

TEMA III

LA ARMONIZACIÓN INTERNACIONAL DE LOS IMPUESTOS DIRECTOS

Esta obra se publica bajo una licencia Creative Commons



III.1 INTRODUCCIÓN

En este Tema nos ocupamos de la armonización de impuestos directos entre países, es decir cómo podrían coordinarse los diferentes impuestos directos (fundamentalmente el IRPF y el IS) sobre las rentas transnacionales y las consecuencias de esta coordinación sobre la circulación de los factores productivos .

III.2 PRINCIPIOS DE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL DE LA IMPOSICIÓN DIRECTA

-Si se quiere armonizar la imposición directa entre dos o más países la pregunta clave es ¿quién debe establecer y quién debe cobrar el impuesto? ¿El país donde se produce la renta o el país a donde reside el perceptor? Estos dos principios se conocen como **principio de residencia o de destino** y **principio de origen o de la fuente**.

-En el primer caso un país gravará las rentas de sus residentes, independientemente de dónde las obtengan, y en el segundo gravará las rentas que se originen en su país independientemente de quién las obtenga.

-Tomemos a un individuo tipo, denotaremos su renta como Y_{ij} , donde el primer subíndice representa la residencia y el segundo el origen de la renta, de manera que:

Y_{AB} :	<i>Renta de un individuo residente en A obtenida en B</i>
Y_{AA} :	<i>Renta de un individuo residente en A obtenida en A</i>
Y_{BA} :	<i>Renta de un individuo residente en B obtenida en A</i>
Y_{BB} :	<i>Renta de un individuo residente en B obtenida en B</i>

III.2.1 La doble imposición internacional

- Los problemas de doble imposición son centrales en este tema porque es la causa de la mayor parte de la poca armonización internacional existente en los impuestos directos.
- Hay que distinguir entre doble imposición económica y doble imposición internacional.

- La primera se produce cuando dos impuestos gravan simultáneamente la misma base imponible (típicamente el IS).
- La segunda cuando dos administraciones gravan simultáneamente la misma base imponible.
- En el caso del IS, pueden darse ambos casos.

III.2.2 Causas de la doble imposición internacional

1. Por la definición de residencia. Si la normativa de dos países permite declarar a un sujeto pasivo residente en ambos, se producirá una doble imposición.
2. Aplicación del principio de residencia y de fuente simultáneamente:
 - Si se aplica el principio de residencia por ambos países sus bases imponibles serían:

$$BI_A = Y_{AA} + Y_{AB}$$

$$BI_B = Y_{BB} + Y_{BA}$$

- Si se aplica el de fuente:

$$BI_B = Y_{BB} + Y_{AB}$$

$$BI_A = Y_{AA} + Y_{BA}$$

- Pero si se aplican ambos:

$$BI_A = Y_{AA} + Y_{BA} + Y_{AB}$$

$$BI_B = Y_{BB} + Y_{BA} + Y_{AB}$$

3. Por “compensación” de posibles precios de transferencia:

- Las tres contabilidades esquemáticas siguientes serían las de una empresa con dos plantas en dos países (A y B) que declaran como residentes en sus respectivos países. Suponemos que sus beneficios son un 20% de su Valor Añadido.

-La primera contabilidad sería la real (sólo conocida por la empresa, en general).

-Dadas las diferencias de IS, la segunda sería una posible estrategia de la empresa, mediante precios de transferencia, para evitar impuestos en el país con mayor IS.

-La tercera contabilidad, por parte del fisco, es una posibilidad si las dos administraciones no se creen la contabilidad que se les presenta, porque no pueden conocer la “real” y temen comportamientos estratégicos. Cada una estimaría su base imponible y una sobreestimación sería más que posible: Doble imposición.

“REAL”

S.A. X	X _A	X _B	X
Valor añadido	100	1.000-100 = 900	1.000
Beneficios (20%)	20	180	200
I.S. (25% en A; 40% en B)	5	72	77
Beneficios netos	15	108	123

PRECIOS TRANSFERENCIA

S.A. X	X _A	X _B	X
Valor añadido	400	1.000-400 = 600	1.000
Beneficios (20%)	80	120	200
I.S. (25% en A; 40% en B)	20	48	68
Beneficios netos	60	72	132

**“FISCAL”
(Estimada)**

S.A. X	X _A	X _B	X
Valor añadido	300	900	(1.200) 1.000
Beneficios (20%)	60	180	(240) 200
I.S. (25% en A; 40% en B)	15	72	87
Beneficios netos	(45)	(108)	(153) 113

III.3 MECANISMOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN

MÉTODOS DE EXENCIÓN

- EXENCIÓN EN ORIGEN (Principio de Residencia)
- EXENCIÓN EN DESTINO (Principio de Territorialidad)
- EXENCIÓN EN DESTINO CON PROGRESIVIDAD

MÉTODOS DE DEDUCCIÓN EN LA CUOTA (Crédito Fiscal o Imputación)

- MÉTODO DE DEDUCCIÓN EN LA CUOTA (SIMPLE)
- CON TOPE MÁXIMO
- CON DEDUCCIÓN DE IMPUESTOS NO PAGADOS (Tax Sparring).
- CON DEDUCCIÓN DE IMPUESTO SUBYACENTE

MÉTODO DE DEDUCCIÓN EN LA BASE

- MÉTODO DE DEDUCCIÓN EN LA BASE

III.3.1 Método de Exención

-Las rentas se gravan sólo en uno de los países y quedan exentas en el otro. Lo normal es la reciprocidad.

-EXENCIÓN EN DESTINO:

-Las rentas se gravan según el principio de territorialidad.

-Si llamamos $T^i(\cdot)$ a la función impositiva aplicable (tipo impositivo efectivo) en el país “i”; el sujeto pasivo (SP) del país A con rentas internacionales, pagará:

-En el país A: $T_{Y_{AA}}^A(Y_{AA})$

-En el país B: $T_{Y_{AB}}^B(Y_{AB})$

-Con lo que su Renta Neta sería:

$$Y_{AA} [1 - T_{Y_{AA}}^A(Y_{AA})] + Y_{AB} [1 - T_{Y_{AB}}^B(Y_{AB})]$$

III.3.1 Método de Exención

-EXENCIÓN EN DESTINO CON PROGRESIVIDAD:

-De nuevo, cada país gravará las rentas que se han generado en su territorio, pero en el país de residencia (si es persona física) se le aplicará la progresividad que corresponda a un SP con su renta global (no local).

-En el país B: $T_{Y_{BA}}^B(Y_{AB})$ Lo mismo que antes

-En el país A: $T_{Y_T}^A(Y_{AA})$

-Con lo que su Renta Neta sería:

$$Y_{AA} [1 - T_{Y_T}^A(Y_{AA})] + Y_{AB} [1 - T_{Y_{AB}}^B(Y_{AB})]$$

($T_{Y_T}^A(Y_{AA})$ Sería el tipo efectivo aplicable en A a las rentas totales, pero aplicado sólo a las rentas obtenidas en A.)

III.3.1 Método de Exención

-EXENCIÓN EN ORIGEN:

-Las rentas se gravan según el principio de RESIDENCIA.

-En el país A: $T_{Y_T}^A (Y_{AA} + Y_{AB})$

-En el país B: -

-Con lo que su Renta Neta sería: $Y_T [1 - T_{Y_T}^A (Y_{AA} + Y_{AB})]$

III.3.2 Método de Deducción en la cuota/ Imputación/Crédito fiscal

-Cada país grava las rentas que se han producido en su país y las rentas globales de sus residentes. Para corregir esa doble imposición, los impuestos pagados en el extranjero se deducen (como ya pagados) de la cuota resultante en el país de residencia:

-En el país B: $T_{Y_{AB}}^B(Y_{AB})$

-En el país A: $T_{Y_T}^A(Y_T) - T_{Y_{AB}}^B(Y_{AB})$

-Renta Neta:

$$Y_T - [T_{Y_T}^A(Y_T) - T_{Y_{AB}}^B(Y_{AB})] - T_{Y_{AB}}^B(Y_{AB}) = Y_T(1 - T_{Y_T}^A)$$

-Al SP le es indiferente el tipo impositivo de B, sólo le afecta el de A, ya que todo el de B es deducible de la cuota.

- Debido a que los tipos de B para no residentes no tienen desincentivos para esos SP no residentes, es de suponer que hay incentivos (en el país B) para elevar esos tipos, de manera que podría llegar a socavarse la recaudación del propio país de residencia (A) mediante tipos altos en B para no residentes. Para evitar esto se puede acordar un tope:

MÉTODO CON TOPE MÁXIMO:

-Lo mismo que antes, pero la deducción aplicable en residencia no podrá exceder los impuestos que las rentas del extranjero hubieran tributado en el país de residencia. Por tanto el contribuyente podrá deducir la menor de las dos cantidades siguientes:

- 1. Los impuestos pagados en B.
- 2. La cantidad de aplicar el tipo medio efectivo (por ejemplo) del país A a las rentas obtenidas en el país B:

-En el país B: $T_{Y_{BA}}^B(Y_{AB})$

-En el país A: $T_{Y_T}^A(Y_{AA} + Y_{AB})$

$$\left\{ \begin{array}{l} -T_{Y_{AB}}^B(Y_{AB}) \\ -T_{Y_{AB}}^A(Y_{AB}) \end{array} \right.$$

III.3.2 Método de Deducción en la cuota/ Imputación/Crédito fiscal

MÉTODO DE IMPUESTO NO PAGADO:

- Se trata de un pacto entre países por el que, dentro del método de imputación, si hubiera incentivos fiscales en un país estos contarán como impuestos pagados en el país de residencia del SP, para evitar que “los recaude” ese país de residencia.

-En el país B: $T_{Y_{AB}}^B(Y_{AB}) - D_{Y_{AB}}^B$

-En el país A: $T_{Y_T}^A(Y_{AA} + Y_{AB}) - T_{Y_{AB}}^B(Y_{AB})$

-Renta neta: $Y_T [1 - T_{Y_T}^A(Y_{AA} + Y_{AB})] + D_{Y_{AB}}^B$

Entonces el incentivo $D_{Y_{AB}}^B$ va a parar al SP y no a las arcas del país A

-Cuando el emisor de rentas en el extranjero Y_{AB} es una sociedad, se superpone una doble imposición económica al repartir dividendos con una doble imposición internacional si el método es el de imputación. ¿Cuál es el impuesto efectivamente soportado en B? Sólo $T_{Y_{AB}}^B(Y_{AB})$ o ¿hay que repercutir parte del I.S. que han soportado antes de repartir esos dividendos Y_{AB} ?

MÉTODO DE IMPUESTO SUBYACENTE:

- El supuesto subyacente (más que dudoso) es que el I.S. recae únicamente sobre los beneficios.
- En ese caso podríamos deducir los impuestos económicamente soportados por los dividendos:

$$IT_{Y_{AB}} = DT_{Y_{AB}} - Y_{AB} = \frac{Y_{AB}}{(1 - IS^B)} - Y_{AB}$$

- Donde DT representa los dividendos teóricos que se hubieran recibido de no existir el IS e IT serían los impuestos teóricamente soportados.

-En este caso:

-En el país B:

$$IT_{Y_{AB}} + T_{Y_{AB}}^B(Y_{AB})$$

-En el país A:

$$T_{RT}^A(DT_{Y_{AB}} + Y_{AA}) - [IT_{Y_{AB}} + T_{Y_{AB}}^B(Y_{AB})]$$

III.3.3 Método de Deducción en Base

- Como su propio nombre indica se trata de deducir de la base global del país de residencia los impuestos pagados en el país de la fuente de las rentas (como un gasto deducible).

-En B: $T_{Y_{AB}}^B(Y_{AB})$

-En A: $T_{Y_T}^A(Y_{AA} + Y_{AB} - T_{Y_{AB}}^B(Y_{AB}))$

- La deducción en la base del Impuesto subyacente equivale al método de deducción en la cuota sin impuesto subyacente.

III.4 EFICIENCIA Y NEUTRALIDAD FISCAL

- La neutralidad impositiva consiste en que los impuestos no alteren la asignación eficiente de los factores de producción que lograría un mercado de competencia perfecta.

-Sin embargo los impuestos siempre alteran la eficiencia, salvo en algún caso teórico o excepcional (impuestos de tanto alzado, por ejemplo).

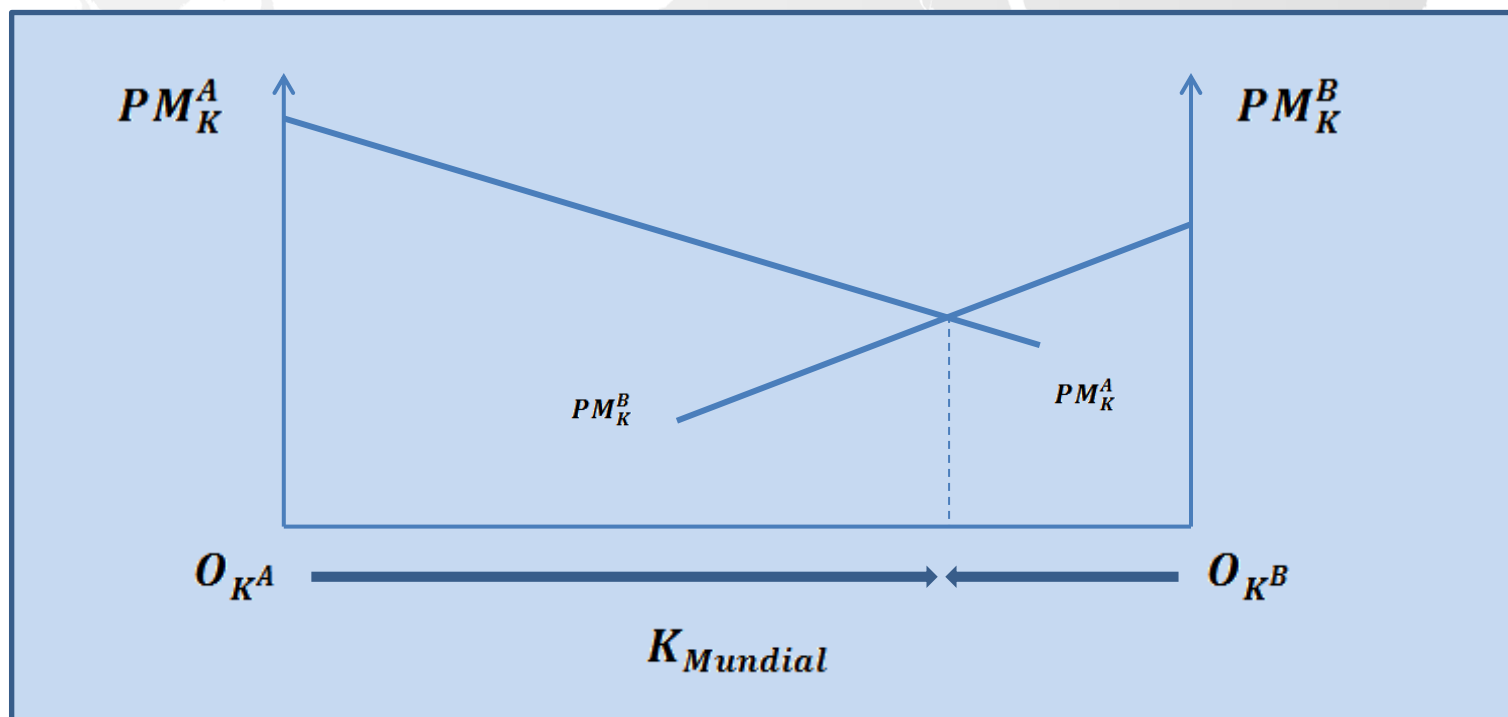
- Como en el caso de los impuestos indirectos nos vamos a centrar entonces en los efectos sobre la localización del capital al ser el factor más móvil.

- En términos internacionales, esto significa que el capital no fluya entre países por motivos fiscales y su localización obedezca sólo a motivos de productividad.

III.4 EFICIENCIA Y NEUTRALIDAD FISCAL

- La neutralidad en la asignación de capital requiere que los rendimientos marginales (productividad marginal) del capital se iguale entre todos los países.

$$PM_K^A = PM_K^B$$



III.4 EFICIENCIA Y NEUTRALIDAD FISCAL

- Esto requeriría que el capital fluya libremente hacia el país con mas productividad, cosa que en competencia perfecta ocurriría.

- Los países no suelen estar muy contentos con que el capital fluya sin contraprestaciones a otros países, esto hace que nos encontremos diferentes definiciones de neutralidad dependiendo del punto de vista.

- Desde el punto de vista del País A, nos encontraríamos con las siguientes perspectivas:

- Neutralidad en la exportación de capital desde el punto de vista mundial. (sería la definición anterior).
- Neutralidad en la exportación de capital desde el punto de vista nacional.
- Neutralidad en la importación de capital.

III.4.1 Neutralidad en la exportación de capital desde el punto de vista mundial

- ya hemos visto que requiere: $PM_K^A = PM_K^B$

-En competencia perfecta será el Rendimiento marginal bruto (RMB) que se le pague al capital en cada sector productivo en ambos países:

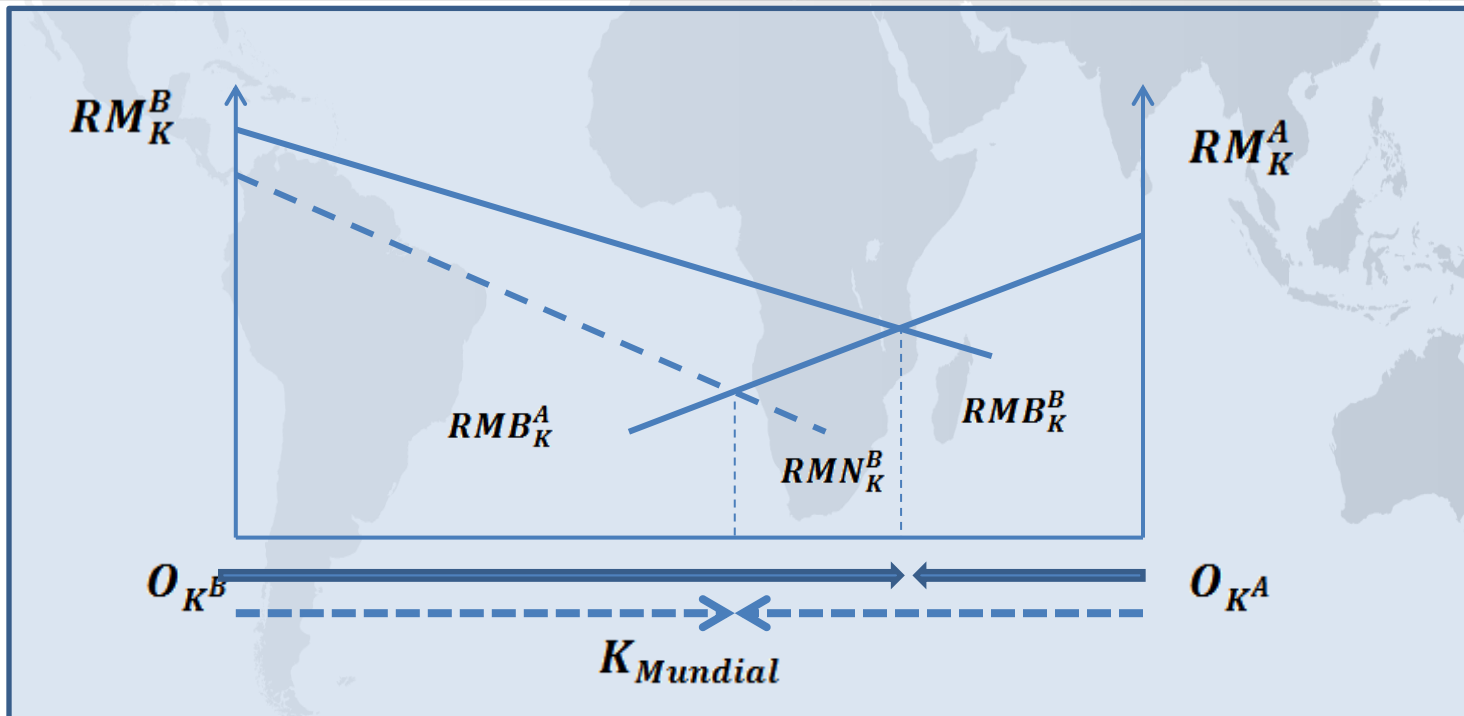
$$r = VPM_K^X = P_X PM_K^X \quad \Rightarrow \quad RMB_K^A = RMB_K^B$$

RECORDATORIO: En competencia perfecta se pagará al capital el valor de su productividad marginal, es decir el precio del producto por las unidades marginales de ese producto conseguidas gracias a la última incorporación de capital; lo que es equivalente a decir que se le pagará tanto como los ingresos marginales que produzca. En competencia perfecta también se igualarán los precios pagados al capital y los precios de los productos en todos los países, con lo que se igualarán también las productividades marginales (o lo que es lo mismo aquí, los rendimientos brutos del capital).

III.4.2 Neutralidad en la exportación de capital desde el punto de vista nacional

- Requiere: $RMB_K^A = RMN_K^B$ donde $RMN_K^B = RMB_K^B(1 - t_B)$

-Que no maximiza la renta mundial, sino la renta nacional de A. La razón es que según esta regla se exportará capital desde el país A hasta que la última unidad “repatrie” tanto rendimiento (Rendimiento marginal Neto) como el que hubiera obtenido el país si se hubiera “quedado” (Rendimiento Marginal Bruto)



III.4.3 Neutralidad en la importación de capital

- Se trata simplemente de asegurar que el capital en un país (A) sea tratado igual, venga de donde venga. Es decir, todos los capitales invertidos en A tienen el mismo tratamiento fiscal.

III.5 MÉTODOS DE COORDINACIÓN Y NEUTRALIDAD

-Sea cual sea el método de coordinación fiscal, los capitales abandonarán el país A hasta que los rendimientos netos que obtengan se igualen:

$$RN_A = RN_B$$

-Es decir en condiciones cercanas a mercados competitivos, los inversores llevarán su dinero donde más rentabilidad neta obtengan, hasta que se iguale entre países

III.5.1 Neutralidad en la importación de capital

- Requiere la exención en destino que es la fórmula que me garantiza que los capitales invertidos en un país son tratados de igual manera. (Véase la definición en III.4.3 y en III.3.1 (presentación 9 de este tema)

III.5.2 Neutralidad en la exportación de capital desde el punto de vista mundial

- Requiere el método de imputación sin tope máximo, el método de exención en origen o algún caso especial del método de exención en destino.

Demostración:

- Con el método de imputación (como con todos los métodos) saldrá capital de A hasta que:

$$RN_A = RN_B$$

Pero :

$$RN_A = RB_A(1 - t_A)$$

$$RN_B = RB_B(1 - t_A)$$

$$RB_A = RB_B$$

III.5.3 Neutralidad en la exportación de capital desde el punto de vista nacional

- Requiere el método de deducción en la base.

Demostración:

- Con el método de deducción en la base (como con todos los métodos) saldrá capital de A hasta que:

$$RN_A = RN_B$$

Pero :

$$\left. \begin{aligned} RN_A &= RB_A(1 - t_A) \\ RN_B &= [RB_B(1 - t_B)](1 - t_A) \end{aligned} \right\} RB_A = RN_B$$

III.6 MÉTODOS DE COORDINACIÓN Y EQUIDAD

- Desde un punto de vista interterritorial coexisten dos conceptos, no siempre compatibles:

- Equidad nterpersonal.
- Equidad Interjurisdiccional.

III.6.1 Equidad Interjurisdiccional

Varios problemas

- ¿Residencia o fuente?
- Problemas de equidad interjurisdiccional frente a equidad interpersonal. ¿Existe el concepto de equidad entre jurisdicciones o sólo entre personas?

III.6.2 Equidad Interpersonal

- Distinguir entre equidad horizontal y equidad vertical.
- Sólo nos preocuparemos de la equidad horizontal y de su definición.
- Definición restringida de equidad horizontal: Son iguales las personas con igual volumen global de rentas (sin distinguir país de procedencia) y con la misma residencia (otra vez el punto de vista de “A” o nacional).

- Los requisitos de esta equidad horizontal coinciden con los de neutralidad en la exportación de capital desde el punto de vista mundial:

$$Y_{Neta} = Y_T - [T_{Y_T}^A(Y_T) - T_{Y_{AB}}^B(Y_{AB})] - T_{Y_{AB}}^B(Y_{AB}) = Y_T(1 - T_{Y_T}^A)$$

- Es decir, es indiferente dónde haya obtenido las rentas.

III.6.2 Equidad Interpersonal

-Podemos también pensar en el concepto de equidad interpersonal horizontal desde el punto de vista nacional: Que todos los residentes en A con la misma renta interior paguen los mismos impuestos.

-Los requisitos de esta equidad horizontal coinciden con los de neutralidad en la exportación de capital desde el punto de vista nacional:

-COMPROBAR por parte del alumno.