

MÉTODOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN

Raúl Antonio Ponce de León Fernández

MÉTODO DE DEDUCCIÓN

Los Estados que utilizan este método de deducción, gravan a sus residentes sobre los ingresos generados en el extranjero y permiten a esos contribuyentes aprovechar una deducción por los impuestos pagados fuera de su Estado al momento de calcular el gravamen bajo el principio de ingreso universal, los impuestos pagados en el extranjero, son considerados como gastos corrientes de la actividad empresarial llevada a cabo en una jurisdicción extranjera. El método de deducción es el menos generoso para atenuar el efecto de la doble tributación internacional.

El método de deducción fue utilizado por varios Estados en los años en los que configuraron sus sistemas fiscales. Cuando las tasas tributarias a nivel mundial no reflejaban un impacto económico importante, este enfoque era aceptable; a medida que las tasas se elevaron después de la Segunda Guerra Mundial, la mayoría de los Estados han adoptado el método de exención o el método de crédito. Únicamente el método de exención y el método de crédito están sancionados por el Modelo de la OCDE y por el Modelo de la ONU, estos métodos pretenden atenuar el efecto de la doble tributación.

El método de deducción no solo fomenta la inversión local, sino que también los residentes con ingresos internacionales reciben el mismo tratamiento en cuanto a que pagarán el mismo porcentaje de impuesto local, desde la perspectiva de la carga fiscal total (cargas local y extranjera combinadas) sobre los ingresos internacionales de un contribuyente, el método de deducción no logra un tratamiento igual para los residentes. Aun cuando los residentes con ingresos internacionales pagarán el mismo impuesto local, es posible que cubran montos superiores por gravámenes cubiertos en el extranjero.

Además, el método de deducción no es neutral en términos de la distribución de la recaudación entre los Estados.

MÉTODO DE EXENCIÓN

Cuando un residente de un Estado Contratante obtenga ingresos o posea capital que, de acuerdo con las disposiciones del Convenio puedan ser gravados en el otro Estado Contratante, el Estado mencionado en primer término exentará de impuestos tales ingresos o capital.

Cuando de acuerdo con cualquier disposición de este Convenio los ingresos derivados o el capital poseído por un residente de un Estado Contratante estén exentos de impuestos en ese Estado, tal Estado podrá considerar los ingresos o el capital exentos para el cálculo del importe de los impuestos sobre los ingresos o el capital restantes de ese residente.

Uno de los ejemplos clásicos de la aplicación de este método es la disposición establecida normalmente en las legislaciones fiscales de los países, por la cual se exonera del impuesto sobre la renta a los diplomáticos extranjeros, generalmente sobre una base de reciprocidad. Normalmente ésta es la única modalidad bajo la cual opera este método como medida unilateral. En todos los demás casos su aplicación se concreta a través de convenios o acuerdos bilaterales.

Se identifican normalmente dos clases o fórmulas de aplicación de este método: la exención o exoneración integral o total y la exención o exoneración con progresividad.

La exención integral se produce cuando el Estado de residencia, por ejemplo, prescinde por completo de las rentas procedentes del país de origen, o sea, la exención con progresividad supone que el Estado de residencia toma en cuenta las rentas provenientes del país de la fuente, pero únicamente para calcular la alícuota o cuota impositiva aplicable a las demás rentas. En otras palabras, la cuota o tasa impositiva es calculada

teniendo en cuenta el total de las rentas obtenidas por el contribuyente, gravadas y exentas. Una vez calculada la alícuota, ella es aplicada exclusivamente sobre el monto de la renta gravable, o sea sobre el total de la renta computable menos la renta procedente del país de origen.

Este método de exención con progresividad se ajusta más al caso del impuesto sobre la renta de personas físicas, que normalmente es calculado a base de una escala de tasas progresivas. En cuanto a las personas jurídicas, cuando el impuesto se aplica con base en una tasa única o proporcional, el método de exención es el integral. El de exención con progresividad sólo tiene oportunidad de aplicación cuando el impuesto sobre la renta de sociedades se aplica con base en tasas progresivas.

Una consecuencia natural de la aplicación de este método de exención es que cuando el tipo de impuesto aplicado en el Estado de la fuente es menos elevado que el aplicado en el país de residencia, el contribuyente resultará favorecido en relación con el contribuyente que posea una renta idéntica, pero que proceda en su totalidad del Estado de residencia. Otra consecuencia lógica derivada de la aplicación de este método, es que si el tipo de impuesto exigido en el estado de la fuente es más elevado que el aplicado en el país de residencia, el contribuyente resultará perjudicado con el sistema de exención con progresividad y favorecido con el sistema de exención integral.

MÉTODO DE CRÉDITO

Cuando un residente de un Estado Contratante obtenga ingresos o posea capital que, de acuerdo con las disposiciones de este Convenio puedan ser gravados en el otro Estado Contratante, el Estado mencionado en primer término permitirá:

- Aplicar como deducción de los impuestos sobre los ingresos de ese residente una cantidad igual a los impuestos pagados en el otro Estado,

- Aplicar como deducción de los impuestos sobre el capital de ese residente, una cantidad igual a los impuestos pagados en el otro Estado.

En ningún caso tal deducción excederá la parte de impuestos sobre ingresos o ingresos sobre capital, calculados antes de aplicar la deducción, que sea atribuible, según sea el caso, a los ingresos o al capital que pueda ser gravable en ese otro Estado.

Este método que comentamos como parte de las medidas unilaterales puede también aplicarse de manera más amplia a través de los convenios tributarios incluyendo modalidades tales como el crédito por impuesto exonerado (*tax sparing*), el crédito presumido (*matching credit*) y el crédito por inversión

Cuando de acuerdo con cualquier disposición de este Convenio los ingresos derivados o el capital poseído por un residente de un Estado Contratante estén exentos de impuestos en ese Estado, tal Estado podrá considerar los ingresos o el capital exentos para el cálculo del importe de los impuestos sobre los ingresos o el capital restantes de ese residente

MÉTODO DE REDUCCION DEL IMPUESTO

Este método es conocido también como de tipo impositivo reducido o especial. Bajo este método se gravan las rentas de fuente extranjera con una tasa o tipo impositivo inferior al que se aplica a las rentas de fuente nacional o interna. Significa esto que los impuestos exigidos en el extranjero no se toman en consideración de una manera exacta, habida cuenta de que se aplica un tipo de gravamen (generalmente uniforme o proporcional) a las rentas de origen extranjero, cualquiera que haya sido el impuesto que haya soportado en el extranjero.

Un caso práctico de aplicación de este método es cuando un país grava los dividendos que una sociedad recibe de una filial extranjera o los beneficios que recibe de una sucursal en el extranjero, en menor medida que los dividendos y beneficios de las empresas

nacionales, ya sea deduciendo del dividendo o beneficio una cantidad determinada y aplicando la diferencia el tipo ordinario, o también gravando directamente el beneficio o beneficio extranjero con una tasa inferior.

La ventaja de este método es que puede en ciertos casos llegar a evitar la doble imposición, lo que obviamente dependerá de la tasa que se aplique. Si el tipo o tasa reducida, más el impuesto pagado en el país de la fuente, es igual al impuesto nacional, se iguala la tributación de las rentas obtenidas en el extranjero y de las rentas obtenidas en el país. La norma, sin embargo, es que no se evite sino que se atenué la doble imposición, ya que el tipo reducido no llega a permitir que las rentas tributen al nivel de la tasa nacional.

Al igual que el método de la deducción, este método no favorece la inversión en países en desarrollo, ya que el inversionista extranjero no se beneficia normalmente de las exoneraciones concedidas en el país de la fuente.

MÉTODO DE DIFERIMIENTO DEL IMPUESTO (*TAX DEFERRAL*)

Bajo este método se difiere o suspende en el país de residencia el pago del impuesto sobre la renta obtenidas en el país de la fuente hasta en el momento en que la sociedad o contribuyente filial transfiera, gire o distribuya efectivamente esas rentas de utilidades en forma de dividendo hacia la casa matriz en el país de residencia. El régimen tiene diversas limitaciones y una de las más importantes es que normalmente no están comprendidos en el mismo las filiales o agencias ubicadas en los llamados “paraísos fiscales”.

Algunos autores de países desarrollados han defendido este régimen en el sentido de que estimula el mantenimiento y reinversión de utilidades en el país de la fuente.