

# LA ARMONIZACIÓN TRIBUTARIA EN AMÉRICA

*CPC. SAÚL ALBERTO RODRÍGUEZ*

Con el objeto de precisar los alcances y las características del tema que nos proponemos abordar en este trabajo, resulta de la mayor conveniencia explicar primero, someramente, los antecedentes de los esfuerzos que vienen realizándose en general para lograr que el mercado común latinoamericano sea una realidad.

Desde inicios de la década de los años cincuenta empezó a dar muestras de clara declinación el bastante satisfactorio ritmo de crecimiento económico registrado en América Latina durante los años inmediatamente posteriores a la finalización de la Segunda Guerra Mundial.

En esa declinación influyó el hecho de que el proceso de sustitución de importaciones ya iba perdiendo efecto dinámico, aún cuando esto se observaba con distinto grado de significación entre los países. Fue en ese entonces que comenzó a desarrollarse la idea de la constitución del mercado común latinoamericano.

Se observó que dicho mecanismo de ampliación del espacio económico para los países de la región latinoamericana sería una de las maneras más eficaces de mantener niveles de crecimiento económico similares a los alcanzados en el período anterior.

En 1959 la Secretaría de la Comisión Económica para América Latina (CEPAL) afirmaba que “puede llegarse a establecer un mercado común dentro del cual no sólo el conjunto de América Latina crecería más rápidamente que si este mercado no se organiza, sino que igual cosa ocurriría en cada uno de los países de la región”. Simultáneamente la CEPAL señalaba la improbabilidad de que “el mercado común por sí mismo asegure igual intensidad de desarrollo a todos sus participantes”. Teniendo en cuenta que los países se encuentran en fases diferentes de su evolución económica.

Por lo demás, en diferentes círculos de la región -políticos, económicos, académicos- existía ya la convicción de que buena parte de los problemas que obstaculizan el desarrollo acelerado, ordenado y equilibrado de la región latinoamericana, al extremo de estrangularlo por momentos, se vería solucionada por la vía de la integración económica entre los países que forman parte de dicha región.

Sólo a título explicativo, señalo que a todo evento siguen manteniendo absoluta justificación las razones que apoyan la conveniencia de preservar en formación el mercado común, cabe señalar que a pesar del más rápido crecimiento de la economía latinoamericana durante la década de los años 80, con respecto a la precedente, y no obstante la favorable situación coyuntural para casi toda la región estimulada por un comportamiento notablemente mejor del sector externo en los dos o tres últimos años, ello no se ha reflejado, ni un principio, en procesos paralelos de transformación en profundidad de la estructura económica y social interna de los países. En ese cuadro.

sólo parcialmente promisorio, se vino a introducir un nuevo y serio elemento de vulnerabilidad, sobre todo para los países con ninguna o escasa producción propia: el alza de los precios del petróleo.

La validez de esas formulaciones dejó planteada desde los primeros momentos la exigencia de que un objetivo concomitante de la implementación del mercado común propuesto sería el de alcanzar un desarrollo económico equilibrado entre los países que formasen parte de este último, de tal manera que al propio tiempo el proceso permitiese la distribución equitativa de sus beneficios. Por tanto, el menor desarrollo económico relativo de algunos países encontraría el marco adecuado para verse atenuado, en mejores condiciones que si no existiese el mercado común, y así, ir acercando dichos países a la situación de los de mayor desarrollo dentro de la región. Para ello, estos últimos otorgarían tratamientos especiales en las relaciones recíprocas a los países de mediano y menor desarrollo.

La inquietud por avanzar en la concreción de las ideas favorables en la armonización tributaria se ha ido acrecentando a comienzos de la década de los noventa y en la integración americana.

*1).- Una interrogación a los Latinoamericanos.*- Con motivo de la próxima reunión de la XXII Conferencia de la Asociación Interamericana de Contabilidad a celebrarse en Lima, Perú, del 8 al 11 de Septiembre del corriente año, el autor de este trabajo técnico dirige con el debido respeto que se merecen todos los miembros de la Asociación Interamericana de Contabilidad (AIC), una pregunta básica y un cuestionario subsidiario de aquella. La interrogación

esencial consiste en determinar si los países de esta parte del mundo deben adoptar la política de tratados o convenciones para evitar la doble tributación internacional, y poder así construir las bases estructurales para una coordinación y armonización tributaria. Los puntos accesorios que parten de la premisa de la respuesta afirmativa a la pregunta, versan sobre la forma de los acuerdos (multi o bilaterales), los gravámenes que deberían abarcar y otras cuestiones secundarias más estrictamente técnicas.

No es difícil deducir del contenido de la comunicación que el problema se circunscribe a la posición de un país, Estados Unidos de Norteamérica, frente al resto del continente. Es así que, luego de señalar que en tanto dicha nación ha concretado tratados con muchos países de Europa Occidental y del Cercano y Lejano Oriente, en cambio, sólo los ha celebrado con tres del hemisferio occidental: Honduras, México y Canadá; y ello permite decir, con términos generales, que la política de los tratados ha fracasado en lo que respecta a América Latina.

Tal interpretación se robustece porque, casi simultáneamente, en análogas circunstancias pero sin circunscribirlas a América. "Los Estados Unidos han concretado tratados sobre impuesto a la renta, prácticamente con todos los países desarrollados. Pero sólo tienen en vigencia dos tratados con países menos desarrollados; con Pakistán, ratificado en 1957, y con Honduras, que fue ratificado en 1957, pero que por su propia iniciativa caducaría a fines de 1964. La curiosidad debe inducirnos a inquirir las causas de ese contraste tan manifiesto, muchos que han escrito sobre la materia dedicándose al análisis de situaciones particulares han dejado por sentado que

lo mejor es recurrir a las convenciones para resolver los problemas”.

El problema no es específico de América, sino común a todos los países con desarrollo económico incipiente. Refiriéndonos a nuestro continente, enfatizamos que esa retracción a los acuerdos generales tiene su explicación en la inadmisibilidad de la política de los grandes países inversionistas, que se resisten a reconocer el principio, jurídico y económicamente inobjetable, de imposición en la fuente, y pretenden, en cambio, arrogarse la facultad de gravar las riquezas o beneficios originados en cualquier parte del mundo.

Aunque aparentemente la discrepancia apuntada parecería tener su origen en consideraciones económicas por la oposición de intereses entre los países que han logrado un gran desarrollo y otros que luchan por ampliar su economía, la raíz verdadera del conflicto es de índole jurídica. Como se puso de manifiesto en las primeras jornadas latinoamericanas de Derecho tributario (Montevideo, 1956), el problema de la doble imposición es la consecuencia del ejercicio ilegítimo de los poderes financieros de los estados, pudiendo agregarse que la posición de ciertos países- Estados Unidos, por ejemplo- tiene su base en conceptos desechados para resolver conflictos tributarios suscitados en el ámbito interno y que no obstante, prevalecen en el planteo del asunto en lo internacional.

Este trabajo técnico se propone destacar que el sistema de los acuerdos es un mero paliativo de una situación de hecho existente, pero no va a la médula del problema. El remedio debe atacar las causas y no los síntomas, para lo cual es menester examinar la fundamentación de las tesis actuales de la tributación, que

cada vez más se adecúan a las formas modernas de organización de la actividad económica.

**2).- Las Tesis en conflicto.-** Quienes presten atención al problema que nos ocupa de la armonización tributaria y la integración americana saben que las discrepancias tienen su origen en los distintos criterios atributivos de potestad tributaria; mientras unos países fundan su derecho en circunstancias de orden personal, como son la nacionalidad y el domicilio, otros lo hacen radicar en un elemento de base económico-social, como son la sede de los negocios y la fuente en que se origina la riqueza gravable. A la oposición entre esos criterios se debe la existencia de doble o múltiple tributación internacional, especialmente apreciable en la imposición de las rentas y, dentro de éstas, más particularmente en las provenientes de bienes incorpóreos o intangibles.

Los países europeos en su casi totalidad y los Estados Unidos de Norteamérica exigen impuesto sobre las rentas obtenidas por sus súbditos en cualquier parte del mundo por aplicación del criterio fundado en la nacionalidad y el domicilio, en tanto que los países llamados indistintamente “pobres”, importadores de capitales o “subdesarrollados”, según se prefiera, fundan su derecho al impuesto en la fuente productora del bien gravado.

Pese a ciertas veces esclarecedoras, los conflictos derivados de esa antinomia no han sido atacados en su base, sino que se ha procurado mitigar sus efectos nocivos con medidas circunstanciales que, por esto mismo, carecen de permanencia. Sin embargo, cada vez es “menos sostenible la solución de tipo transaccional en que los países exportadores de capital, sin

declinar de su posición mental, acceden, dentro de ciertos límites, mediante la celebración de tratados, a dejar de percibir tributos en favor de los países importadores de capital; pero esto, que comenzó siendo algo así como una gracia, va trocándose en el reconocimiento paulatino de un derecho inherente a la soberanía política de estos últimos”.

Como esas soluciones convencionales efectúan distingos en el tratamiento fiscal de los inmuebles e inversiones inmobiliarias, para los cuales se reconoce el derecho de imposición en el lugar de su ubicación territorial, y la tributación de las rentas que de ellos derivan, que se pretende gravar según el domicilio o la nacionalidad del titular, no entendemos cuál “es la razón lógica que pueda existir, al amparo del pensamiento financiero, para que resulte diversa la soberanía tributaria ejercible respecto de los inmuebles en comparación a los bienes muebles constitutivos de los capitales de las empresas; tanto unos como otros, con mayor o menor eficacia productora de rentas, mientras se mantienen sujetos a una determinada soberanía política conceden, innegablemente, el derecho de ejercer también la soberanía tributaria. Es decir, no se encuentra una solución satisfactoria para el tratamiento diferencial de las rentas de inmuebles con respecto a las rentas de cosas muebles”.

**3).- La máxima *Mobilia Sequuntur Personam*.**- El criterio de gravar los bienes muebles, especialmente los incorporales o intangibles, en el lugar del domicilio del propietario, obedeció en Estados Unidos al favor otorgado a la máxima *Mobilia sequuntur personam*. Tomada del derecho romano, esta ficción fue introducida en aquel país por Story quien, a su vez, la extrajo de viejos juristas como D’Argenté y Bouhier.

En efecto, al fundarla, dice Story en el capítulo referente a los bienes muebles (*personal property*) invocando a Bouhier: “como los muebles - dice - no tienen situs fijo y son fácilmente transportados de un lugar a otro según la voluntad del dueño, entonces se presume, por una especie de ficción, que ellos se adhieren a su persona; y de aquí procede la máxima de nuestro derecho consuetudinario de que los muebles *suivent le corps, ou la personne Mobilia sequuntur personam*.”

Dice la llama “gastada máxima” y expresa que “no es adoptada por los escritores modernos”, y de ella ha dicho Mr. Justice Holmes en uno de sus fallos: “Es una ficción cuyo origen histórico es familiar a los profesionales y estudiantes, y esta ficción es la que proporciona todo un significado a la máxima *mobilia sequuntur personam*. Pero, tratándose de una ficción, no está permitido oscurecer los hechos, cuando los hechos requieren relevancia”. Dicho en otros términos: La realidad no puede ser desvirtuada por una ficción jurídica.

No obstante, la profunda influencia ejercida por Story en el derecho norteamericano a medida que el país se consolidaba y el comercio se extendía más allá de los límites estatales, la Suprema Corte se vio obligada a prescindir de la máxima para adecuarse a los hechos y por esto dice Harding : “ Tan pronto como resultó visible que la mayor parte de los muebles corporales (*tangible personality*) pertenecía a personas que vivían a grandes distancias de su *situs*, hallamos que la Corte sostuvo que tales bienes deben gravarse en el lugar de su ubicación y no en el domicilio del propietario”.

La jurisprudencia de la Suprema Corte de los Estados Unidos fue

evolucionando paulatinamente en un sentido realista y la máxima dejó de tener sentido absoluto para transformarse en un mera presunción que, como dijo el juez Holmes, no puede llegar hasta oscurecer los hechos. Y al cabo de los años perdió toda significación como elemento determinante de la potestad tributaria.

En verdad no fue sólo desarrollo del comercio lo que determinó la decadencia y extinción de la máxima, sino también la evolución de la riqueza. Con el correr del tiempo y el desarrollo de la sociedad anónima, los muebles corporales perdieron el lugar preponderante que antes tenían y surgieron otros bienes, los valores intangibles (acciones, bonos, debentures, etc) y los beneficios derivados de las grandes empresas industriales, que pasaron a primer plano, aún desplazando a la riqueza inmobiliaria.

Sin embargo, es curioso que una ficción jurídica desechada para resolver los problemas de doble imposición interna pueda constituir la base de una política tributaria en el ámbito americano y. por qué no decirlo, internacional.

**4.- Nuevas bases de la tributación en América, desarrollo de la empresa.-** Las legislaciones tributarias que aplican el criterio de sujeción personal, se inspiran en la idea de que el individuo y en particular el empresario, constituyen el centro de la actividad económica. Tal concepto es insostenible en el estado actual de desarrollo de las empresas comerciales o industriales, lo que exige un nuevo enfoque del poder de imponer, como fuera señalado con visión de realidad en la Sexta Conferencia de la Internacional Bar Association, celebrada en Oslo en 1956, por Van Hoom (Holanda) y por Shelbourne (Gran Bretaña).

Ambos delegados destacaron que el interés individual ha sido suplantado por el interés de la comunidad, lo que significa que no es la persona como un todo lo que debe considerarse a los fines tributarios, sino que sus actividades y sus intereses financieros deben ser tenidos en cuenta donde se hallen, es decir, por país, de manera que cada país debería tener el poder exclusivo de gravar o de eximir la renta producida en su territorio, sin tener en cuenta la renta producida en otros países.

En esa oportunidad, el representante inglés, luego de resumir los antecedentes del problema y la inconveniencia de procurar acuerdos o decisiones unilaterales, destacó las exigencias de los países subdesarrollados, terminando con estas proposiciones: a) Los beneficios comerciales deben gravarse en el país donde se produce y no en el país de quien los obtiene; b) La renta profesional debe imponerse en el lugar en que se desarrolla la actividad; c) Los intereses de préstamos y las regalías deben gravarse allí en donde se originan.

Cabe destacar que en materia de regalías por el uso de patentes de invención y marcas de comercio, la doctrina italiana también sustenta el criterio de localizarlas jurídicamente en el lugar en el que se explota o aplica comercialmente, es decir, donde se desarrolla la actividad productiva, con prescindencia del domicilio o residencia del beneficiario.

La discordancia entre las leyes fundadas en el concepto personal y las formas organizativas de la economía ha sido puesta de manifiesto por eminentes tratadistas.

Las legislaciones fiscales de numerosos países no consideran la empresa como un factor independiente en la vida social, sino más bien como una fuente de renta para la persona del empresario. Tal concepción no puede mantenerse. El empresario moderno ya no es alguien que sólo considera su propio interés es, más bien, el gerente de una porción de la organización social.

Las empresas se han desarrollado de tal manera en su dimensión, equipamiento técnico, etc., que se han separado de la persona del empresario y han llegado a ser órganos independientes de la sociedad moderna.

Evidentemente vivimos la era de la gran empresa, principal agente del progreso técnico y económico y que imprime su sello propio a la sociedad actual.

Día a día, la sociedad en que vivimos tiende a organizarse en torno de la gran empresa, de lo cual resulta una transformación de las relaciones sociales que se manifiesta en las relaciones del trabajo y también en el conjunto de las relaciones de los hombres modernos entre sí.

En el nuevo mundo de la gran empresa, la persona se diluye en el conjunto. El empresario, el manager, actúa dentro de un conglomerado como un factor entre otros técnicos, obreros, terceros suministradores de capital, etc. y si bien ha aumentado su influencia en lo económico social y respecto al Estado, ello ocurre por reflejo de la empresa misma. Esta ha crecido tanto que impone su marca a la civilización actual y constituye un centro de integración, como fueron los monasterios en la época medieval. Ya no cuentan las ideologías

políticas, pues tanto la organización capitalista norteamericana como la del tipo soviético tienen analogías estructurales: ambas reposan en la organización industrial de grandes masas y en un alto grado de tecnificación.

Nos parece indudable que los beneficios de los grandes consorcios industriales, logrados en las más diversas partes del mundo, no pueden atribuirse a un lugar determinado y menos, naturalmente, a la persona del manager, porque no son la consecuencia de una acción individual, sino la gestión realizada en el medio económico- social en que se originan.

**5).- Doctrina de la interrogación o de la fuente.-** La riqueza, que es la materia prima de que se nutre la tributación, no nace por generación espontánea ni es un elemento aislado que pueda obtenerse por obra exclusiva de una sola persona. Aún tratándose de los productos de la naturaleza, se requiere para su utilización económica la confluencia de diversas circunstancias que los vinculan con el grupo social y con el Estado que representa a la comunidad nacional. Por esto se dice que el Estado puede gravar todos los bienes, mercaderías, trabajos, servicios y similares que hayan llegado a identificarse con la estructura económica del Estado, incorporándose o integrándose en el mecanismo económico así definido. El derecho de gravar depende entonces del hecho de que la riqueza económica sea utilizable en la tarea económicamente coordinada del grupo social. El lugar de producción y utilización de la riqueza caracteriza el derecho a la imposición.

El derecho de aplicar tributos no radica, pues, en las obsoletas teorías del control y de la protección que predominaron en épocas superadas sino

en la jurisdicción ejercida en el territorio donde la riqueza se produce y es utilizable para el grupo social. Es decir, que el impuesto corresponde al Estado en que se halla la fuente productora del bien gravado, donde el medio ambiente y los hombres, en acción solidaria, la han creado.

Esta interpretación vale tanto en el orden internacional como en el ámbito local de los países con organización federal de gobierno y coincide con la doctrina sustentada por la Honorable Corte Suprema de Justicia Hondureña en materia de imposición al consumo, al fijar el derecho de imponer en el hecho de que la riqueza está incorporada o se halla confundida con la masa general de bienes.

La doctrina de la integración Harding es conocida entre nosotros como doctrina de la radicación económica de los bienes y ha sido incorporada al derecho positivo con respecto al impuesto sustitutivo del gravamen a la transmisión gratuita de bienes.

La doctrina de la fuente ha sido sostenida por juristas latinoamericanos en reuniones internacionales y propiciada por las Primeras Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario (Montevideo, 1956) y por la Décima Conferencia de la Inter-American Bar Association (Buenos Aires, 1957).

El Convenio celebrado el 3 de setiembre de 1962 entre Suecia y la Argentina otorga un reconocimiento parcial del principio aludido. Lo admite en forma amplia con respecto a los dividendos (Art. 5º), a los intereses de título, garantías, pagarés, debenturs o cualquier otra forma de crédito (Art. 6º), a las rentas de inmuebles (Art. 8º) y a las prestaciones de servicios (Art. 12º). En

cambio, para las regalías se reconoce un derecho limitado al país del lugar de producción y, en cuanto a los beneficios de empresas con establecimientos permanentes, si bien acepta la imposición en el lugar de situación de serie, ello no importa reconocimiento explícito de la doctrina de la fuente sino del criterio personal de la residencia, como se desprende de casi todos los tratados celebrados años atrás.

Con todo, esa convención es un progreso en la materia, especialmente con respecto al proyecto elaborado por la Organización de Cooperación y de Desarrollo Económico (OCDE), en el cual prevalece el principio de la residencia con algunas concesiones transaccionales a la imposición en la fuente, el que coincide con las recomendaciones del XVIII Congreso Internacional de la IFA reunido en Hamburgo en 1964.

**6.- Derogación del principio de la fuente en América.-** A pesar de que la doctrina de la radicación económica de los bienes (de la integración o de la fuente) tienen respaldo jurídico y económico, algunas legislaciones de América inexplicablemente se han apartado de ella.

En efecto, la legislación Mexicana declara sujetos al impuesto a los nacionales residentes en el país o en el extranjero, aún por los ingresos que obtengan fuera del país (Cód. Fiscal, art. 21, fracción 1, ley de impuestos a la renta, art. 6, fracción 1), con lo cual admite el criterio de la nacionalidad. También se adhiera al mismo principio, aunque combinado con el de la residencia, la ley del impuesto a la renta del Uruguay a declarar computables para la determinación de la renta total, los ingresos de fuentes extranjeras obtenidos por ciudadanos uruguayos, domiciliados

en el país (art. 5, Ley 13.032 del 07 de diciembre de 1961, modificada por la Ley 13.319. del 28 de diciembre de 1964).

El hecho de que ambas legislaciones admitan deducir los impuestos pagados en el extranjero no altera su alejamiento del principio de la fuente, pues ello supone, únicamente, adoptar la solución transaccional propiciada por los grandes países inversores y que siempre ha sido criticada en Latinoamérica.

Por su parte, Chile establece “que toda persona domiciliada o residente en Chile” pagará impuestos sobre sus rentas de cualquier origen, sea que la fuente de entrada esté situada dentro del país o fuera de él. ( art. 3 , Ley 15.564. del 14 de febrero 1964); la Ley de Colombia establece “que toda persona natural, nacional o extranjera, domiciliada en el país, será gravada sobre su renta cualquiera que sea el origen de ella, ya sea obtenida dentro o fuera del país” (art. 3, Ley 81 de 1931, modificada por el art. 4, Ley 78 de 1935). Por otra parte, la Ley argentina afecta a impuestos “ los réditos provenientes de actividades realizadas ocasionalmente en el extranjero, por personas residentes en el país” ( art. 6 Ley 11.682 ( ADL . XX - A, 514). En nuestro país se establece que toda persona domiciliada o residente en Honduras, sea natural o jurídica nacional o extranjera, inclusive la que goce de una concesión del Estado deberá pagar este impuesto sobre la renta)... ya sea que la fuente de la renta o ingreso esté situada dentro del país o fuera de él ( Art. 2, decreto 25, ley del Impuesto sobre la Renta).

Aunque en estos casos no juega el principio de la nacionalidad, predomina el del domicilio o residencia que es, asimismo, un criterio de sujeción personal

incompatible con el principio económico-social de la integración de la riqueza, único que consideramos admisible.

La evolución de las ideas y la transformación económica producidas en los últimos años, especialmente desde la Segunda Guerra Mundial, han determinado la caducidad de conceptos que en el pasado constituyeron los fundamentos del derecho a imponer tributos. Los cuadros sociales se han modificado profundamente y a los ideales de la pequeña burguesía ha sucedido una nueva era económico-social , fundada en la tecnificación y en el desarrollo del comercio en escala planetaria. Correlativamente ha perdido el hombre su significación como elemento nuclear de la actividad para integrarse en la empresa, que es expresión de nuevas modalidades de vida de los pueblos, que se aproximan cada vez más en las formas organizativas por encima de los límites territoriales y de las distancias ideológicas.

En el nuevo mundo de la era atómica ya no tiene cabida la tributación estructurada sobre la base del individuo, sino que debe fundarse en la empresa internacional y en la integración de la riqueza en el grupo económico-social. Y así como los pueblos rechazan las hegemonías políticas, así también se resisten a la hegemonía económica, que se traduce en la arrogación del derecho a gravar la riqueza en cualquier parte que se produzca.

Los problemas de armonización tributaria en América deben resolverse en las causas del conflicto y no en sus manifestaciones extrínsecas. Es inútil recurrir a refinamientos doctrinales, ni determinar si tal o cual clase de renta debe tributar en una parte o en otra según concesión graciable de ciertos países, ni

elaborar cláusulas rebuscadas como la de “ ahorro de impuesto” (tax-sparing clause), que constituyen el deleite de los técnicos.

El ambiente mundial ya no está para ficciones y sutilezas jurídicas. No habrá paz social ni estabilidad política en tanto la comunidad internacional no se organice fundada en el derecho, lo que supone en esencia realizar un ideal de justicia.

#### ***7.-Enfoques dados a la coordinación y armonización tributaria internacional.-***

Se han aplicado dos enfoques en los esfuerzos por conseguir la coordinación y armonización tributaria en el ámbito internacional. uno unilateral y el otro bilateral.

Cuando se concede una desgravación unilateral, las dos medidas principales para evitar la doble tributación que aplican los países exportadores de capital son la exención de la renta obtenida en el extranjero y el descuento del impuesto pagado en el extranjero. Otras medidas de importancia más limitadas son la aplicación de tasas impositivas reducidas o determinadas categorías de rentas de fuentes extranjeras y diversas clases de descuento, subsidios y reservas para inversiones. Algunos países reconocen el hecho de la imposición extranjera simplemente autorizando a sus contribuyentes a deducir los impuestos sobre la renta pagados en el extranjero de la misma manera que otras partidas de costos o gastos.

Un método de desgravación unilateral es eximir la renta de fuente extranjera. La excepción suele limitarse a cierto tipos de renta de fuente extranjera, en general a las utilidades de los establecimientos permanentes situados en el extranjero, a las rentas de bienes raíces

situados en el extranjero y a los dividendos de las filiales extranjeras cobrados por sociedades nacionales. La característica esencial del método de la excepción es que el país del inversionista reconoce al país de la fuente un derecho exclusivo a gravar la renta, estas rentas (utilidades mercantiles, dividendos internos cobrados por sociedades internacionales y otros tipos de rentas), no son gravadas en el país del inversionista. Este sistema supone que por las rentas obtenidas en el país de la fuente, el inversionista paga únicamente lo que debe pagar conforme a las leyes de ese país. La neutralidad en el sentido de que el inversionista es objeto en su país de origen del mismo trato que los nacionales del país fuente de los ingresos. Por consiguiente, no se busca la naturalidad en otro sentido, a saber, que la renta que obtiene de sus inversiones en su país de origen y la que procede de sus otras inversiones en el país de la fuente sea gravada de la misma manera. La repatriación o no repatriación de las utilidades no influye tampoco en el monto de la tributación.

Otro método de desgravación unilateral es autorizar un descuento del impuesto sobre la renta que se pagan en el país de origen por los impuestos pagados en el extranjero. Este método es utilizado por los países exportadores de capitales para evitar o atenuar la doble tributación de la renta internacional. Algunos países le conceden un descuento “directo” o sea un descuento por los impuestos aplicados al inversionista extranjero, tales como los impuestos sobre la renta que proceden de actividades mercantiles directas en el extranjero y los impuestos retenidos en el extranjero sobre diversos tipos de ingresos por inversiones. Otros países que siguen el sistema de descuento autorizan también descuentos

por impuestos directos o tenidos por pagados en el extranjero en relación con los impuestos sobre las utilidades abonadas por las filiales extranjeras de sus sociedades nacionales cuando esas utilidades se distribuyen en forma de dividendos.

La característica esencial del descuento del impuesto pagado en el extranjero es que el país del inversionista considera el impuesto extranjero, con ciertas limitaciones legales, como si se tratase de un impuesto pagado a él mismo. Cuando la tasa del impuesto extranjero es menor que el nacional, solamente hay que pagar al país del inversionista la diferencia entre el impuesto nacional y el impuesto extranjero. Cuando la tasa de impuesto extranjero es mayor que el nacional, el país del inversionista no percibe ningún impuesto. La carga tributaria global efectiva depende de que la tasa impositiva más alta sea la nacional o la extranjera. Los países que siguen este sistema afirman que con tal régimen uniforme para el impuesto nacional y el impuesto extranjero sobre la renta observan una estricta neutralidad entre las inversiones en el propio país y en el extranjero y que, como norma política tributaria, no fomentan las inversiones en el extranjero ni discriminan contra ellas.

En cuanto a las inversiones en países en desarrollo, el efecto principal del descuento del impuesto pagado en el extranjero es, desde el punto de vista de estos países, las tasas impositivas bajas que ellos aplican.

**8.-Las principales alternativas a los problemas vinculados con la imposición sobre las rentas y sobre el patrimonio.-** En general este trabajo trata especialmente los problemas vinculados con la imposición sobre la renta y sobre el

patrimonio, con exclusión de otros gravámenes y de los que se apliquen a nivel de los gobiernos locales.

Por razones de simplicidad deberá entenderse cuando nos referimos a países importadores o exportadores, que nos estamos refiriendo en general a países en desarrollo y países desarrollados, respectivamente, aún cuando en algunos casos particulares no sea necesariamente así.

**a).- Exención de impuestos.-** En este sistema el país exportador exime de impuestos a los actos gravados que tengan su fuente en el extranjero. Esta forma puede adoptar a su vez varias modalidades que omitimos señalar por razones de simplicidad.

**b).- Constituye una forma parcial de resolver el problema.-** Los países que hubieran convenido las aplicaciones de este sistema, simplemente dividen la materia imponible mediante porcentajes establecidos, para imputarla a cada jurisdicción. Así por ejemplo, en materia de dividendos, se puede establecer que el 50% de las sumas pagadas se impute al país de domicilio del accionista y el 50% al país del domicilio de la empresa de los dividendos.

**c).- Limitación de la tasa aplicable.-** Generalmente enmarcado en acuerdos bilaterales, este sistema constituye una solución de compromiso, con algunas similares con la anteriormente descrita. Significa básicamente que se reconoce al país exportador el derecho a gravar determinada renta. El país importador, por su parte, se compromete a no gravar esa misma renta en más de un determinado porcentaje.

Por ejemplo, en materia de intereses provenientes de la colocación de

capitales. se establece el derecho del país exportador a cobrar impuestos sobre ellos; pero se admite que el país importador pueda establecer impuestos sobre esos intereses hasta un límite del 10% o del 15%.

**d).- El crédito de impuestos pagados.-**

En este sistema, el país exportador aplica el impuesto sobre la materia imponible originada en fuentes nacionales y extranjeras, pero admite deducir del impuesto resultante un crédito por el impuesto que tales rentas pagaron a su vez en los países en que está ubicada la fuente.

En su aplicación práctica, el sistema admite diversas variantes:

\* En cuanto a los impuestos que puedan acreditarse, pueden ser impuestos sobre la renta o que reúnan tales características; puede limitarse solamente a impuestos nacionales con exclusión de impuestos de los gobiernos locales, etc.

\* En cuanto al elemento temporal, puede limitarse el crédito solamente a impuestos pagados en el extranjero en el mismo período fiscal en que se pretende utilizar. En algunos casos, cuando la empresa madre no tuviera obligación tributaria o computara quebrantos, podrá admitirse la utilización y aún la acumulación de créditos para compensar obligaciones tributarias de ejercicios siguientes.

\* En cuanto al límite cuantitativo que pueda tener la utilización del crédito, es factible establecer topes en forma global (cuando se han percibido utilidades de diferentes países y en cada uno de ellos se han pagado impuestos) o, en cambio, límites o topes país por país.

\* En cuanto al origen de las rentas, el uso del crédito puede supeditarse a que las

mismas provengan de actividades realizadas en el extranjero a través de un establecimiento permanente, concepto este que no es aceptado corrientemente por los países importadores de capital como prerequisite para ejercer su potestad tributaria.

\* Generalmente, la posibilidad de que un país conceda créditos por impuestos pagados en países extranjeros suele supeditarse al principio de reciprocidad.

**e).- El crédito por impuesto ahorrado (tax sparing).-**

Normalmente, el sistema de crédito de impuesto se aplica solamente en los impuestos en que el gravamen ha sido efectivamente pagado en el país importador de capitales. Se excluye, por lo tanto, la posibilidad de computar crédito alguno en los casos en que el impuesto no haya sido pagado en virtud de exenciones o franquicias.

En consecuencia, el sacrificio fiscal del país en que se encuentra domiciliada la empresa – fuente, en nada beneficia a esta, ya que finalmente las utilidades que obtenga deberán pagar impuesto en el país al que se remitan.

El sistema de crédito por impuesto ahorrado o “tax-sparing”, consiste básicamente en un crédito amplio otorgado por el país exportador, no solamente por los impuestos efectivamente pagados en el extranjero, sino también por los impuestos no pagados en virtud de exenciones establecidas por el país importador de capitales.

**f).- El diferimiento del pago de impuesto.-** En este sistema el país exportador solamente grava los beneficios efectivamente remitidos por empresas domiciliadas en el extranjero. Las

utilidades realizadas u obtenidas por estas empresas que no hubieran sido remitidas a la casa matriz, domiciliada en el país exportador, solamente estarán gravadas en el ejercicio fiscal en que efectivamente se remitan.

Como se puede apreciar, no se trata de un sistema que evite la doble tributación, sino de un método que resulta simplemente en el diferimiento del momento del pago del impuesto en el extranjero. Muy probablemente, este sistema imperfecto puede que en alguna medida haya estimulado la reinversión de utilidades en los países importadores de capitales.

Desde luego, puede adoptar diversas variantes; puede funcionar, según los casos, para toda clase de inversión o solamente para aquella hecha en forma subsidiaria; puede también estar limitado en el tiempo, o carecer de límite temporal; en tal caso el diferimiento dura mientras no se remitan utilidades.

**g).- En fomento de las inversiones.-** Por diversos motivos, algunos países han otorgado deducciones o créditos impositivos para estimular las inversiones en el extranjero.

En algunos casos, una u otra forma de tratamiento tributario se otorgaron cuando ya idéntica medida se había adoptado para ciertas inversiones nacionales, para mantener una neutralidad en el trato, de modo que carecieron de concreto efecto diferencial hacia la exportación de capitales.

En otros casos, estas medidas se adoptaron por países desarrollados con saldos favorables de balance de pagos, para aliviar la presión hacia el auge de su economía.

Estos, en alguna medida provocaron inversiones en los países tradicionalmente importadores de capital. Las medidas adoptadas por los países exportadores consistieron en créditos de impuestos, calculados proporcionalmente al monto del capital invertido en el extranjero, una deducción contra la base gravable o un aplazamiento del monto de pago del impuesto. El sistema admite igualmente que la concesión de los créditos o deducciones se supedita al tipo de industrias nuevas o ampliación de las existentes o a los países o regiones en que se radiquen las inversiones.

#### *GUIA DE DISCUSIÓN*

1 Someter a discusión de los miembros de la XXII Conferencia Interamericana de Contabilidad los argumentos técnicos esgrimidos a favor del principio de fuente, discutir la posibilidad de que los países exportadores de capital abandonen en sus legislaciones o tratados el principio de domicilio.

2.- Analizar las distintas alternativas viables que permitan, aún imperfectamente, atenuar las posibilidades de doble tributación internacional o por lo menos atenuar los perjuicios a los países en desarrollo.

3.-El objetivo del presente trabajo no es el de exponer la solución óptima, que seguramente estará constituida por un común reconocimiento del criterio de fuente como principio rector, sino someter a los honorables conferencistas la descripción de otros procedimientos de operatividad en relación con los países en vías de desarrollo.

4.- Analizar las medidas unilaterales que podrían adoptar los países exportadores de capitales para evitar que se esterilicen

los incentivos tributarios que otorguen los países en desarrollo.

5.-Analizar los diversos sistemas que podrían tener su origen, tanto en decisiones unilaterales como en acuerdos bilaterales y multilaterales; ello no quitará que algunos métodos sean más frecuentes y más fácilmente pensados en el marco de un convenio, que como sistema unilateral.

6.- Revisar las facultades conferidas por el derecho interno a las administraciones fiscales para proceder a intercambios de información, teniendo en cuenta las limitaciones a las cuestiones de fondo generalmente incluidas en un acuerdo, tratado o convención fiscal; con el objeto de evitar la doble tributación, el fraude y la evasión fiscal en América.

soportar una carga más onerosa que la renta interna. Las consecuencias de ello son muchas y por lo general desfavorables. Dadas las tasas actuales del impuesto sobre la renta, la tributación acumulativa de la misma renta por los dos países puede llegar a ser prohibitiva, con la consiguiente disminución de las intervenciones extranjeras. Por otra parte, también puede ocurrir que la falta de coordinación y armonización conceda a las rentas procedentes de inversiones extranjeras beneficios fiscales involuntarios. En cualquiera de los dos casos, el resultado es una distorsión por efecto de los impuestos y de la distribución del capital entre los países, con una probable pérdida de eficacia en la utilización mundial del capital.

### **CONCLUSIONES**

Necesidad de una coordinación y armonización tributaria internacional para mantener la eficacia económica y la equidad.

La tributación no coordinada y armonizada de una misma renta va en detrimento de la eficacia económica y de la equidad entre individuos y países. A continuación se dan algunos ejemplos de esta situación:

La renta que tiene su origen en un país y se envía luego a otro en forma, por ejemplo, de utilidades mercantiles, dividendos, intereses, regalías y otros réditos similares, suele ser gravada por uno y otro país con arreglo a sus respectivas legislaciones. Si dos países no coordinan y armonizan entre sí la tributación de esa renta por cada uno de ellos, la renta internacional tiene que