciones. Ante este fenómeno, la lógica nos lleva a establecer mejores esquemas técnicos que solucionen tanto la doble imposición internacional como los problemas de eficiencia y equidad.

Cada estado desearía aplicar su política fiscal sin limitaciones, en defensa de sus necesidades financieras y de su soberanía. En este sentido los estados basan sus políticas fiscales en la utilización de dos principios básicos, que gozan de una aceptación generalizada en el ámbito internacional.

3.2 Residencia Fiscal

Antes de profundizar en estos principios, es necesario definir el concepto de residencia, ya que en función de su condición de residente o no residente, se van a adquirir ciertas obligaciones tributarias con los estados involucrados.

Generalmente cada estado tiene sus propios criterios para considerar a un contribuyente residente o no residente, aunque con carácter general, la mayoría de los estados siguen los siguientes principios:

- 1- Se considera que una persona es residente en función de donde posea su vivienda permanente.
- 2- En el caso de que la tuviera en varios estados, será residente en el estado donde tenga su centro de intereses vitales (relaciones personales, económicas).
- 3- Si no fuera posible determinarla por los anteriores criterios, se considerara su residencia habitual.
- 4- Si residiera habitualmente en varios estados o no lo hiciera en ninguno, se hará a través de su nacionalidad.
- 5- Finalmente, si fuera nacional de varios estados o de ninguno de ellos, las autoridades competentes deberán llegar a un acuerdo.

En función de la condición del contribuyente se verá sujeto a uno de estos principios:

-Principio de Residencia o tributación por Renta Mundial: Consiste principalmente en gravar a las entidades o personas que, conforme a la normativa del país, se consideren residentes fiscales en el mismo por la totalidad de las rentas mundiales obtenidas, independientemente de su origen.

-Principio de Territorialidad o Tributación en la Fuente: Consiste en gravar aquellas rentas que, de acuerdo a las reglas de localización establecidas en el país, se consideran producidas en el mismo, independientemente del perceptor o de su residencia.

Generalmente, los estados utilizan ambos principios de una forma combinada. Los residentes tributarán por la renta mundial y los no residentes por la renta doméstica, por lo cual, ante una falta de coordinación entre los diferentes países en la utilización de los anteriores principios, dará lugar a que una misma renta esté sujeta a gravamen en más de una ocasión. Por tanto, al aplicar los Estados estos principios, se va a originar una Doble Imposición Internacional, es decir, que una misma renta está sujeta a gravamen en el país de origen por el principio de territorialidad y en el país de residencia por el sistema de tributación de la renta mundial.

No obstante, el principio de territorialidad suele tener preferencia frente al de residencia, lo cual determina que sea a este último, al que corresponda la corrección de la doble imposición internacional. Para los países importadores de capital será ventajosa la aplicación del principio de territorialidad y los países exportadores de capital preferirán el principio de residencia ya que es más beneficioso para ellos.

La aplicación simultánea de estos principios por parte de los estados ha ocasionado y sigue ocasionando una gran problemática, ya que no existe una autoridad tributaria supranacional o leyes internacionales uniformes, lo que ha creado la necesidad de arbitrar soluciones tanto unilaterales como bilaterales para afrontar este fenómeno y conseguir que las transacciones internacionales se realicen sin distorsiones fiscales.

Sin embargo, las diversas soluciones son difíciles de aplicar ante la ausencia de reciprocidad en las relaciones entre estados, aumentando la dificultad cuando los flujos monetarios entre los diferentes países van únicamente en una dirección, se crea una problemática adicional, ya que adquiere una dimensión recaudatoria, incrementándose la complejidad y las dificultades para alcanzar un acuerdo.

Los problemas surgidos de la doble imposición internacional tienen la necesidad de corregirse mediante soluciones coordinadas ya sean unilaterales o en forma de convenios internacionales.

3.3 Doble Imposición Internacional Económica y Jurídica.

La doble imposición ha sido definida como el fenómeno que se produce como consecuencia de que sobre una misma manifestación de riqueza incidan diversas obligaciones tributarias por el mismo o análogo concepto y en el mismo período impositivo. Tradicionalmente, la doble imposición se ha diferenciado entre dos tipos básicos: Doble Imposición Jurídica y Doble Imposición Económica.

Doble Imposición Jurídica

La doble imposición jurídica es el resultado de la existencia de impuestos similares en dos o más países, por lo que una misma persona es la que resulta gravada más de una vez por el mismo hecho imponible en un mismo periodo impositivo.

Este caso es bastante frecuente cuando una empresa tiene varios establecimientos en otro país, con el consiguiente pago de impuestos y al traer ese capital se ven también sujetos a tributar en el país de origen.

Doble Imposición Económica

La Doble Imposición Económica describe la situación donde una misma renta o patrimonio son gravados a personas jurídicas diferentes durante el mismo periodo impositivo en dos o más países.

Esta situación es muy común en el ámbito interno sobre los dividendos, causada cuando una Sociedad tiene filiales en diferentes países y obtiene un beneficio societario en ellas, el cual tiene que tributar allí por el IS local, y al repatriar esos dividendos resultan gravados nuevamente en el país de origen.

En ambas situaciones (DI Económica y Jurídica) la doble imposición internacional es económica ya que resulta afectada doblemente una misma renta. Hacer la distinción entre estos dos tipos no resulta sencillo. Aunque podemos diferenciarlos en la medida que la doble imposición jurídica necesita de la identidad del impuesto, concepto, sujeto pasivo y tiempo, mientras que la doble imposición económica solo requiere la similitud en el concepto y el tiempo pero no la identidad. Generalmente la doble imposición jurídica internacional afecta a una sola persona jurídica o física a través de la concurrencia de dos o más soberanías fiscales e impuestos similares, en cambio la doble imposición económica internacional requiere la existencia de perceptores diferentes.

3.4 Impuesto sobre la Renta para No Residentes.

Cada estado es soberano para decidir cómo va a gravar las actividades económicas dentro de su territorio. Algunos países diferencian en la manera en que una entidad o una persona física deben tributar en sus respectivos países en función de su condición de residente o de no residente. Los residentes van a tener que tributar por el impuesto de las personas físicas y el impuesto sobre sociedades, mientras que los no residentes lo van a tener que hacer, ya sean personas físicas o entidades, a través del impuesto para no residentes.

Esta distinción que hacen algunos estados es debido a dos razones fundamentales, por una parte los estados buscan una mayor precisión en el ámbito fiscal, ya que la nueva realidad económica reclama un trato coherente e independiente, sin importar la

naturaleza jurídica o física del contribuyente. La segunda razón se refiere a la necesidad de paliar la dispersión reguladora en los estados.

La finalidad de este tributo, es gravar las rentas obtenidas en el territorio nacional, no gravar la renta mundial, por lo tanto queda clara su naturaleza “no personal”, ya que el vínculo del tributo es el territorio y no la persona.

Este tributo tiene por objeto gravar la obtención de rentas (ya sean dinerarias o en especie) que se han obtenido en la fuente, por parte de las entidades y personas físicas no residentes en el mismo, por lo que podemos definirlo como un impuesto de carácter directo. Este impuesto establece un régimen diferente de tributación para los no residentes, en función de si actúan a través de un establecimiento permanente o no.

En el caso Español, fue a partir del 1999 cuando entro en vigor el IRNR, por lo que desapareció la obligación de tributar a través del impuesto de sociedades y del de las personas físicas para hacerlo mediante este tributo. Sin embargo, este impuesto mantiene trazos similares con el IRPF y el IS, ya que podemos encontrar múltiples referencias y similitudes a estas leyes dentro de este impuesto. Un ejemplo claro lo encontramos en el concepto de residencia fiscal, también hay cierta similitud en el modo de determinar la base imponible y en la calificación de las diferentes categorías de rentas. El estado Español con la modificación de su sistema tributario buscaba adaptarse a una nueva realidad y ser más preciso.

Sin embargo, otros países optan por no hacer esta distinción y tener diferentes tributos. Este es el caso de Alemania, donde todos sus contribuyentes (residentes o no residentes) van a ser gravados a través del mismo Impuesto, ya sea el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del impuesto de Sociedades en función de si son personas físicas o jurídicas.

Después de haber analizado estos dos sistemas, diferentes en cuanto a la forma de tributación por parte de los no residentes, podemos concluir que ambos son válidos ya

que persiguen el mismo objetivo, y no es otro que el cumplimiento de los principios de equidad, suficiencia y eficiencia.

3.5 Causas de la Doble Imposición Internacional.

La causa fundamental de la Doble Imposición es la superposición de los principios de tributación por renta mundial y de territorialidad. Los estados establecen obligaciones tributarias a la fuente de la renta y a los contribuyentes siempre que estén en su territorio nacional. La razón principal que explica el mantenimiento de estos criterios tan opuestos, consiste en evitar la pérdida de recaudación fiscal. Como ya hemos comentado los países importadores de capital optarán por el criterio de territorialidad y los países exportadores de capital serán partidarios del criterio de tributación por la renta mundial.

La similitud en los criterios de sujeción aplicados por los estados a la hora de delimitar sus soberanías fiscales es otra de las causas de la doble imposición, como ya hemos mencionado anteriormente.

Incluso en el supuesto de que los países apliquen el mismo principio tributario podría originar también un conflicto, debido a las diferencias entre ambos en cuanto a la aplicación o delimitación del mismo dando lugar a la aparición de la doble imposición internacional. En el caso de aplicación del criterio de residencia, un ejemplo sería cuando un mismo contribuyente es considerado residente en dos o más países simultáneamente. Por ejemplo, en EE.UU. se consideran residentes a los que poseen la ciudadanía norteamericana, sin embargo, en otros países el criterio es diferente ya que consideran que son residentes fiscales, los que permanecen durante un determinado periodo en su territorio nacional. Por lo tanto, un ciudadano norteamericano puede ser residente a efectos fiscales en Estados Unidos y en otros países si permanece un determinado tiempo en ellos.

La residencia fiscal en el ámbito societario sigue otros criterios, pudiendo ser definida en función de donde se haya constituido la sociedad o en el lugar donde tenga la sede efectiva, o incluso usando ambos criterios o algún otro. En definitiva, la multiplicidad de criterios utilizados por los estados para la definición de residente origina una problemática de doble imposición, de igual modo puede ser un factor determinante en la dificultad para los traslados de residencia entre países con la finalidad de elusión fiscal. Estos problemas deben resolverse de forma conjunta, determinando que país debe ser el de tributación.

Además, podemos encontrar otra causa en las diferentes formas que tienen los países de determinar las bases imponibles de sus contribuyentes. Pudiendo tener diferentes conceptos en cuanto a la constitución del beneficio a efectos fiscales o diferentes formas de interpretación de los diferentes supuestos. Esto puede surgir como consecuencia de las facultades que las administraciones públicas posean para ajustar los precios de las operaciones entre sociedades vinculadas, con el objetivo de evitar la elusión en los precios transferencia, pudiendo ser utilizados como mecanismos de alteración artificial de los precios de bienes o servicios llevados a cabo por una empresa a otra vinculada, ubicada en otro país con el objetivo de que el beneficio se produzca en un país determinado.

3.6 Mecanismos para evitar la Doble Imposición Internacional.

Los estados poseen diferentes instrumentos para evitar los efectos de la doble imposición. Estas medidas pueden ser aplicadas unilateralmente por los estados o multilateralmente, mediante la legislación nacional o a través de convenios. En este apartado vamos a analizar los diferentes métodos que son usados por los estados para combatir la doble imposición.

Podemos definir los métodos, como los mecanismos tributarios que son aplicados por los estados para solucionar la problemática de la Doble Imposición Internacional, mediante la delimitación de los hechos exigibles tributariamente, consiguiendo que solamente estén sometidos a gravamen en un país (generalmente en el de la fuente) y la renuncia por parte del resto de los estados involucrados a gravarlo de forma parcial o total (generalmente el de residencia).

Los Estados, como entes soberanos, poseen plena autonomía para seleccionar el método a aplicar, pero la mayoría de los casos optan por los métodos propuestos en el MC de la OCDE, el cual limita el número de métodos utilizables, ya sea para eliminar total o parcialmente los efectos producidos por la sobreimposición, estos son : el Método de Exención, el Método de Crédito Fiscal o Imputación ambos con sus variantes, y el Método de Deducción.

3.6.1 Método de Exención.

Conforme a este método, las rentas obtenidas van a ser gravadas en uno de los países, renunciando los demás estados a la percepción del impuesto cuando recae sobre un contribuyente que mantiene una relación con los otros Estados, ya que consideran que han sido sometidas a gravamen en el otro estado. La idea básica de este método es la reciprocidad, ya que si un estado declara una exención para ciertos contribuyentes, espera que esta situación sea recíproca.

Generalmente esta exención se aplica en el país de residencia del contribuyente, recayendo sobre el país de la fuente la tributación del hecho imponible, permitiendo así la efectividad en los incentivos fiscales por parte de los países que buscan atraer inversión.

Este método presenta dos variantes, por un lado tenemos la **exención integral**. En este caso un estado renuncia de forma total a gravar las rentas originadas en otro país.

La otra variante de este método es la denominada **exención con progresividad** (que carece de sentido si la exención no es en destino, viendo el funcionamiento de la tributación en la fuente), consiste en la renuncia a someter a tributación las rentas que provienen del exterior, pero incorporando las mismas a la base imponible del contribuyente a efectos de conocer el tipo de gravamen que les corresponde, el cual, será aplicado al resto de las rentas. Para poder aplicar esta técnica, hay que conocer el tipo medio de gravamen del total de las rentas (incluido el de las exentas) y aplicarlo a las bases que no estén exentas.

Con esta variante, va a ser posible eliminar la doble imposición jurídica internacional, y también la doble imposición económica, ya que, el estado de residencia de la matriz eximirá de tributación a los dividendos percibidos por la matriz, pero teniéndolos en cuenta para calcular el tipo medio impositivo.

Al comparar ambas variantes, vemos que el método de exención con progresividad ofrece una ventaja respecto al de exención integral, ya que no discrimina entre los diferentes países de residencia por el origen de las rentas como es el caso del de exención integral. Además de dejar exentas las rentas procedentes del exterior, las restantes son gravadas a un tipo interior al que les hubiera correspondido en el caso de que no se aplicara esa exención, originando una diferencia de trato en contra del contribuyente que genera sus rentas en fuente nacional, pudiendo ocurrir que la desgravación sea superior a la tributación en el país de la fuente.

A pesar de que este método es de fácil utilización, también tiene una serie de inconvenientes:

- El primero de ellos está relacionado con la determinación de que parte de la renta debe estar exenta, ya que en el cálculo de esta inciden las diferentes desgravaciones y deducciones aplicadas en ese país para determinar la renta sujeta a tributación.

- En caso de bases imponibles negativas (pérdidas) obtenidas en otro país, el estado de residencia puede optar por admitir estas pérdidas o no permitir su deducción, pero de cualquier manera, debe controlarse que el residente no deduzca doblemente esta pérdida. En el mercado interior de la Unión Europea, la no compensación de las

pérdidas, supone un gran obstáculo para las empresas comunitarias, por lo que la Comisión de la Unión Europea aboga por la compensación de dichas pérdidas con los beneficios que se obtengan en el país de residencia, pero en caso de enajenación o fin de actividad los estados podrán gravar los importes deducidos por el establecimiento permanente. Esto se conoce como el método de exención con *“cláusula de incorporación o recaptura”*.

- La determinación del mínimo exento en el país de residencia, puede generar una desigualdad de trato y por tanto ir en contra de los principios de equidad fiscal, ya que si un contribuyente obtiene sus rentas de fuente nacional y extranjera, superando el mínimo exento pero si únicamente consideramos la renta nacional, dicho umbral no es superado.

Este método de exención (tanto integral como con progresividad), al actuar sobre la base del impuesto, va a ser defendido por los países importadores de capital (países en vías de desarrollo) que no verán contrarrestados en el país de residencia los incentivos fiscales que estos ofrecen para atraer inversión extranjera.

En el siguiente apartado vamos a comparar ambas variantes desde un punto de vista práctico, para ver la diferencia que su uso causa en la tributación:

1- Exención integral en destino.

- Un Sujeto pasivo.
- Dos Estados: A= Estado de origen; B= Estado de residencia.
- Renta antes de impuestos generada en el Estado A= 10.000.000 €
- Tipo impositivo en el Estado A= 20%
- Renta antes de impuestos generada en el Estado B=50.000.000 €
- Tipo impositivo en el Estado B:

Tabla 1: Tipo impositivo por tramos.

Hasta 40.000.000 €	15%
Exceso sobre 40.000.000 € y hasta 50.000.000 €	20%
Exceso sobre 50.000.000 €	30%


Fuente: Elaboración propia.

Estado A

$$BI_o = 10.000.000 \text{ €}$$

$$CT_o = 10.000.000 \times 0,20 = 2.000.000 \text{ €}$$

Estado B

$BI_R = 50.000.000\text{€}$,  Renta interior (por lo que no imputa renta Estado A)

$$CT_R = 40.000.000 \times 0,15 = 6.000.000 \text{ €}$$

$$10.000.000 \times 0,20 = \underline{2.000.000 \text{ €}}$$

$$CT_R \quad \quad \quad 8.000.000 \text{ €}$$

$$TME = \frac{8.000.000}{50.000.000} = 0.16 \Rightarrow 16\%$$

2- Exención en destino con progresividad.

-Un Sujeto Pasivo.

-Dos Estados: A= Estado de origen; B= Estado de residencia.

- Renta antes de impuestos generada en el Estado A= 10.000.000 €
- Tipo impositivo en el Estado A= 20%
- Renta antes de impuestos generada en el Estado B= 50.000.000 €
- Tipo impositivo en el Estado B:

Tabla 2: Tipo impositivo por tramos.

Hasta 40.000.000 €	15%
Exceso sobre 40.000.000 € y hasta 50.000.000 €	20%
Exceso sobre 50.000.000 €	30%

Fuente: Elaboración propia.

Estado A

$$BI_0 = 10.000.000 \text{ €}$$

$$CT_0 = 10.000.000 \times 0.20 = 2.000.000 \text{ €}$$

Estado B

$$BI_{TR} = 50.000.000 + 10.000.000 = 60.000.000 \text{ € (Base imponible a efectos del TME)}$$

$$CT_{TR} = 40.000.000 \times 0.15 = 6.000.000 \text{ €}$$

$$10.000.000 \times 0.20 = 2.000.000 \text{ €}$$

$$10.000.000 \times 0.30 = 3.000.000 \text{ €}$$

$$\underline{\underline{11.000.000}}$$

$$TME(TR) = \frac{11.000.000}{60.000.000} = 0.1833 \Rightarrow 18.33\%$$

$$BI_R = 50.000.000$$

$$CT_{TR} = 50.000.000 \times 0.1833 = 9.165.000 \text{ €}$$

Como podemos ver la elección de una variante tiene un gran impacto en la tributación que van a soportar los contribuyentes, adquiere especial relevancia el uso adecuado de estas variantes para garantizar una tributación equitativa.

3.6.2 Método de Imputación o tax credit.

Conforme a este método, el país de residencia de un sujeto pasivo sometido a su legislación tributaria, se va a basar en el principio de tributación por la renta mundial, o dicho de otra forma, el estado de residencia del contribuyente va a gravar la totalidad de las rentas obtenidas por el mismo, tanto en el estado de residencia como en el de la fuente, pero permitiéndole deducir el impuesto pagado en el país de la fuente.

Para la correcta aplicación de este método, es imprescindible que los impuestos de los países involucrados sean de naturaleza idéntica o análoga y que, además, la cantidad que el sujeto pasivo pretenda deducir, haya sido efectivamente pagada en el país de la fuente.

Generalmente, el impuesto que ha sido satisfecho en otro país puede ser compensado, total o parcialmente, en la cuota líquida que tenga pendiente el contribuyente en el país. Por lo tanto, este método ofrece a los contribuyentes la posibilidad de compensar los impuestos satisfechos en la fuente.

Este método presenta varias modalidades, las cuales podemos dividir las entre **Imputación Integra o Imputación Limitada.**

En la imputación integra, el país de residencia va a permitir al contribuyente deducir totalmente (sin ningún tipo de limitación) el impuesto satisfecho en el país de la fuente. Esta variante tiene un importante inconveniente, si el impuesto satisfecho en el país de la fuente es mayor que el impuesto a pagar en el país de residencia, éste

último tendrá que devolver el exceso al contribuyente y lo hará, mediante un crédito fiscal (de ahí su denominación).

En la otra variante, es decir en la imputación limitada, el importe de la deducción no podrá exceder en ningún caso el impuesto que le hubiera correspondido en el país de origen, es decir, con la utilización de este método, el contribuyente deducirá de la cuota líquida la menor de las siguientes cantidades:

i) El impuesto efectivamente satisfecho en el otro país.

ii) La cantidad resultante de haber aplicado el tipo medio efectivo de gravamen (antes de haber aplicado la deducción) del país de residencia a la renta obtenida en la fuente, por lo que se considerará, como si se hubiera obtenido en el país de residencia.

En otras palabras, se va a eliminar la interferencia de los impuestos, pero en aquellas circunstancias donde el país de la fuente aplique un impuesto superior al impuesto del estado del residente, esta diferencia no va a ser compensada ni a través de la deducción o de la devolución. Con esta medida se corrige la problemática que teníamos con la anterior variante, ya que ningún estado va a compensar un impuesto que no ha percibido, pero por otro lado, esta medida no resulta equitativa, ya que si el impuesto soportado en la fuente resulta ser superior al de residencia, la tributación final será superior a la que le hubiera correspondido si solo obtuviera rentas en territorio nacional por lo que desincentiva la inversión en estos casos.

Este método va a ser defendido fundamentalmente por los países exportadores de capital (países industrializados), entre otras razones, porque verán incrementados sus ingresos tributarios, consiguiendo, además, anular el interés de invertir en países distintos al de la residencia. Esta última razón ha sido muy criticada, por parte de los países en vías de desarrollo, ya que ven como los países que aplican este mecanismo anulan los incentivos que ellos están concediendo a los inversores con el objetivo de que inviertan en sus respectivos países.

En el siguiente apartado vamos a analizar las consecuencias que tienen estas diferentes variables en la tributación:

1-Imputación Fiscal Integra.

- Un Sujeto Pasivo.
- Dos Estados: A= Estado de origen; B= Estado de residencia.
- Renta antes de impuestos generada en el Estado A= 10.000.000 €
- Tipo impositivo en el Estado A= 20%
- Renta antes de impuestos generada en el Estado B= 50.000.000 €
- Tipo impositivo en el Estado B= 30%

Estado A

$$BI_0 = 10.000.000 \text{ €}$$

$$CT_0 = 10.000.000 \times 0.20 = 2.000.000 \text{ €}$$

Estado B

$$BI_{TR} = 50.000.000 + (R_{NE} + CT_0) = 60.000.000 \text{ €}$$

$$\begin{array}{r} CT_{TR} = 60.000.000 \times 0.30 = 18.000.000 \text{ €} \\ (-) \text{ Crédito Fiscal } \quad (2.000.000) \text{ €} \\ \hline CT_0 = \quad \quad \quad 16.000.000 \text{ €} \end{array}$$

2-Imputación Fiscal Limitada (con la limitación de los impuestos pagados en el país de residencia).

- Un Sujeto Pasivo.

- Dos Estados: A= Estado de origen; B= Estado de residencia.
- Renta antes de impuestos generada en el Estado A= 10.000.000 €
- Tipo impositivo en el Estado A= 20%
- Renta antes de impuestos generada en el Estado B= 50.000.000 €
- Tipo impositivo en el Estado B= 30%

Estado A

$$BI_0 = 10.000.000 \text{ €}$$

$$CT_0 = 10.000.000 \times 0.20 = 2.000.000 \text{ €}$$

Estado B

$$BI_{TR} = 50.000.000 + (R_{NE} + CT_0) = 60.000.000 \text{ €}$$

$$CT_{TR} = 60.000.000 \times 0.30 = 18.000.000 \text{ €}$$

$$(-) \text{ Crédito Fiscal } \quad (2.000.000) \text{ €}$$

$$CT_0 = \quad \underline{\quad 16.000.000 \text{ €} \quad}$$

$$\text{Menor} \left\{ \begin{array}{l} T_e^0 = 2.000.000 \text{ € (en este caso cogeríamos esta cantidad)} \\ T_R^0 = 10.000.000 \times 0.30 = 3.000.000 \text{ €} \end{array} \right.$$

3. Imputación Fiscal Limitada, modificando el IS Estado B (con la limitación de los Impuestos pagados en el país de residencia)

- Un Sujeto Pasivo.

- Dos estados: A= estado de origen; B= estado de residencia.
- Renta antes de impuestos generada en el estado A= 10.000.000 €
- Tipo impositivo en el estado A= 20%
- Renta antes de impuestos generada en el estado B= 50.000.000 €
- Tipo impositivo en el estado B= 15%

Estado A

$$BI_0 = 10.000.000 \text{ €}$$

$$CT_0 = 10.000.000 \times 0.20 = 2.000.000 \text{ €}$$

Estado B

$$BI_R = 50.000.000 + (8.000.000 + 2.000.000) = 60.000.000 \text{ €}$$

$$\begin{array}{r} CT_R = 60.000.000 \times 0.15 = 9.000.000 \text{ €} \\ (-) \text{ Crédito Fiscal} \quad \quad \quad (1.500.000) \text{ €} \\ \hline 7.500.000 \text{ €} \end{array}$$

$$\text{Menor} \left\{ \begin{array}{l} T_e^0 = 2.000.000 \text{ €} \\ T_R^0 = 10.000.000 \times 0.15 = \mathbf{1.500.000 \text{ €}} \text{ (en este caso cogeríamos esta cantidad)} \end{array} \right.$$

Se corrige únicamente el solapamiento, por lo que si el estado de origen posee un tipo de gravamen superior, ese exceso no va a ser compensada. En el ejemplo que acabamos de ver, 500.000 € no van a poder ser compensados.

3.6.3 Método de deducción

En base a este método, el país de residencia va a gravar también las rentas de fuente extranjera incorporándolas a la base imponible del contribuyente, aunque el impuesto satisfecho efectivamente en el extranjero va a ser considerado un gasto fiscalmente deducible por lo que se deducirá de la base imponible del país de residencia. Este método genera una compensación inferior respecto a los métodos anteriormente vistos (Exención y Crédito Fiscal) y en la práctica es apenas utilizado. Su uso compensa una parte del impuesto extranjero, por lo que no resuelve totalmente el conflicto entre el residente y la fuente, por lo tanto, genera una cierta doble imposición sobre las rentas de fuente extranjera. Este hecho lo podemos ver en el siguiente caso práctico.

1. Método de Deducción.

- Un Sujeto Pasivo
- Dos estados: A= estado de origen; B= estado de residencia.
- Renta antes de impuestos generada en el estado A= 10.000.000 €
- Tipo impositivo en el estado A= 20%
- Renta antes de impuestos generada en el estado B= 50.000.000 €
- Tipo impositivo en el estado B= 30%

Estado A

$BI_0 = 10.000.000 \text{ €}$

$CT_0 = 10.000.000 \times 0.20 = 2.000.000 \text{ €}$

Estado B

$$BI_R = 50.000.000 + (10.000.000 - 2.000.000) = 58.000.000 \text{ €}$$

$$CT_R = 58.000.000 \times 0.30 = 17.400.000 \text{ €}$$

Únicamente se compensan 600.000 € ($2.000.000 \times 30\%$) por lo que se origina una doble imposición internacional de 1.400.000. €

3.7 Coordinación Fiscal Internacional: Eficiencia y Equidad.

Los métodos utilizados para evitar la doble imposición internacional deben ser valorados en función de su neutralidad y equidad. Una vez explicados los principales aspectos y mecanismos aplicados por los estados para reducir total o parcialmente el efecto que ocasiona la doble imposición internacional, debemos plantearnos ahora cuál de ellos cumple mejor con las consideraciones de eficiencia y neutralidad, para ellos vamos a revisar los principales métodos de corrección de la doble imposición internacional bajo la perspectiva de la eficiencia y equidad.

3.7.1 Eficiencia Fiscal.

Podemos definir esta situación como un Óptimo de Pareto, es decir, cuando no podemos reasignar recursos con el objetivo de incrementar la producción de un determinado input si no es a costa de disminuir la producción de otro input. En el ámbito de la eficiencia fiscal, es especialmente importante en el tratamiento fiscal de las rentas y como incide sobre los flujos mundiales de capital.

El principal objetivo es que los impuestos no tengan un efecto negativo o en el caso de que lo tengan sea lo más débil posible sobre la eficiencia económica. En el caso de la

movilidad internacional de capitales el principio básico es que no afecten a la localización de las inversiones.

El método de imputación fiscal o tax credit en su variante de imputación integra, exige la devolución por parte del estado de residencia del exceso del impuesto pagado en el país de la fuente, aunque internacionalmente no se suele aplicar esta medida. Lo habitual es que esa deducción que permite el país de residencia tenga como tope el impuesto que hubiera pagado esa renta en territorio nacional y en ningún caso dará lugar a una devolución sobre esa sobreimposición respecto al país de residencia. Por lo tanto, se limita el crédito fiscal a la menor entre el impuesto efectivamente satisfecho en el otro país o al que resultaría de la aplicación de un impuesto similar en el país de residencia. Este hecho puede ocasionar graves alteraciones en los flujos internacionales de capital y por lo tanto en la eficiencia fiscal.

3.7.2 Equidad Fiscal.

Al estar hablando de la equidad fiscal internacional tenemos que contextualizar este concepto en dos vertientes: La primera de ellas se refiere a la equidad fiscal personal, y la segunda, a la problemática que surge como consecuencia de tener que dividir los hechos imposables internacionales entre las administraciones fiscales involucradas. Por este motivo, tenemos que diferenciarla en dos niveles: Equidad Personal y Equidad entre Naciones.

Tenemos que redefinir el principio de equidad horizontal, ya que al estar en una economía abierta hace necesario que el gravamen garantice el mismo tratamiento fiscal, ya sea en la composición de la renta o así como a las fuentes de su obtención (internas o externas). Por lo tanto, podemos sintetizar esto en que los sujetos pasivos en un determinado país, con las mismas rentas, deberían tener el mismo trato fiscal, sin importar cuál sea la procedencia de las mismas (fuentes extranjeras o nacionales).

Para poder aplicar este criterio el método más adecuado usado es el de imputación integra, esto consiste en permitir la integración total del impuesto pagado en el extranjero en el país de residencia.

Ahora nos centraremos en la equidad entre estados o equidad internacional, la problemática de este concepto surge como la forma de determinar la participación de los estados de forma equitativa sobre la base imponible que tiene lugar entre ellos en las transacciones entre países.

Para intentar lograr la equidad entre estados, se ha venido aplicando la tributación en origen, ya que es la que garantiza el cumplimiento del mismo. Generalmente los países de la fuente suelen tener preferencia a la hora de gravar las rentas como ya hemos mencionado anteriormente, aun en el caso de que los factores perceptores pertenezcan al país de residencia. Aunque podríamos cuestionar la validez de este criterio ya que el país de residencia tiene derecho a una parte de la recaudación por haber contribuido a la creación de la inversión y por lo tanto una distribución justa exige esta medida.

En definitiva, para lograr una equidad entre estados tiene que haber una homogeneidad en la definición de la territorialidad de las bases imponibles, así como en los tipos de gravamen. Ya que si no se cumplen estas premisas surgen problemas en el reparto de la base imponible entre diferentes países debido a la jurisdicción y o a los tipos de gravamen, generando una doble imposición internacional o incentivando a los agentes económicos a trasladarse a otros territorios por motivos fiscales. El uso de los precios transferencia como herramienta de la elusión fiscal se agrava cuando no hay una homogeneidad entre los estados.

4-Corrección de la Doble Imposición Internacional Jurídica.

Con el objetivo de facilitar la salida al exterior de las personas, tanto físicas como jurídicas, y que ésta no suponga una sobreimposición para las mismas, el Derecho Tributario Internacional en general, y los estados en particular, incorporan una serie de medidas y mecanismos tanto bilaterales como unilaterales para tratar de evitar el fenómeno de la doble imposición internacional.

4.1 Medidas Bilaterales/Multilaterales para evitar la Doble Imposición Jurídica Internacional (Convenios de Doble Imposición).

En este apartado vamos a analizar las diferentes herramientas que poseen los estados para su coordinación en materia fiscal, como hemos mencionado anteriormente esta coordinación es la medida más eficaz para evitar la sobreimposición sobre las rentas obtenidas por los contribuyentes y al mismo tiempo para evitar el fraude fiscal.

Los estados han sido conscientes de las grandes trabas que puede suponer la imposición sobre los beneficios y las rentas en las relaciones comerciales internacionales, por ello en 1922, intentaron resolver esta problemática a través de la liga de las naciones. Ya entonces se llegó a la conclusión de que para solucionar este asunto había que llegar a acuerdos entre los estados involucrados, sobre cómo deberían tributar los contribuyentes que tuvieran obligaciones fiscales en varios estados. Hoy en día para intentar paliar esta situación, se siguen suscribiendo tratados de índole fiscal para favorecer las transacciones económicas internacionales y eliminar la doble imposición.

Asimismo los CDI también son una herramienta eficaz para conocer el grado de desarrollo de los diferentes países. En el caso español, si analizamos el contenido de los CDI que ha ido firmando España, vemos que ha modificado sus convenios de doble imposición para adaptarlos a la nueva situación como país exportador de capital. Hace algunos años (años sesenta), España era un país receptor de inversión extranjera por lo que los convenios que tenía España reflejaban esta posición de tributación en la fuente sobre las rentas generadas por los no residentes.

Sin embargo el país se desarrolló y en los años noventa España empieza a tener una posición en el exterior, por lo que empieza a desarrollar una red de convenios, principalmente en Latinoamérica (por ejemplo: Ecuador 1993) y además de defender las bases imponibles gravables en territorio nacional también intenta dotar de seguridad a la inversiones españolas en el extranjero.

En definitiva, los convenios de doble imposición son acuerdos entre estados soberanos, incorporados al derecho interno de cada país conforme a su legislación, regulando el marco tributario aplicable a los hechos imponibles pertenecientes a este ámbito, cuya finalidad es la coordinación de sus sistemas fiscales para eliminar los efectos de la doble imposición internacional y de la evasión fiscal mediante la renuncia a parte de la soberanía fiscal por parte de los estados involucrados.

De acuerdo a la convención de Viena sobre el derecho de los tratados (1969), los convenios de doble imposición tienen naturaleza jurídica, asimismo resultan obligatorios y vinculantes, es decir una vez integrados en el ordenamiento interno de cada país, su aplicación generalmente tendrá preferencia sobre la ley interna, algunos países dotan a los tratados de un rango superior a la ley interna, ya que son acuerdos específicos entre dos países cuyo objetivo es la resolución de una problemática determinada sobre la tributación, por lo que esta solución será más satisfactoria para las partes ya que proporciona una solución específica ante este asunto.

Por lo que podemos definir la función de los convenios como instrumentos de la política comercial, ya que promueven intercambios de servicios, bienes, personas y capitales. Los CDI han sido y siguen siendo una herramienta muy eficaz para favorecer

estas relaciones económicas, anulando las distorsiones provocadas por las diferencias de cada sistema fiscal nacional.

Aunque recientemente, se están firmando tratados sobre el intercambio de información fiscal con el objetivo de evitar el fraude tributario.

De igual forma en los convenios de doble imposición también hay mecanismos para evitar el treaty shopping o uso fraudulento de los mismos, aunque a diferencia de la fiscalidad nacional donde el legislador tiene la capacidad de organizar el sistema tributario y definir los hechos imposables con precisión y casuismo. En la fiscalidad internacional el legislador se encuentra limitado por su propia jurisdicción, de forma que los contribuyentes planifiquen su fiscalidad en función de los diferentes impuestos soportados y obtengan por aquellas naciones donde la fiscalidad sea inferior o donde obtengan más ventajas o incentivos a la inversión empresarial. Por su parte, los países se encuentran en la disyuntiva de facilitar las relaciones internacionales de sus residentes, eliminando en la medida de lo posible la doble imposición internacional de las rentas procedentes de otros estados, y por otro lado evitar los supuestos de evasión fiscal y elusión a través de normas antiabuso.

4.1.1 Objetivos CDI

Los Convenios de Doble Imposición, generalmente persiguen cumplir los siguientes puntos:

- Facilitar y atraer la inversión extranjera dando una mayor seguridad jurídica a las compañías, ofreciendo un sistema estable y claro para sus inversiones.
- Neutralidad en el trato fiscal, ya que los convenios en la medida de lo posible deben garantizar la equidad fiscal.
- Efecto armonizador sobre las diferentes normativas fiscales.

-Intercambio de información entre estados para evitar la elusión y la evasión fiscal.

-Eliminar o paliar la doble imposición internacional y por lo tanto que un mismo hecho imponible se someta a tributación en más de un país.

-Fomentar las relaciones económicas y comerciales entre países promoviendo el intercambio de bienes y servicios, así como el movimiento de capitales y personas.

4.1.2 Tipos De Convenio De Doble Imposición.

Dentro del ámbito de los convenios de doble imposición podemos hacer una distinción entre: Convenios bilaterales o multilaterales.

-Convenios bilaterales en materia de doble imposición. Son aquellos por los cuales los Estados adoptan acuerdos con el fin de eliminar posibles discordancias existentes entre sus regulaciones, las causas pueden ser variadas, aunque habitualmente suelen ser por la utilización de criterios de asignación diferentes, por diferir en la calificación o definición de cualquier elemento tributario, o por cualquier otra diferencia que provoque una sobreimposición (doble imposición) o ausencia de la misma. Su solución se articula generalmente a través de Convenios de doble imposición.

Un ejemplo de esto lo podemos encontrar en uno de los más de 80 convenios bilaterales que tiene firmado España con países como EE.UU, Brasil, Japón, etc. y que actualmente están en vigor.

-**Convenios multilaterales**, son aquellos en los que las administraciones fiscales de varios países, generalmente pertenecientes a una misma región geográfica o a un desarrollo similar (OCDE), o básicamente con intereses y problemas comunes, deciden solucionar conjuntamente esta situación mediante la adopción de principios, o la modificación de sus respectivas legislaciones, con el objetivo de dar una solución a problemas que afectan a todos.

Los países nórdicos, en 1983 firmaron el “convenio de doble imposición nórdico” entre Suecia, Noruega, Finlandia, Dinamarca e Islandia, que han ido renovando posteriormente.

4.1.3 Normas Antiabuso En Los CDI.

En los CDI hay articuladas varias medidas anti-treaty shopping, originadas como formas de evitar la planificación fiscal artificiosa con el objetivo de la elusión fiscal.

Su funcionamiento es bastante simple, hay que obtener un rendimiento desde el estado que tenga el convenio con el estado de la fuente para reducir la tributación. Para que el convenio sea aplicable, es suficiente según el MC de la OCDE, con tener la consideración de residente. El uso de personas jurídicas facilita enormemente estas operaciones, ya que, generalmente, la constitución de una sociedad en un Territorio conlleva la condición de residente. Por lo que creamos una persona jurídica, y le atribuimos el rendimiento proveniente de la fuente, para que esté bajo los efectos del convenio.

Estas operaciones son conocidas como estructuras treaty shopping. Sin embargo, para que esta operación tenga éxito, el estado desde el que se obtiene el rendimiento (estado intermedio) tiene que tener una baja imposición.

Figura 2: Ilustración del uso del “treaty shopping”.



Fuente: Elaboración propia.

La línea negra representa el flujo normal que debería seguir el rendimiento, y las rojas el planificado por la Compañía para reducir su imposición.

Según el modelo de la OCDE las podemos dividir en tres tipos:

1-Cláusulas para evitar la utilización fraudulenta de los convenios mediante el uso de sociedades instrumentales.

Este tipo de sociedades están constituidas con el objetivo de obtener algún beneficio (ventajas fiscales, limitaciones de responsabilidad, etc.). Generalmente están constituidas con un capital social reducido.

2- Cláusulas para excluir del ámbito de aplicación del CDI a entidades que tributan en un régimen privilegiado.

Por ejemplo a las rentas que están exentas de impuesto o a las sociedades que de otra manera serían calificadas como residentes de un Estado contratante, pero que disfrutan de un régimen fiscal especial por razón de ser propiedad de no residentes.

3-Cláusulas dirigidas a sociedades interpuestas.

Estas sociedades tienen como objeto obtener una ilícita reducción de la carga fiscal a través de interponer una o varias sociedades entre la fuente y el receptor de la renta.

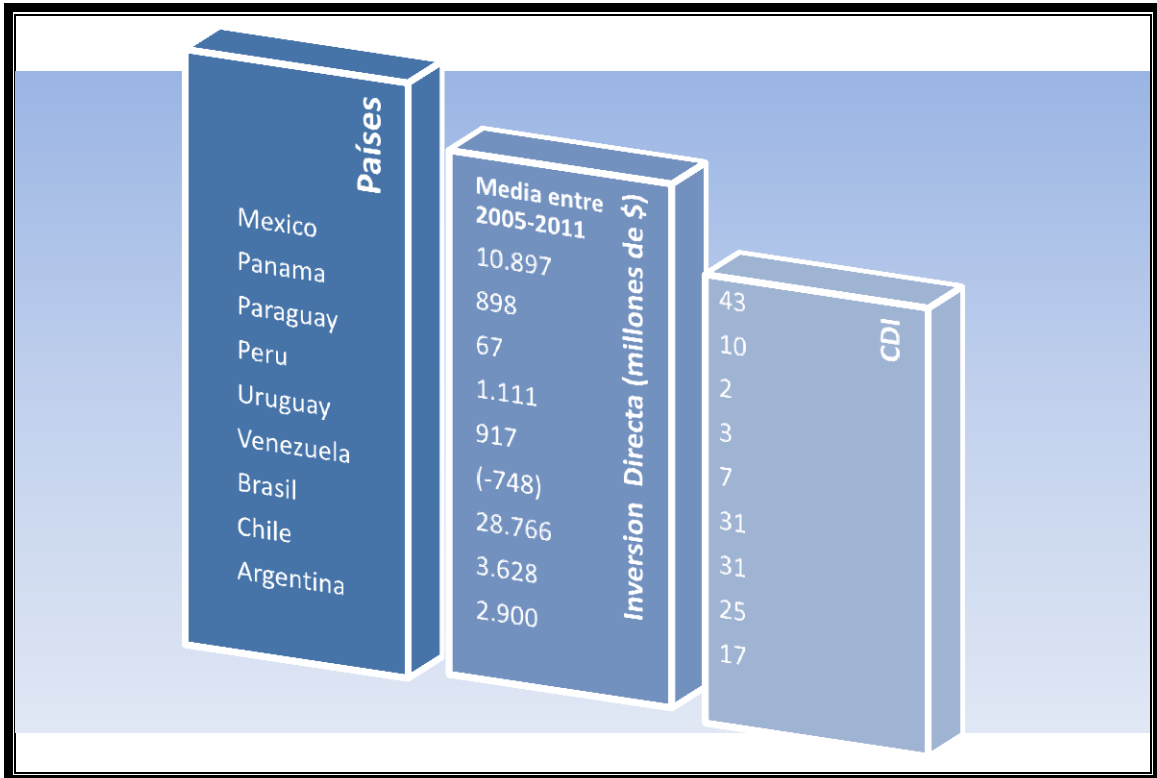
4.1.4 Caso particular sobre el impacto de los CDI en América Latina.

El uso de los convenios de doble imposición es vital para favorecer la inversión exterior, ya sea para atraer capital o invertir en el extranjero. Al existir convenios de doble imposición, existe una mayor seguridad jurídica y una tributación equitativa, por lo que las inversiones resultan mucho más seguras y atractivas debido a la reducción de la incertidumbre.

Este hecho lo vamos a poder comprobar en el siguiente estudio, en el cual vamos a analizar la inversión extranjera directa que reciben varios países de América Latina, una de las zonas geográficas del planeta donde se está concentrando la inversión por parte de los diferentes países, ya que es una región con un gran potencial de crecimiento; más concretamente, vamos a estudiar la relación que hay entre la inversión extranjera directa con la red de convenios de doble imposición que tienen firmados cada uno de ellos.

En el siguiente gráfico, podemos ver la inversión extranjera directa que reciben México, Panamá, Paraguay, Perú, Uruguay, Venezuela, Brasil, Chile y Argentina, cada uno de ellos (en millones de \$) así como el número de CDI en activo que posee cada país. Hemos realizado la media de la inversión extranjera recibida en el periodo que abarca desde el año 2005 hasta el 2011, ya que así podemos tener una perspectiva más global y por lo tanto más representativa del flujo de inversión extranjera que han recibido estos países, ya que algunos de ellos han modificado enormemente sus políticas económicas en un periodo breve de tiempo, lo cual ha afectado fuertemente a la inversión recibida en estos países.

Tabla 3: Inversión Extranjera directa y número de CDI.



Fuente: Elaboración propia a partir del estudio sobre "El impacto de los CDI para evitar la DI para atraer IED. El caso de América Latina". Abril 2013

Ahora vamos a analizar la relación entre estas dos variables (IED y CDI). Para medir esta relación desde un punto de vista descriptivo vamos a utilizar el coeficiente de correlación "r" como estadístico.

Con un resultado de $r = 0,54$ la correlación es relativamente alta, es decir, que la IED Y los CDI tienen una influencia mutua, por lo que existe una causalidad bidireccional debido a que los convenios de doble imposición favorecen la inversión extranjera por dotar de una mayor seguridad a las inversiones, pero al mismo tiempo las inversiones favorecen que se lleguen a acuerdos para facilitarlas.

Ahora vamos a contrastar $r = 0$ frente a $r > 0$, con un nivel de confianza del 90% para validar esta afirmación.

$$\left\{ \begin{array}{l} H_0: r = 0 \\ H_1: r > 0 \end{array} \right.$$

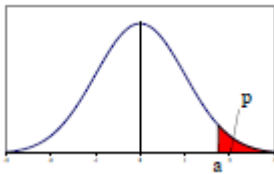
El estadístico de contraste es el siguiente donde $n=9$ países y $r=0,54$

$$t = \frac{r\sqrt{n-2}}{\sqrt{1-r^2}}$$

$$t = \frac{0,54\sqrt{9-2}}{\sqrt{1-0,2916}} = 1,69$$

Con un resultado de $t= 1,69$ buscamos en la tabla para realizar el contraste, por ello recurrimos a la tabla de la t de Student, que es la más adecuada para estos casos, ya que por la simetría de su distribución permite trabajar con valores positivos y negativos, cuestión más acorde con el problema de la incorrelación. Buscamos el valor, ya que sigue una distribución t de Student con $(n-2)$ grados de libertad, en este supuesto, 7 grados de libertad y $\alpha=10\%$, el resultado es 1,4149. ($\alpha=1,4149$)

Figura 3: Representación gráfica de la distribución de una “T de Student”.

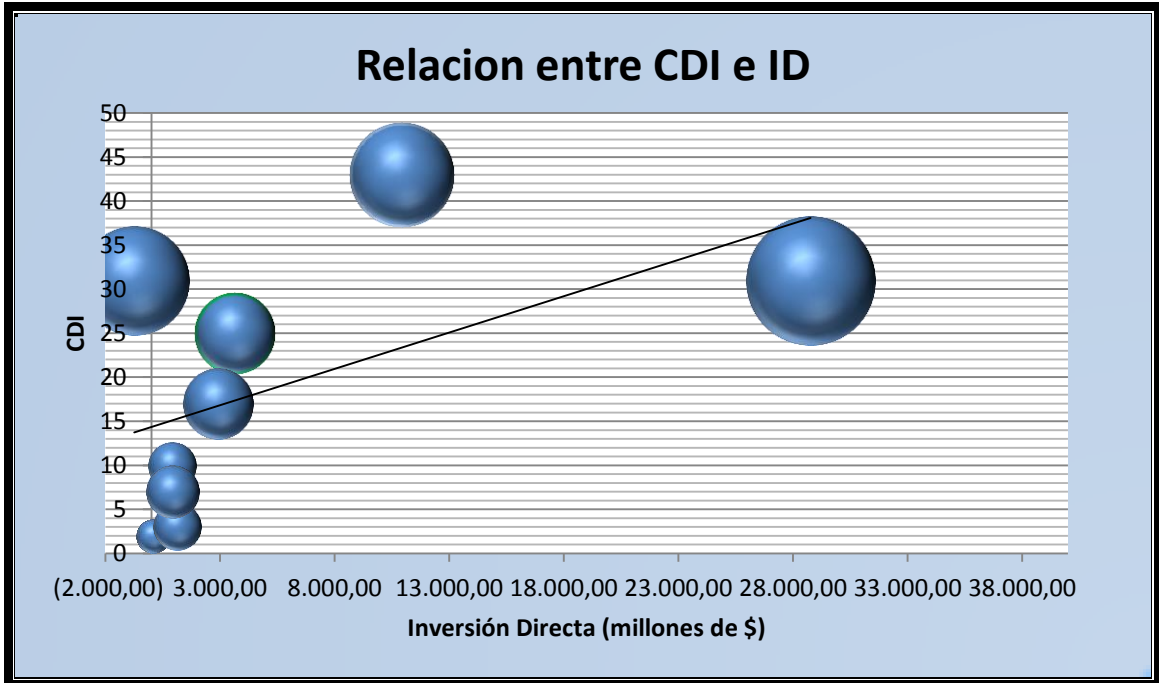


Fuente: Estadística e Introducción a la Econometría, José Ramón Cancelo.

Al ser $a < t$ Rechazamos la Hipótesis nula (H_0) de incorrelación para $\alpha=0,10$ y aceptamos que el coeficiente de correlación lineal es positivo, ya que hay evidencias de la existencia de una relación de dependencia mutua entre los CDI y la IED.

Como podemos ver en el siguiente gráfico, al comparar ambas variables observamos que éstas tienen una relación directa. Es decir, tienen una pendiente positiva, por lo que podemos decir que ambas variables están relacionadas entre sí, y se influyen mutuamente, como indicamos anteriormente.

Figura 4: Ilustración de la relación entre los Convenios de Doble Imposición y la Inversión Directa Extranjera.



Fuente: Elaboración propia a partir de los datos de la tabla anterior.

4.2.-Medidas unilaterales Españolas para evitar la Doble Imposición Jurídica Internacional.

El estado Español para paliar la doble imposición jurídica internacional va a aplicar varios métodos que requieren un cumplimiento de determinados requisitos por parte del sujeto pasivo para poder acogerse a ellos.

4.2.1 Tratamiento de la Doble Imposición Jurídica Internacional en el IRPF.

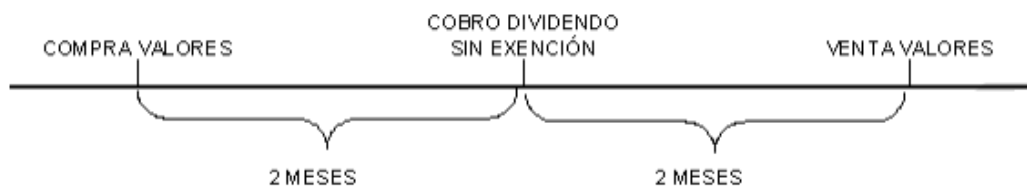
La necesidad de responder a la actual situación económica, en la cual los flujos monetarios sujetos a este impuesto, provienen de diferentes países y la obligación de cumplir con la naturaleza, objeto y ámbito de aplicación de este gravamen, ha llevado a la articulación de diferentes medidas para paliar la doble imposición jurídica internacional que sufren los contribuyentes sujetos a este impuesto. Las cuales las podemos dividir en los siguientes apartados:

4.2.1.1 Corrección en el supuesto de los dividendos o participaciones en beneficios.

El mecanismo articulado en el IRPF, con el objeto de reducir el impacto de la sobreimposición en la participación en los beneficios al contribuyente, permite una exención de hasta 1500€ anuales en los dividendos y participaciones en beneficios, siempre y cuando no se cumplan los siguientes supuestos:

Que su procedencia provenga de instituciones de inversión colectiva; asimismo, tampoco será objeto de aplicación, en el caso de que los dividendos procedan de valores o participaciones adquiridas dentro de los dos meses anteriores al reparto del dividendo y, una vez realizado éste, se transmitan valores homogéneos en el plazo de dos meses.

Figura 5: Ilustración gráfica de la medida “anti-lavado dividendos”.



Fuente: Elaboración Propia.

Cuando se trate de participaciones o valores de sociedades no cotizadas, los plazos referidos anteriormente pasarán a ser de un año. Se trata de una norma que pretende evitar el “lavado de dividendos”. En el caso de cumplir alguno de los puntos anteriores, no se aplicará esta exención.

Esta situación es muy frecuente en el caso de que un contribuyente posea valores o participaciones de una sociedad extranjera, ya que al recibir los dividendos va a tener que tributar en el país de origen, y atendiendo al objeto de este impuesto, van a estar también sujetos al IRPF, salvo los 1.500€ en caso de cumplir con los puntos anteriormente expuestos.

4.2.1.2 Corrección en el supuesto de rentas procedentes del trabajo.

El objetivo que persigue esta medida, no es otro que incentivar, a través de la reducción de la presión fiscal soportada por los trabajadores desplazados al exterior, la internacionalización del capital humano residente en España, y al mismo tiempo mejorar su experiencia laboral en el exterior. De esta manera, se intenta fomentar que este beneficio fiscal, el cual no exige una tributación en la fuente, se traduzca en una mayor competitividad y desarrollo de nuestras empresas en el extranjero.

En el supuesto de que un trabajador sea desplazado al extranjero, el exceso recibido respecto a las retribuciones que hubiera recibido por ese mismo trabajo, si lo hubiese realizado en España, y destinadas a compensar las diferencias entre el nivel de vida de los respectivos países, estará exenta de tributación. (Régimen de excesos)

En el caso de que los rendimientos del trabajo se hayan realizado, efectivamente en el extranjero y siendo incompatible con la exención anterior, estarán exentos para los trabajadores que hayan sido desplazados por sus empresas fuera de nuestras fronteras y cumplan los siguientes requisitos:

La renta tiene que proceder de un rendimiento del trabajo y cuya cuantía no puede superar los 60.101 € (el exceso no estará exenta). Además el trabajador debe desplazarse físicamente al extranjero, debiendo efectuar los trabajos para una empresa o entidad calificada como no residente en territorio Español.

Es necesaria la existencia de un Convenio de Doble Imposición Internacional, en el cual se intercambie de información y los trabajos no pueden realizarse en lugares calificados como paraísos fiscales.

4.2.1.3. Deducción de la Doble Imposición Internacional en el IRPF.

Los contribuyentes que tienen su residencia fiscal en España, van a tributar de acuerdo a lo establecido en el IRPF, por lo que van a ser gravados por la totalidad de sus rentas a nivel mundial, es decir, no importa el lugar donde las hayan obtenido. Esto genera, en un gran número de casos, situaciones de doble imposición en las que por no existir Convenio para evitar la doble imposición, o aun existiendo éste, no hay un mecanismo que la elimine, por lo que da lugar a la aplicación de esta deducción.

Sin perjuicio de las medidas analizadas en los apartados anteriores, ya que se centraban principalmente en exenciones. Ahora vamos a analizar la situación en la cual un contribuyente ha obtenido rentas (ya sean rendimientos o ganancias patrimoniales) las cuales ya han sido gravadas en el extranjero y por lo tanto el contribuyente va a poner aplicar una deducción, más específicamente podrá deducir de la cuota íntegra la menor de las siguientes cantidades:

- El importe efectivo satisfecho en el extranjero debido a un impuesto de naturaleza análoga o idéntica al IRPF o al Impuesto sobre la Renta de los no Residentes sobre dichos rendimientos o ganancias patrimoniales.

- El resultado de la aplicación del tipo medio efectivo de gravamen⁽⁴⁾ a la parte de la base liquidable gravada en el extranjero⁽⁵⁾.

4.2.2 Corrección de la Doble Imposición Jurídica Internacional en el Impuesto de Sociedades.

En España para evitar la doble imposición jurídica internacional en el impuesto de Sociedades, se van a aplicar varios métodos que requieren el cumplimiento de determinados requisitos por parte del sujeto pasivo para poder acogerse a ellos.

Actualmente, la preocupación por el fenómeno de doble imposición jurídica es creciente, ya que, imaginemos una empresa que tiene un beneficio de 100,00 € debido a sus operaciones en Francia. Sobre este beneficio, se paga en concepto de Impuesto de Sociedades un 30%, esto es, 30,00€. Después del pago queda un beneficio 70,00€.

Posteriormente tiene que tributar por este beneficio en España atendiendo al principio de residencia. La empresa lo integrará como ingreso en su base imponible, y pagará un 30%. Por lo que:

(4) El tipo medio efectivo de gravamen es el resultado de multiplicar por 100 el cociente obtenido de la división entre la cuota líquida total por la base liquidable.

$$\text{Tipo de gravamen} = \text{Cuota Líquida} / \text{Base liquidable} \times 100$$

(5) La base liquidable es el resultado de practicar sobre la parte general de la base imponible, las reducciones, en nuestro caso algunas de ellas son: reducción por pensiones compensatorias, minoración al hacer la declaración de la renta conjuntamente, etc., pero sin que la misma pueda resultar negativa por estas disminuciones.

Impuesto pagado por la sociedad en Francia: $100,00 \times 30\% = 30,00\text{€}$.

Impuesto pagado por la sociedad en España: $70,00 \times 30\% = 21,00\text{€}$.

Al final, por un resultado de 100,00€, el contribuyente ha sido gravado con 51,00€ de impuestos.

Para evitar esta situación, y que este beneficio sólo pague impuestos una única vez, el Texto refundido de la Ley del Impuesto de Sociedades ha previsto varios mecanismos para evitar la doble imposición jurídica internacional. Los métodos de corrección en este caso se basan en el sistema de imputación, en función del cumplimiento de una serie de requisitos.

4.2.2.1 Corrección en el Impuesto de Sociedades de la Doble Imposición Jurídica Internacional a través del método de Deducción.

El artículo 31 del TRLIS establece un procedimiento por el cual, y en ausencia de convenio de doble imposición, se va a corregir la doble imposición jurídica internacional sobre las rentas obtenidas en el extranjero por parte de entidades residentes en España.

En el caso de la utilización del método de imputación o crédito fiscal, se integran los dividendos en la base imponible y se deduce la cuota. La integración en la base imponible se realiza con el importe íntegro del dividendo. La deducción en la cuota íntegra atiende al impacto de la integración en la base imponible de las participaciones en los beneficios o dividendos de la cuota íntegra. Con carácter general se aplicará una deducción si se cumplen los siguientes criterios:

Esta deducción trata de evitar la doble imposición que se produce cuando una sociedad española obtiene una renta en el extranjero, que es gravada por un impuesto análogo al Impuesto sobre Sociedades.

Se aplicarán las siguientes reglas generales:

1-. Para poder aplicar esta deducción, las compañías tienen que tributar en España por obligación personal, es decir, que una entidad extranjera que tenga su actividad en España a través de un establecimiento permanente, no podrá aplicar esta deducción.

2-. En la base imponible se integrará la renta efectiva satisfecha más el impuesto satisfecho en el extranjero.

3-. En el supuesto que el sujeto pasivo haya obtenido varias rentas en el extranjero, para calcular la deducción se dividirá por países.

4-. La deducción a aplicar en la cuota íntegra será la menor entre las dos cantidades:

-Impuesto extranjero satisfecho.

-Importe de la cuota íntegra que correspondería pagar si las rentas se hubieran obtenido en España.

5-. En el supuesto de que la renta se obtenga en un país, en el cual exista convenio de doble imposición, la deducción no podrá ser superior del impuesto que corresponda según el mismo.

6-. El límite para practicar las deducciones que no hubieran sido posible aplicarlas en el ejercicio por insuficiencia en la cuota íntegra, se podrá aplicar en los próximos diez períodos impositivos.

7-.En el supuesto de haber obtenido pérdidas, estas minoraran la Base Imponible, pero no se podrá aplicar ni la exención ni la deducción hasta que los beneficios obtenidos sean superiores a esta pérdida.

Ahora vamos a verlo de una forma práctica; una Sociedad con residencia fijada en España obtiene las siguientes rentas derivadas (en millones de €) de sus operaciones en varios países:

Tabla 4: Clases de rentas e impuestos soportados.

País	Clase de Renta	Importe Neto	Impuesto extranjero
Brasil	Transmisión elemento de Inmovilizado	1.125 €	375 €
Brasil	Rendimiento	250 €	125 €
Marruecos	Rendimiento	500 €	150 €

Fuente: Elaboración propia.

Figura 6: Ilustración flujos y tipos de rentas obtenidas por un contribuyente.



Fuente: Elaboración propia.

Tal y como hemos mencionado anteriormente, la deducción hay que calcularla globalmente para las rentas procedentes de cada país e individualmente para cada establecimiento permanente.

a) Rentas obtenidas en Brasil

Impuesto extranjero: 375+125..... **500 €**

Base de la deducción:

$1.125+250+375+125= 1.875 €$

Impuesto a pagar en España: $1875*30\%.....562.5 €$

En este caso el impuesto a deducir será el extranjero, por ser inferior al español.

b) Rentas obtenidas en Marruecos:

Impuesto extranjero..... **150 €**

Base de la deducción: $500+150..... 650 €$

Impuesto a pagar en España: $650*30\%..... 195 €$

La deducción en Marruecos será el importe del impuesto extranjero, inferior al español.

Por lo tanto, la deducción total ascenderá a $500+150=$ **650 €**

Conclusiones

La creciente interdependencia de las economías y la globalización de los mercados hace necesario que los Estados faciliten la salida al exterior de sus contribuyentes, las relaciones internacionales constituyen una necesidad incuestionable, debido a que ni los estados ni las personas pueden vivir en sí mismos. En este proceso, la fiscalidad se ha convertido en un actor fundamental para la adopción de medidas que no lo desincentive, ya que la internacionalización juega un papel clave para aumentar la competitividad de los diferentes agentes de la economía y así garantizar el bienestar social a través de la recaudación impositiva.

En este trabajo se ha analizado el fenómeno de la Doble Imposición Internacional Jurídica, por lo que podemos afirmar que es de justicia que los contribuyentes soporten la misma presión fiscal, con independencia de donde provengan los rendimientos obtenidos, ya que el dinamismo actual, caracterizado por la movilidad supranacional tanto de capitales como humano, así lo reclama. Para ello es fundamental, que las legislaciones en materia fiscal de los diferentes estados tiendan a la armonización e integración de sus sistemas impositivos, siendo esta la única medida que garantizará una tributación justa, donde no se produzca una sobreimposición o una pérdida recaudatoria sobre los rendimientos generados.

Asimismo, el fenómeno de la Doble Imposición representa un obstáculo para la inversión y el comercio internacional. En este escenario los CDI se han constituido como un instrumento fundamental del Derecho Tributario Internacional para armonizar las diferentes normativas fiscales y erradicar o mitigar la Doble Imposición a través de la limitación del poder impositivo de los estados involucrados, ya que

proporciona una solución consensuada y específica a las fricciones ocasionadas entre los diferentes sistemas impositivos involucrados, repartiendo la potestad tributaria entre los estados firmantes. Por lo que es la medida más eficaz para fomentar las relaciones económicas internacionales, aportando una mayor seguridad jurídica a los agentes económicos, permitiendo además el desarrollo económico y el comercio internacional entre los países que los suscriben.

Este TFG ha puesto de manifiesto este hecho, mediante el estudio que hemos realizado sobre la relación entre los CDI y la IED en América Latina, en el cual podemos concluir que la Doble Imposición tiene un efecto real en la localización de las inversiones y por lo tanto en la economía real de los diferentes países, ya que por una parte merma la capacidad económica del contribuyente, que por un mismo rendimiento verá minimizada la rentabilidad de su inversión y como consecuencia cambiará su actitud de reinvertir en esa región, y por otro lado tiene un efecto negativo en los flujos económicos que incrementan el crecimiento económico, la capacidad productiva, la renta y el empleo en esa región.

Bibliografía

Calderón Carrero, J. M., & Carmona Fernández, N. (2013). *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la unión europea, 2012*. Valencia: Ciss.

CALDERÓN CARRERO, J.M.: “La doble imposición internacional y los métodos para su eliminación”, en la obra colectiva *Fiscalidad Internacional* (Director SERRANO ANTÓN, F.). Ed. Estudios Financieros. 2.ª edición. 2005.

Carmona Fernández, N. (2005). La fiscalidad de los cánones en el impuesto sobre la renta de no residentes. *Septiembre-Octubre N.º 825(ICE)*

Carmona Fernández, N. (2007). In Edición Fiscal CISS (Ed.), *Impuesto sobre la renta de no residentes: Guía* (2ª Edición. ed.) CISS Grupo Wolters Kluwer.

Cazorla Prieto, L. M., & Chico de la Cámara, P. (2012). *Introducción al sistema tributario español* (2ª ed.). Cizur Menor Navarra: Aranzadi.

CORDÓN EZQUERRO, Teodoro y otros: “*Manual de Fiscalidad Internacional*”. Ed. Instituto Estudios Fiscales. 3.ª edición. 2007.

Fernández Fernández, Ignacio, Sieiro Constela, María Milagros. (2003). “*La corrección de la doble imposición económica, análisis comparativo impuesto sobre sociedades-IRPF*”. *ISSN 1577-4163(7)*, 105-118.

González González, J. M., Ortega Carballo, E., & García Gómez de Zamora, R. (2013). *Todo sociedades 2013 :Guía de la declaración 2012*. Valencia: Ciss.

Harrington, J. (2008): *Games, Strategies and Decision Making*, Worth Publishers.

Lang, M. (2013). *Introduction to the law of double taxation conventions* (2nd ed.).
Wien: Linde.

Lugo Benítez, J.E.: “El proceso de internacionalización de las empresas en el mundo competitivo y globalizado actual” en Contribuciones a la Economía, junio 2007.

Maroto Sáez, Amelia; (2004) *Inversiones Españolas en el exterior medidas para evitar la doble imposición internacional en el impuesto de sociedades: In título de Estudios Fiscales.*

Memento práctico francis lefevre(2014). . Madrid: Francis Lefebvre.

Memento práctico francis lefevre(2013), “Impuesto sobre sociedades”. Madrid: Francis Lefebvre.

Metha, A. (2012). *Permanent establishment in international taxation*. Delhi: Taxmann.

OECD- Articles of the OECD Model TAX CONVENTION OF INCOME AND CAPITAL-22/JULY/2010.

Peragón Lorenzo, L. A. (2013). *Estudio exploratorio sobre el impacto de los convenios para evitar la doble imposición para atraer la inversión extranjera directa: El caso de américa latina*.CIAT, GIZ, ITC.

Rasmussen, M., & Organización de Cooperación y Desarrollo Económico. </p> (2011). *International double taxation*. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International.

Ruiz-Maya, L., & Martín Pliego, Francisco Javier. </p> (2004). *Fundamentos de inferencia estadística* (3ª ed.). Madrid: International Thomson Editores.

Rust, A. (2011). *Double taxation within the european union*. Alphen aan den Rijn The Netherlands: Kluwer Law International.

Serrano Antón, F., Simón Acosta, E., & Taveira Torres, H. (2012). *Fiscalidad y globalización*. Cizur Menor: Aranzadi Thomson-Reuters.