

ARTÍCULO ORIGINAL

**La doble tributación internacional: características y consecuencias**

***Double International Taxation: Characteristics and Consequences***

Mariuska Sarduy González,<sup>1</sup> Alberto Santiago Rosado Haro<sup>II</sup>

<sup>1</sup> Universidad de La Habana, Cuba.

<sup>II</sup> Universidad Católica de Santiago de Guayaquil, Ecuador.

**Resumen**

Esta investigación pretende abordar la doble tributación internacional desde una perspectiva económica y financiera, de manera que intenta relacionar los aspectos más relevantes en los que se fundamenta el fenómeno, elementos que resultan del entorno globalizado que caracteriza la economía internacional en la actualidad. Reconocer el derecho de los Estados a cobrar impuestos a través del ejercicio de su soberanía genera conflictos que deben enfrentar, tanto las administraciones tributarias de cada país, como los contribuyentes que desarrollan actividades generadoras de renta, de lo que se deriva un doble gravamen simultáneo. Por tanto, evitar esta situación requiere la existencia de claras conexiones entre el país que cobrará los impuestos y el sujeto que terminará pagándolos.

**Palabras clave:** gravamen, imposición internacional, tributación.

**Abstract**

*This research aims at addressing double international taxation from an economic and financial perspective, so that it tries to relate the most relevant aspects on which the phenomenon is based, elements that result from the globalized environment that characterizes the current international economy. Recognizing the right of States to collect taxes through the exercise of their sovereignty generates conflicts that must be faced by both, the tax administrations of each country and the taxpayers who develop income generating activities, resulting in a double simultaneous tax. Therefore, in order to avoid this situation, it is necessary the existence of clear connections*

*between the country that will collect the taxes and the subject who will end up paying them.*

**Keywords:** *assessment, international taxation, taxation.*

## **Introducción**

En los umbrales de la «nueva economía», surgida en el marco de la globalización e internacionalización de las bases económicas de los Estados, influida, entre otros aspectos, por la profundización de la revolución científico-técnica, el desarrollo de las nuevas tecnologías de la información y el auge del comercio electrónico, se le ha conferido un espacio global de movimiento a determinados factores productivos. De esta manera, se ha generado un aumento del flujo de capitales, servicios y personas, con la consecuente interdependencia económica entre diferentes países.

El intercambio de bienes, servicios y capitales está sujeto a una normativa fiscal específica que pretende someter a gravamen los hechos imponibles que tienen lugar en este proceso que, al ser cada vez más internacional, provoca el surgimiento de una situación problemática que se basa en la fijación del lugar donde se producen los ingresos, realidad que constituye uno de los obstáculos que deben enfrentar la inversión y el comercio internacional. En tal sentido, tiene lugar una doble tributación, reconocida como «aquella situación por la cual una misma renta o un mismo bien resulta sujeto a imposición en dos o más países, por la totalidad o parte de su importe, durante un mismo periodo impositivo si se trata de impuestos periódicos y por una misma causa» (Borrás, 1974, p. 30).

Los tributos son la principal fuente de ingreso utilizada por la mayoría de los países para financiar la producción de bienes y servicios y satisfacer las necesidades colectivas. Por tanto, las personas naturales y las sociedades mercantiles constituyen el principal sujeto pasivo de esta operación y propician que los diferentes ordenamientos normativos tributarios empleados se orienten, principalmente, hacia el uso de los ingresos mundiales como base de tributación (Bettinger, 2005). Siguiendo este principio tributario, los ingresos de los residentes de un país son gravados uniformemente (Díaz, 2001).

Por esa razón, los Estados tienen derecho a establecer diversos impuestos: sobre la renta, el patrimonio, a las transacciones por venta de servicios o productos, a consumos selectivos y a las importaciones. Muchos producen efectos solo para las operaciones domésticas, es decir, sobre aquellas realizadas dentro del territorio, mientras que otros gravan las transacciones efectuadas con partes domiciliadas en otros estados, lo que deriva en el hecho de que los contribuyentes que residen en otros países están obligados al pago de tributos, o sea, en lo que se conoce como impuestos internacionales.

Los ciudadanos de un Estado se hallan expuestos a los efectos de los impuestos internacionales cuando son gravados sobre la totalidad de las rentas que perciben, ya sean originados en el Estado en cuestión o en terceros Estados bajo el principio de rentas mundiales. Estos últimos someterán a tributación las rentas producidas en su territorio y, consecuentemente, los contribuyentes serán objeto de imposición en su país de residencia por las rentas de fuente extranjera, las cuales también estarán gravadas en los países en que se generaron, situación que provoca una doble tributación.

Teniendo en cuenta los aspectos referidos, el objetivo del presente trabajo consiste en analizar las bases teóricas bajo las cuales se desarrolla el fenómeno de la doble tributación internacional, su efecto y sus consecuencias.

## **1. Los impuestos internacionales**

Según se refirió previamente, basados en su soberanía y sus sistemas jurídicos internos, todos los países tienen la potestad de crear o fijar varios tipos de impuestos para financiar sus inversiones y gastos. Utilizan, para propósitos internos, aquellos que gravan la renta mundial, es decir, los ingresos que se han obtenido en el territorio nacional o en cualquier otro o los que gravan la renta en función de la fuente territorial, o sea, los que se hayan generado solamente dentro del país al que pertenece el contribuyente (Espinoza, 2014).

Mundialmente, se maneja un concepto muy preciso de doble imposición internacional. Ello se debe a que existe una coincidencia en gravar un mismo hecho imponible o manifestación de capacidad económica y a la particularidad de que el sujeto pasivo debe ser jurídicamente idéntico. De esta manera, la doble imposición internacional es el gravamen de una capacidad económica en

varios Estados, de la que resulta un gravamen superior al soportado por esa capacidad cuando solo es objeto de gravamen en un Estado.

En cualquier momento en que se desarrollen transacciones internacionales de servicios, las empresas o personas naturales que los prestan pueden ser sujetos de la doble tributación. La coexistencia de más sistemas fiscales complementarios o competidores podría originar la doble o triple tributación fiscal (Peragón, 2013).

Para Vacarel (1995), la doble tributación internacional se presenta como consecuencia de la superposición de dos soberanías fiscales, las cuales aplican, separadamente, el derecho a establecer un impuesto sobre ciertos aspectos tributables que ocurren en el territorio bajo su jurisdicción. Estos, aunque se hayan originado en otro escenario, pertenecen a contribuyentes que residen en el espacio en cuestión. Ello supone, además, el pago de dos o más cargos similares de impuestos sobre la misma transacción, imputable por el mismo propósito y periodo de tiempo (Davis, 1985).

Considerando la tributación de un mismo contribuyente desde una perspectiva global, no resulta insólito hallar operaciones en las que, una vez traspasada la frontera nacional, afloran rentas que quedan sujetas a impuestos de dos Estados diferentes. De acuerdo con Espinoza (2014), ninguna empresa o persona en estas circunstancias se va a sentir motivada a continuar realizando transacciones de servicios internacionales.

Por otra parte, bajo el principio de la fuente del ingreso, los gobiernos poseen el derecho legal de cobrar impuestos a una empresa extranjera que recibió ingresos por transacciones desarrolladas en su país. Asimismo, si se considera la opción de residencia de dicha empresa, ese Estado también puede gravar la misma transacción con un impuesto (Ribes, 2003). De este modo, las empresas podrían perder la rentabilidad de una inversión en el momento en que se ven sujetas a pagar dos veces por la misma transacción. En tal caso, su reacción es renunciar a la realización de dichas transacciones, lo que, por supuesto, tendría un efecto negativo para la economía en general.

Otra situación que se puede presentar se relaciona con el gravamen de las utilidades y con los dividendos provenientes de rentas que ya tributaron. La doble imposición económica se genera cuando una misma renta es gravada en

dos sujetos pasivos diferentes, dado que los beneficios tributan a la sociedad que los obtiene y vuelven a gravarse cuando tales beneficios se distribuyen en forma de dividendos a los socios o cuando se transmite la participación por la utilidad generada en la compañía (Calvo, 2004).

De acuerdo a lo señalado en la Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación, realizada en el año 2011, la configuración de este exceso de impuestos es generada por un conflicto entre el principio de la fuente y el de la residencia. Por un lado, ciertos países, soberanamente, han adoptado, sobre las empresas extranjeras, el pago del impuesto a la renta por ingresos que se generaron de fuentes externas, pero, a la vez, esas mismas empresas se ven obligadas a pagar un impuesto sobre la renta en sus respectivos países, por residir en ellos.

El término «doble imposición internacional», en sentido general, corresponde a la aplicación por parte de dos o más Estados de impuestos idénticos o semejantes con respecto al mismo concepto o presupuesto de hecho imponible, en virtud de una misma causa, por la totalidad o parte de su importe y por un mismo periodo de tiempo de acuerdo con el Comité de Asuntos Fiscales de la Organización para el Desarrollo y la Cooperación Económica (OCDE).

El análisis es mucho más profundo cuando se realiza sobre la misma persona, en virtud del principio de la identidad subjetiva y en correspondencia con lo que se denomina «doble imposición jurídica». Si no se cumple esa identidad porque el impuesto recae sobre varios sujetos o si se trata de impuestos distintos pero que recaen sobre la misma materia imponible, emerge lo se conoce como «doble imposición económica» (Barbosa-Mariño, 2009).

Una vez considerados los aspectos que caracterizan la doble imposición internacional, es evidente que una misma transacción puede ser gravada en dos países distintos, lo que encarece, significativamente, la actividad de servicios realizada entre empresas. El problema del pago duplicado de impuestos antes señalado ocasiona muchas dificultades en lo relacionado con el incentivo a la inversión, lo cual, a la vez, conduce a una ausencia de flujos externos, de manera que obliga a las empresas a realizar negociaciones

considerando fuertemente el impacto tributario, a medida que se deja de valorar la calidad de los servicios o la oportunidad para recibirlos.

Otro aspecto relevante sobre los impuestos internacionales es la existencia de un *flat tax* o tasa impositiva plana. Esta forma de tributación se presenta cuando un país establece un porcentaje único para gravar las rentas de las corporaciones y de las personas naturales, sin retenciones hasta la fecha de pago y buscando una muy sencilla forma de declaración y cálculo del valor a pagar. Es utilizada por varios países de Europa del Este y Central, de Asia y, en el caso de América Latina, solo se aplica en países como Paraguay y Jamaica.<sup>1</sup>

La concepción original señala que el impuesto se determina a partir de la aplicación de una lógica económica y no solo de un sentido legal (Tulai y Schiau, 2012). A pesar de la utilización de este sencillo esquema tributario, la doble tributación sigue estando presente, ya que, si existió una exportación de servicios y la empresa del otro Estado realizó una retención de impuestos, ese ingreso será gravado del mismo modo en el país en que el servicio se generó.

Por otra parte, no se puede dejar de considerar los efectos que ocasiona la existencia de los *tax haven* o paraísos fiscales,<sup>2</sup> debido a que las empresas que pertenecen a ellos se denominan *offshore*, no operan en el Estado en que están domiciliadas, poseen enormes ventajas tributarias y, usualmente, están exentas del impuesto a la renta. A nivel mundial, existe un rechazo unánime a esta cuestión por parte de las distintas administraciones tributarias, lo que ha propiciado el desarrollo de estrategias que penalizan las transacciones que se efectúan con esas entidades (Carbajo, 2015).

Los países que utilizan el sistema de tributación territorial también generan controversias en los aspectos impositivos, ya que una empresa domiciliada en un país que utilice este esquema pagará impuesto a la renta solo por los ingresos generados dentro de ese territorio, pero estarán exentos los que obtenga en transacciones desarrolladas o inversiones realizadas en otros países, por lo cual es sencillo que sociedades de capitales de esas naciones puedan actuar como una *offshore*, con las ganancias obtenidas en el exterior. Ello ocasiona que los países con sistemas tributarios de ingresos mundiales

penalicen las transacciones que se desarrollan con empresas domiciliadas en esas naciones.

Tal situación conlleva el fenómeno de la evasión fiscal. Este, a su vez, se presenta con mayor intensidad en los países con exceso de carga impositiva, lo que dificulta la ejecución transparente de los negocios. Así, la doble tributación se presenta como un exceso tributario que los países deben evitar (Palan y Wigan, 2014).

La doble tributación no es una circunstancia que atañe solamente a las empresas, las personas naturales también están expuestas a este riesgo, ya que muchos funcionarios son enviados a prestar servicios en otros países y, cuando su estadía excede los 183 días, se convierten en residentes fiscales para ese ejercicio económico, lo que los obliga a pagar impuestos donde residen y en su lugar de origen.

En resumen, la doble tributación internacional provoca serias afectaciones a la justicia de imposición pues:

- Excede la capacidad contributiva de los sujetos.
- Trata rentas iguales de forma inequitativa.
- Propicia discriminaciones.
- Viola la neutralidad con relación a las fuentes de rentas.
- Quebranta los esquemas de una imposición justa.
- Frena el desarrollo económico y, en particular, la inversión extranjera, al propiciar un incremento de la evasión fiscal internacional.
- Origina una deformación de la libre circulación de capitales, trabajo y tecnologías. Es lógico que un exceso de carga fiscal determine una desviación de los capitales de aquel Estado donde su utilización sería deficiente o poco rentable, hacia otro donde se produzca su óptima utilización.

La eliminación de la doble imposición y el establecimiento de gravámenes más ventajosos constituyen, en principio, un fuerte estímulo para el inversionista y prestador de servicios. Ambos verían incrementados los beneficios fiscales a

los que pueden acceder en caso de que se desarrollaran actividades en el Estado contratante (Villagra, 2013).

El fenómeno descrito se deriva de la mundialización de los ingresos, factor que condiciona que los sistemas tributarios hayan ido tornándose mucho más complejos, al extremo de provocar dificultades de naturaleza tributaria, tanto para las empresas en el pago de sus gravámenes, como para las autoridades en su recaudación, control y fiscalización (Roldán, 2000).

De esta manera, el derecho fiscal, en su necesidad de ampliar sus funciones, así como en su finalidad de dotar a los organismos del control de elementos que les permitan configurar el ingreso universal de los contribuyentes residentes dentro de su circunscripción territorial, ha venido apoyándose en instrumentos jurídicos de carácter internacional que le permitan ejercer, más allá de las fronteras, un control que derive en posibles actos de fiscalización (Gagreda, 2012).

La aplicación de los convenios para evitar la doble tributación aparece como una de las soluciones a la situación descrita. La atención al tema y el tratamiento de su evolución y desarrollo son aspectos que serán referidos en futuras investigaciones.

### **Conclusiones**

Los impuestos internacionales son una realidad, ya que las empresas, al desarrollar transacciones o inversiones con partes domiciliadas en otros países, se ven obligadas a pagar impuestos porque así lo determinan las leyes. Al declarar esa misma transacción en su país de residencia, tales ingresos vuelven a ser gravados, particularidad que provoca la configuración de la doble tributación.

En la mayoría de los casos, pagar dos veces un tributo sobre una misma inversión o transacción ocasiona que el impuesto sea superior al margen de ganancia o beneficio obtenido, lo cual provoca una desmotivación para realizar nuevos negocios, de modo que muchas empresas pierden la oportunidad de obtener nuevas tecnologías, asesorías en nuevas actividades o, sencillamente, de conseguir nuevos procesos para la producción.

Finalmente, también se puede establecer la importancia que supone, para los países que persiguen el crecimiento de sus economías, la búsqueda de métodos que disminuyan o eliminen el impacto que ocasionan los impuestos internacionales, con fin de evitar la no realización de nuevas inversiones o transacciones por la doble tributación. Los medios para superar esta situación pueden ser internos, pero las soluciones serán más completas cuando se obtengan en coordinación con el resto de naciones.

### Referencias bibliográficas

- BARBOSA MARIÑO, M. (2009): «La tributación en los negocios internacionales», *Revista de Derecho Privado*, vol. XXII, n.º 42, Universidad de los Andes, Colombia.
- BETTINGER, B. (2005): *Estudio práctico sobre los convenios impositivos para evitar la doble tributación*, tomo I, Ediciones Fiscales ISEF, México D.F.
- BORRÁS, R. (1974): *La doble imposición: problemas jurídico internacionales*, I.E.F., Madrid.
- CALVO, O. (2004): «Hacia un nuevo derecho tributario», *Revista Foro. Nueva Época*, n.º 0, Quito, pp. 1-90.
- CARBAJO, D. (2015): *Objetivos y medidas en la lucha contra el fraude fiscal desde una perspectiva internacional*, Agencia Estatal de Administración Tributaria, Madrid.
- DAVIES, D. R. (2004): «Tax Treaties and Foreign Direct Investment: Potential Versus Performance», *International Tax and Public Finance*, vol. 11, n.º 6, Londres, pp. 775-802.
- DAVIS, D. R. (1985). *Principles of International Double Taxation Relief*, Sweet & Maxwell, Londres.
- DÍAZ, V. (2001): *El comercio electrónico y sus efectos en las relaciones tributarias internacionales*, Ediciones Macchi, Buenos Aires.
- ESPINOZA, J. (2014): «Los sistemas de impuesto a la renta de América Latina y los convenios de doble imposición vigentes», *Derecho PUCP*, n.º 72, Santiago de Chile, pp. 203-222.

GAGREDA, E. (2012): Interpretación de los tratados para evitar la doble tributación, *Revista de Derecho Económico Internacional*, vol. 1, n.º 1, México D.F., pp. 51-75.

ORGANIZACIÓN PARA EL DESARROLLO Y LA COOPERACIÓN ECONÓMICA (OCDE) (1997): «Modelo de convenio fiscal», Instituto de Estudios Fiscales, París.

PALAN, R. y D. WIGAN (2014): «Herding Cats and Taming Tax Havens: The US Strategy of “Not In My Backyard”», *Global Policy*, vol. 5, n.º 3, Reino Unido, pp. 334-343.

PERAGÓN, L. (2013): *Estudio exploratorio sobre el impacto de los convenios de doble imposición para atraer la inversión extranjera directa: el caso de América Latina*, Agencia Alemana de Cooperación Técnica (GIZ), Eschborn.

RIBES, A. (2003): *Convenios para evitar la doble imposición internacional: interpretación, procedimiento amistoso y arbitraje*, EDERSA, Madrid.

ROLDÁN, S. (2000): «La administración tributaria en el contexto del comercio eléctrico, incidencia del documento electrónico en la contratación», <[bibliotecadigital.econ.uba.ar/download/tpos/1502-0261\\_RoldanSM.pdf](http://bibliotecadigital.econ.uba.ar/download/tpos/1502-0261_RoldanSM.pdf)> [15/2/2017].

TULAI, I. C y L. SCHIAU (2012): «The Flat Tax a Comparative Study of the Existing Models», *Annals of Faculty of Economics*, vol. 1, n.º 1, Universidad de Oradea, Rumania, pp. 446-452.

VACAREL, I. (1995): «Relații financiare internaționale», *Romanian Journal of Economics*, vol. 5, n.º 1-2, Bucarest, pp. 154-165.

VILLAGRA, A. (2013): *La red de convenios para evitar la doble imposición suscrita por los países de Sudamérica*, Fiscalidad Internacional, Ediciones CEF, Madrid.

Recibido: 15/7/2017

Aceptado: 20/1/2018

Mariuska Sarduy González, Universidad de La Habana, Cuba, Correo electrónico: [msarduy@fcf.uh.cu](mailto:msarduy@fcf.uh.cu)

Alberto Santiago Rosado Haro, Universidad Católica de Santiago de Guayaquil, Ecuador, Correo electrónico: [asrosado61@gmail.com](mailto:asrosado61@gmail.com)

### Notas aclaratorias

1. Para mayor información, véase Tulai y Schiau (2012).
2. Tradicionalmente, en el ámbito internacional, el concepto de paraíso fiscal ha estado vinculado a la baja tributación en los territorios en cuestión. A ello se unen otras características como la falta de transparencia, la limitación en el intercambio de información y la ausencia de requerimiento del ejercicio de una actividad económica real y significativa para el territorio.