

Temas de fiscalidad internacional: Criterios de sujeción y CDI

Prof. Lorna Medina Calvo

Criterios de sujeción

- Criterios de sujeción al poder tributario de los Estados:
 - Residencia/ nacionalidad
 - Territorio
- Estado de la fuente – Estado de residencia
- Doble imposición

Residencia

- Vínculo cualificado de la persona con el territorio de un Estado
- Manifestación técnica del principio de territorialidad
- Es una cuestión de grado, se determina con base en hechos, datos y factores de diversa índole (domicilio y nacionalidad)

Residencia

Consecuencia de su aplicación:

- Sujeción por renta mundial (*worldwide taxation*): El contribuyente tributará por todas las rentas obtenidas con independencia del lugar en el que se hayan generado.
- La **obligación personal** es ilimitada: no se restringe al territorio del Estado donde se establezca la residencia (extensión espacial, full tax liability)

Territorialidad

- Somete a gravamen aquella rentas que se hayan producido o tengan su origen económico en su territorio
- **Obligación real**: sinónimo de territorial (“res”, cosa, por oposición a persona).
- A diferencia de la imposición personal, tiene su fundamento en una relación directa entre una manifestación de riqueza y un determinado territorio.
- La obligación real es limitada: el sujeto solamente tributa por las rentas generadas en el territorio.

¿Cómo se establece la
residencia en CR?

Artículo 5 RLISR

- b) Las personas naturales extranjeras que hayan residido o permanecido en el país, por lo menos seis meses en forma continua durante el período fiscal. No obstante, la dirección está facultada para otorgar la condición de domiciliado, cuando se trate de personas que hayan trabajado un período menor al citado, exclusivamente en relación de dependencia, con patronos domiciliados o residentes en Costa Rica;

Domicilio fiscal CNPT anterior

Artículo 26.- Personas naturales. *Para todos los efectos tributarios, se presume que el domicilio en el país de las personas naturales es:*

- a) El lugar de su residencia habitual, la cual se presume cuando **permanezca en ella más de seis meses en el periodo fiscal;***
- b) El lugar donde desarrollen sus actividades civiles o comerciales o tengan bienes que den lugar a obligaciones fiscales, en caso de no conocerse la residencia o de existir dificultad para determinarla;*
- c) El lugar donde ocurra el hecho generador de la obligación tributaria, a falta de los anteriores; y*
- d) El que elija la Administración Tributaria, en caso de existir más de un domicilio de los contemplados en este artículo*

Domicilio fiscal CNPT actual

- **Artículo 27.- Domicilio fiscal de personas físicas**

Para las personas físicas es el lugar donde tengan su **residencia habitual**. No obstante, para las personas físicas que desarrollen principalmente actividades económicas, en los términos que reglamentariamente se determinen, la Administración Tributaria podrá considerar como domicilio fiscal el **lugar donde esté efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de las actividades desarrolladas**.

Domicilio fiscal CNPT anterior

Artículo 27.- Personas jurídicas. *Para todos los efectos tributarios, se presume que el domicilio en el país de las personas jurídicas es:*

- a) El lugar donde se encuentre su dirección o su administración central;*
- b) El lugar donde se halle el centro principal de su actividad en Costa Rica, en caso de no conocerse dicha dirección o administración;*
- c) El lugar donde ocurra el hecho generador de la obligación tributaria, a falta de los anteriores; y*
- d) El que elija la Administración Tributaria, en caso de existir más de un domicilio de los contemplados en este artículo.*

Las disposiciones de este artículo se aplican también a las sociedades de hecho, fideicomisos o sucesiones y entidades análogas que no sean personas naturales.

Domicilio fiscal CNPT actual

- **Artículo 28.- Domicilio fiscal de personas jurídicas**

Para las personas jurídicas es su **domicilio social**, siempre que en él esté efectivamente centralizada su **gestión administrativa y la dirección de sus negocios**. En otro caso, se atenderá el **lugar en el que se lleve a cabo dicha gestión o dirección**.

Las disposiciones de este artículo se aplican también a las sociedades de hecho, los fideicomisos, las sucesiones y las entidades análogas que carezcan de personalidad jurídica propia.

Domicilio fiscal CNPT anterior

Artículo 28.- Personas domiciliadas en el extranjero. *En cuanto a las personas domiciliadas en el extranjero, rigen las siguientes normas:*

- a) Si tienen establecimiento permanente en el país, se deben aplicar a éste las disposiciones de los artículos 26 y 27;*
- b) En los demás casos, el domicilio es el de su representante legal; y*
- c) A falta de dicho representante, se debe tener como domicilio el lugar donde ocurra el hecho generador de la obligación tributaria.*

Domicilio fiscal CNPT actual

- **Artículo 29.-Personas domiciliadas en el extranjero**

En cuanto a las personas domiciliadas en el extranjero, rigen las siguientes normas:

- a) Si tienen establecimiento permanente en el país, se deben aplicar a este las disposiciones de los artículos 26 y 27 de este Código.
- b) En los demás casos, el domicilio es el de su representante legal.
- c) A falta de dicho representante, se debe tener como domicilio el lugar donde ocurra el hecho generador de la obligación tributaria.

Doble imposición

Consecuencias de la aplicación de distintos criterios de sujeción

- Existirán importantes diferencias entre los sistemas de tributación dependiendo de la elección de un criterio de sujeción y otro.
- La obligación real grava separadamente cada obtención de renta por su importe íntegro, con la opción de deducir gastos cuando media establecimiento permanente.
- La obligación personal, grava el conjunto de rentas obtenidas, personalizando el gravamen ajustándolo a la capacidad económica del individuo, teniendo en cuenta sus circunstancias económicas y familiares.

Consecuencias de la aplicación de distintos criterios de sujeción

- Utilización de criterios simultáneos de sujeción genera DOBLE IMPOSICION INTERNACIONAL:
“Dos entes jurídico-públicos autónomos (...) dotados de poder tributario independiente a nivel internacional yuxtaponen impuestos idénticos o análogos sobre un mismo hecho imponible realizado en un mismo momento temporal, gravando al mismo contribuyente y objeto imponible, de manera, que a la postre, resulta una carga fiscal superior a la que se originaría si dicho hecho imponible se hubiera realizado con sujeción a un solo sujeto activo”.

Doble imposición internacional

- Jurídica: Mismo objeto imponible, mismo hecho, mismo sujeto, misma renta
- Económica: misma renta, diferentes sujetos (sociedad, persona física)

Convenios para evitar la Doble Imposición Internacional

Introducción

- Panorama fiscal internacional
- Elusión y Evasión fiscales
- Importancia de CDI
- Utilidad de los CDI s en operaciones de planificación fiscal internacional

Mecánica de los CDIs

- Que son?
- Para que sirven?
- Que regulan?
- Fines de los CDIs:
 - Eliminación de la doble imposición internacional
 - Evitar la elusión fiscal

Sistemas para evitar la doble imposición

- Efectos negativos de la doble imposición tanto económicos como desde el punto de vista de los principios de justicia tributaria origina la aplicación de métodos unilaterales y bilaterales para su eliminación.
- MC OCDE: propone dos métodos.

MC OCDE

- Primero: Atribuye el derecho de gravar determinada renta con carácter exclusivo a un Estado. Como consecuencia, el otro Estado renuncia a gravar esas rentas.
- MC OCDE da primacía al criterio personal de sujeción: Al Estado de residencia, en la mayoría de los casos, se le asignará el gravamen exclusivo de una determinada renta. Excepcionalmente será el Estado de la fuente.

MC OCDE

- Segundo: las reglas de distribución no tienen carácter exclusivo. Tanto el Estado de residencia como el de la fuente pueden gravar las rentas obtenidas en el segundo Estado.
- Cuando el Estado de la fuente tiene un derecho limitado de gravamen se establece un techo de imposición. (Distribución acumulativa)
- El Estado de residencia le toca eliminar la doble imposición aplicando el método de exención o de imputación.

Importante

Ante la tensión que genera la aplicación de estos principios (residencia y territorio) también se establecen otra serie de reglas:

- Sólo cuando medie **establecimiento permanente** podrán someterse a tributación las rentas empresariales en el Estado de la fuente.
- Arts. 10, 11 y 12 MC OCDE, distribuyen gravamen de dividendos, intereses y cánones.

Reglas de distribución

- Cánones: Imposición en el Estado de residencia, pero los Convenios establecen una tributación compartida. (Estado de la fuente tiene derecho un margen de tributación limitado). Problema: definición de canon.
- Intereses: Estado de residencia con retención Estado de la fuente
- Dividendos: Estado de residencia con retención Estado de la fuente
- Rentas empresariales: Estado de la fuente.

Método de imputación

Cuando el impuesto de la fuente es inferior al de la residencia, el gravamen global sobre la misma renta viene integrado por la diferencia de tipos impositivos, soportando el impuesto más elevado de los concurrentes (generalmente el de residencia). Cuando el gravamen en la fuente es superior al de residencia no se permite deducir la diferencia.

Método de exención

- Fortalece el derecho prioritario del Estado de la fuente, dado que el Estado de residencia renuncia al gravamen de las rentas obtenidas fuera de su territorio.

Resumen CDI España

- El artículo 10 relativo a dividendos se establece con carácter general una retención del 5%, cuando se tenga una participación de al menos el 20%. Para el resto de casos se establece una retención del 12%.
- En el artículo 11 se establece una retención general del 10% para el pago de intereses. En relación a préstamos con una duración igual o superior a 5 años, la retención será del 5%.
- El artículo 12, relativo a cánones o regalías, fija una retención máxima del 10%.
- El artículo 13 que regula la tributación de las ganancias de capital, establece la previsión de que las ganancias derivadas de la venta de acciones en sociedades cuyo activo esté constituido en más de un 50% por bienes inmuebles podrán someterse a imposición en donde se encuentren los citados inmuebles.
- El artículo 14 de servicios personales independientes, establece una retención del 10%.
- Por último el artículo 22 relativo a los métodos para eliminar la doble imposición, establece tanto para España, como para Costa Rica, el método de deducción del impuesto pagado en el país origen de las rentas con el límite del impuesto a pagar en el impuesto de residencia.