



Universidad de Jaén

Facultad de Ciencias Sociales
y Jurídicas

Trabajo Fin de Grado

EL SISTEMA TRIBUTARIO EN LA FEDERACIÓN RUSA DESDE UNA PERSPECTIVA INTERNACIONAL

Alumna: Tatiana Markina

Julio, 2020

RESUMEN

En este Trabajo Fin de Grado se da a conocer el Sistema Tributario de la Federación Rusa, el cual está basado en el denominado Código Tributario de cuya primera parte haremos una breve exposición de sus disposiciones generales de tributación. Con respecto a su segunda parte, hablaremos del Impuesto sobre la renta de las personas físicas y el Impuesto sobre el valor añadido. Después, pasaremos a analizar la tributación de las inversiones, haciendo mayor hincapié en la tributación de las personas jurídicas. Posteriormente, veremos algunos detalles del Modelo de la OCDE, el cual sirve de base para la constitución de diversos Convenios de Doble Imposición, como por ejemplo los convenios con los Estados Unidos, Kazajstán y España que también se exponen. Por último, llevaremos a cabo un breve desarrollo de la regulación aduanera, así como los derechos arancelarios que se aplican en la exportación e importación de mercancías.

Palabras claves: Sistema tributario, Código Tributario, doble imposición, OCDE, Federación de Rusia.

ABSTRACT

In this Final Degree Project, the Tax System of the Russian Federation is disclosed, which is based on the so-called Tax Code, of whose first part we will briefly describe its general tax provisions. Regarding its second part, we will talk about the Personal Income Tax and the Value Added Tax. Then we will analyze the taxation of investments, placing greater emphasis on the taxation of legal persons. Later, we will see some details of the OECD Model, which provides the basis for the establishment of various double taxation agreements, such as agreements with the United States, Kazakhstan and Spain also exposed. Finally, we will carry out a brief development of customs regulations, as well as the customs duties that are applied to the export and import of merchandise.

Key words: Tax system, Tax Code, double taxation, OECD, Russian Federation.

INDICE DE ABREVIATURAS

BEPS	Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios (Base Erosion and Profit Shifting)
CDI	Convenio de Doble Imposición
EEUU	Estados Unidos
FMI	Fondo Monetario Internacional
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
IRS	Servicio de Impuestos Internos de EEUU (Internal Revenue Service)
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido
OCDE	Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico
OECE	Organización Europea para la Cooperación Económica
RSFSR	República Socialista Federativa Soviética Rusa
UE	Unión Europea
UEE	Unión Económica Euroasiática
URSS	Unión de Repúblicas Socialistas Soviéticas

ÍNDICE

1. INTRODUCCIÓN	5
2. EL SISTEMA TRIBUTARIO EN LA FEDERACIÓN RUSA.....	6
2.1. DESARROLLO DEL SISTEMA TRIBUTARIO DE LA FEDERACIÓN RUSA	6
2.2. CÓDIGO TRIBUTARIO DE LA FEDERACIÓN RUSA.....	8
2.2.1. CÓDIGO TRIBUTARIO PRIMERA PARTE.....	9
2.2.2. CÓDIGO TRIBUTARIO SEGUNDA PARTE	14
3. TRIBUTACIÓN DE INVERSIONES EN RUSIA.....	18
4. CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL FIRMADOS POR RUSIA.....	22
4.1. MODELO DE LA OCDE.....	22
4.2. CONVENIO CON ESTADOS UNIDOS.....	27
4.3. CONVENIO CON KAZAJSTÁN.....	31
4.4. CONVENIO CON ESPAÑA	34
5. LOS ARANCELES EN RUSIA	36
6. CONCLUSIONES	39
BIBLIOGRAFÍA.....	41
ANEXO I ESTRUCTURA DEL MODELO DE LA OCDE	44
ANEXO II ESTRUCTURA CDI ENTRE EEUU Y RUSIA.....	45
ANEXO III ESTRUCTURA CDI ENTRE RUSIA Y KAZAJSTÁN.....	46
ANEXO IV ESTRUCTURA CDI ESPAÑA Y RUSIA	47

ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 1. Estructura del Código Tributario de la Federación Rusa	8
Tabla 2. Tributación de inversiones para personas físicas	20

1. INTRODUCCIÓN

Un Sistema Tributario se refiere a la legislación establecida por los diferentes niveles en los que se estructura la Hacienda Pública de un país, con el único fin de llevar a cabo la recaudación de los distintos tipos de impuestos destinados a financiar bienes y servicios de naturaleza pública como la sanidad, la educación, la seguridad, la defensa, etc.

Con respecto al Sistema Tributario ruso, hay que decir que existe poca bibliografía, puesto que su historia es muy reciente y comienza con la disolución de la Unión Soviética en 1991. Se trata de una economía emergente, considerada como uno de los principales productores de petróleo y gas natural del mundo ofreciendo por ello, grandes oportunidades de inversión, aparte de ser también, el país más grande del planeta con una extensión de 17 millones de kilómetros cuadrados.

Habida cuenta por tanto, de la dificultad indicada anteriormente, corresponde señalar que este trabajo recoge, en una gran parte de su desarrollo, una ardua tarea de investigación llevada a cabo fundamentalmente con la legislación tributaria principal, conocida como Código Tributario.

También he hecho uso de los manuales que los profesores universitarios utilizan con sus alumnos en las universidades rusas de la rama de ciencias sociales y jurídicas. Estas fuentes de información me han permitido estudiar el Sistema Tributario ruso en el momento en el que se encuentra actualmente.

Por otro lado, llama la atención el hecho de que la globalización de la Economía Mundial, sea la responsable de que en el Sistema Tributario Ruso se haga referencia a numerosos tratados y convenios internacionales con otros países con la intención de evitar la perniciosa doble imposición tributaria. Como veremos, algunos de estos acuerdos son los firmados por la Federación Rusa con Kazajstán, Estados Unidos y España, desarrollados bajo el Modelo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE).

Por último, veremos los derechos arancelarios que gravan los intercambios comerciales entre distintos Estados, otro efecto de la globalización. Para ello, se expone de manera breve, el Código Aduanero de la Unión Económica Euroasiática, formada por Rusia, Kazajstán, Bielorrusia, Armenia y Kirguizia, así como otros documentos legislativos en materia aduanera.

2. EL SISTEMA TRIBUTARIO EN LA FEDERACIÓN RUSA

2.1. DESARROLLO DEL SISTEMA TRIBUTARIO DE LA FEDERACIÓN RUSA

Después de la disolución de la Unión Soviética en 1991, tuvo lugar la creación de la Federación Rusa, cuya Legislación Tributaria, heredó el sistema tributario del antiguo régimen, el cual se basaba en una economía planificada fundamentalmente en la presión fiscal sobre las operaciones de venta, un ingreso insignificante de impuestos sobre las personas físicas y un enfoque diferenciado para cooperativas y empresas estatales. La transición de la economía planificada a la economía de mercado requirió la creación de un sistema tributario para empresas y ciudadanos (personas físicas y jurídicas). En este nuevo escenario económico, los impuestos son la principal fuente de ingresos para los presupuestos del Estado que por otra parte, también ejercen como un instrumento de regulación de la economía, de los procesos de producción, así como de la distribución y el consumo¹.

En la creación del sistema tributario ruso se pueden señalar tres etapas principales². La primera tuvo lugar entre los años 1991 a 1998. A lo largo de esta etapa fueron aprobadas las principales normas, además también se crearon las autoridades fiscales para el control del buen funcionamiento del sistema tributario. Los principios fundamentales del sistema fiscal en esta etapa se postularon con la adopción de la denominada “Ley sobre Fundamentos del Sistema Tributario” en diciembre de 1991, acompañada de normativa tributaria que la desarrollaban.

Según esta Ley, el sistema tributario se estructuraba en: impuestos federales, impuestos regionales, de los llamados sujetos federales³ e impuestos locales. De manera que, los impuestos federales eran: impuesto sobre el valor añadido, accisas (impuestos especiales) sobre determinados grupos y tipos de bienes, impuesto sobre el beneficios de los bancos y de las compañías de seguros, derechos de aduana, impuestos sobre la renta de las personas físicas y jurídicas, timbres, impuesto sobre sucesiones y donaciones, etc. En cuanto a los impuestos regionales, se aplicaban sobre la propiedad de las empresas, sobre la explotación forestal, sobre el agua extraída por las compañías industriales, etc. Por último, los impuestos locales,

¹ Borzunova, O.A. (2010) *Código Tributario de la Federación de Rusia desde sus inicios hasta la actualidad*, Litres, pp. 8-13.

² Efimova, E.G. y Pospelova, E.B. (2019) *Tributación en la Federación Rusa*, Moscú, Instituto de civilizaciones mundiales, pp. 31-36.

³ Rusia al ser un Estado Federal, está constituido por los denominados Sujetos Federales (en la actualidad son 85), de las cuales 22 son Repúblicas, 46 Oblasts (algo similar a las provincias), 9 Krai (territorios), 4 Okrugs (distritos) autónomos, 1 Región Autónoma Hebrea y 3 Ciudades Federales (Moscú, San Petersburgo y Sebastopol).

eran impuestos sobre la propiedad de las personas físicas, sobre el suelo, sobre la publicidad, tasa de licencia por el derecho de venta de productos alcohólicos, etc.

Con la desaparición de la Unión Soviética este nuevo sistema tributario, a pesar de tener muchos defectos y deficiencias, en condiciones de alta inflación y otros grandes cambios estructurales de la economía de principios de los años 90, respondía en cierta manera, para cubrir las necesidades mínimas del Estado. Conforme iban avanzando las transformaciones de la economía, se ponía de manifiesto cada vez más la profunda ineficacia de este sistema tributario debido a una carga fiscal excesiva, una pluralidad de tributos y derecho de los órganos de gobierno regional y local a introducir una multitud de impuestos nuevos que quebrantaba uno de los principios fundamentales de la constitución del nuevo sistema tributario: el Principio de Unidad.

Esto dio lugar a la segunda etapa de formación del sistema tributario la cual se desarrolló entre los años 1999 a 2001. La pluralidad de actos legislativos existentes influían negativamente sobre el desarrollo económico del país, hasta que tuvo lugar la aparición de un documento legislativo único, que sistematizó las normas y reglamentos vigentes incorporándolos a un sistema legislativo ordenado, unificado y coordinado. Este documento fue conocido como “Código Tributario”, cuya primera parte entró en vigor el 1 de enero de 1999 y la segunda, el 1 de enero de 2001. La nueva legislación redujo bastante la cantidad de tributos e hizo desaparecer aquellos impuestos y tasas no previstos por el Código Tributario. De modo que este nuevo documento vino a proporcionar estabilidad y con ello, un aumento significativo de la eficiencia del sistema fiscal.

Por último, es importante señalar que la tercera etapa que comenzó en el año 2002 y que aún sigue vigente a día de hoy, es la que representa verdaderamente una reforma del sistema tributario. En esta etapa, se van introduciendo gradualmente nuevos apartados, nuevos artículos y capítulos e incluso cambiando y eliminando los existentes al respecto de determinados tipos de tributos. Otros cambios fueron referentes a las autoridades fiscales, como por ejemplo el Ministerio de Impuestos que pasó a denominarse Servicio de Impuestos Federales supervisado por el Ministerio de Finanzas.

Las últimas modificaciones introducidas en lo que llevamos de 2020 principalmente están relacionadas con la situación actual que atravesamos en el mundo entero referente a la pandemia provocada por el coronavirus. En este sentido, por ejemplo, en la parte primera del

Código Tributario se ha previsto durante el periodo comprendido entre 1 de enero y 31 de diciembre de 2020 incluido, que el Gobierno podrá dictar normas con el fin de aplazar los pagos de impuestos y de las primas de seguros, de la misma manera, para el periodo comprendido entre 1 de abril y hasta final de 2020, se podrán aplicar tarifas especiales para PYMES y aseguradoras.

2.2. CÓDIGO TRIBUTARIO DE LA FEDERACIÓN RUSA

El Código Tributario se estructura en dos partes como ya ha sido mencionado anteriormente y consta de 11 secciones y 34 capítulos.

Tabla 1. Estructura del Código Tributario de la Federación Rusa

Primera parte (20 capítulos)	
Sección I.	Disposiciones generales.
Sección II.	Contribuyentes y sujetos pasivos. Agentes fiscales. Representación en las relaciones tributarias.
Sección III.	Autoridades fiscales. Autoridades aduaneras. Organismos financieros. Cuerpos de asuntos internos. Responsabilidad de las autoridades fiscales, de aduanas, de asuntos internos y sus funcionarios.
Sección IV.	Reglas generales para el cumplimiento de las obligaciones de pago de tributos.
Sección V.	Declaración tributaria y control fiscal.
Sección VI.	Infracciones fiscales y responsabilidad por su comisión.
Sección VII.	Recursos contra resoluciones y acciones o inacciones de funcionarios de las autoridades fiscales.
Sección VII.1	Aplicación de los tratados internacionales de la Federación de Rusia sobre fiscalidad y asistencia administrativa mutua en materia fiscal.
Segunda parte (14 capítulos)	
Sección VIII.	Tributos federales.
Sección VIII.1	Regímenes fiscales especiales.
Sección IX.	Impuestos y tasas regionales.
Sección X.	Tributos locales.
Sección XI.	Primas de seguro.

Fuente: Elaboración propia en base al Código Tributario, 2020

2.2.1. CÓDIGO TRIBUTARIO PRIMERA PARTE

En la primera parte del Código Tributario se regulan las disposiciones más importantes del Sistema Tributario de Rusia, las cuales veremos a continuación.

El artículo 1, hace referencia a la legislación tributaria constituida por el Código Tributario y las Leyes Federales referente a los impuestos y tasas adoptados de conformidad con el mismo. Este Código establece un sistema de tributos y tasas, así como principios de tributación, que incluyen: tipos de impuestos y tasas aplicables en el territorio ruso, hechos imposables que dan lugar a la liquidación y orden de cumplimiento de las obligaciones tributarias, reglas básicas para establecer tributos, derechos y obligaciones de todos los que intervienen en las relaciones reguladas por la legislación tributaria, procedimientos de los controles fiscales, responsabilidad por delitos en el ámbito fiscal y recursos de apelación contra las acciones de órganos fiscales.

En el artículo 3, están definidos los principios fundamentales de la legislación tributaria, que se pueden resumir en los siguientes puntos: universalidad e igualdad de tributación, teniendo en cuenta la capacidad real del contribuyente; naturaleza no discriminatoria; justificación económica para la determinación de impuestos y tasas es decir, no pueden ser arbitrarios y debe existir un hecho imponible como por ejemplo, la obtención de beneficios por llevar a cabo una actividad económica; cumplimiento en el espacio económico único de la Federación de Rusia, en este sentido no están permitidos aquellos tributos que restrinjan, de algún modo, la libre circulación de bienes y servicios u obstaculicen la actividad legal económica; nadie puede estar obligado a pagar tributos que no están previstos en el Código Tributario o estén establecidos de una manera diferente; deben de estar bien definidos todos los elementos impositivos, así como qué tributos, cuando y en qué orden se deben pagar; la interpretación de posibles dudas, contradicciones y ambigüedades de la legislación tributaria, serán siempre a favor del contribuyente.

Como ya ha sido mencionado anteriormente, el Código Tributario está en constante modificación, en este sentido, para los cambios fiscales existe un procedimiento especial para su funcionamiento, el cual se encuentra regulado en el artículo 5 de la primera parte. De tal manera que, las modificaciones que atañen a la primera parte, entran en vigencia pasado un mes desde su publicación oficial y lo relacionado con la segunda parte, desde el primer día del siguiente periodo impositivo del tributo correspondiente, pero no antes del mes siguiente de

su publicación oficial, lo que permitía a los obligados tributarios a prepararse con bastante antelación para los cambios que les afectaban. Pero la crisis mundial de 2008, que también tuvo influencia en la economía rusa, obligó al Gobierno elaborar una serie de medidas mediante la emisión de leyes federales para paliar los posibles efectos de la misma. En este sentido, algunos cambios afectaban a la parte segunda del Código Tributario y no había tiempo para su adaptación.

Por ello, al artículo 5 se le añadió un párrafo que establecía que, independientemente de la parte modificada, su entrada en vigor tendrá lugar el día de su publicación oficial, siempre y cuando favorezcan al contribuyente. En el mismo artículo se habla también sobre la retroactividad en los cambios legislativos referentes a los impuestos. Así, la legislación tributaria que aumenta las tarifas de los tributos o amplían las obligaciones de los contribuyentes, no tiene carácter retroactivo. En cambio los actos legislativos que eliminan o disminuyen las responsabilidades por infringir la legislación tributaria o que establezcan garantías adicionales de los derechos de los obligados tributarios, si tienen carácter retroactivo. Por último, aquellos cambios legislativos que eliminan tributos y/u obligaciones de los contribuyentes o disminuyen sus tipos impositivos, se le aplicará retroactividad, si la normativa así lo establece expresamente.

Otra disposición importante se encuentra definida en el artículo 7 y que tiene que ver con los tratados internacionales suscritos por Rusia relativos a los impuestos y tasas, los cuales, prevalecerán sobre la regulación de los mismos en el Código Tributario.

La definición de los tributos se encuentra regulada en el artículo 8, según el cual, un impuesto es un pago obligatorio, individual y a título gratuito que realizan personas físicas y jurídicas en base de la propiedad o gestión económica, con el fin de financiar las actividades públicas. Por otro lado, una tasa se define como una contribución obligatoria por parte de personas físicas y jurídicas, cuyo pago es una condición para la concesión de unos derechos o licencias por parte de organismos públicos. De modo, que en el pago de la tasa no se tiene la naturaleza de la gratuidad como en el caso de los impuestos.

En el artículo 9, se establece quienes participan en las relaciones tributarias es decir, personas físicas y jurídicas reconocidas como contribuyentes, obligados tributarios y pagaderos de primas de seguros, personas y organizaciones reconocidos como agentes fiscales, autoridades tributarias y aduaneras.

Los conceptos utilizados en la legislación tributaria se encuentran recogidos en el artículo 11, algunos de los cuales son los siguientes: “organizaciones”, que son las personas jurídicas establecidas de conformidad a la legislación rusa, empresas internacionales, entidades extranjeras y otras sociedades con capacidad jurídica civil, creados conforme la legislación de estados extranjeros, sucursales y representantes de dichas personas jurídicas y organizaciones internacionales establecidas en el territorio ruso; “personas físicas” son los ciudadanos rusas, extranjeros y apátridas; “empresarios individuales” como son los agricultores y las personas físicas registradas de acuerdo con la legislación y que realizan una actividad económica sin formar una persona jurídica, etc.

Como ya ha sido mencionado al principio, la Ley sobre Fundamentos del Sistema Tributario de 1991 estructuraba el sistema tributario ruso en tres niveles: federal, regional y local, circunstancia que se consagra en el Código Tributario en su artículo 12. En el mismo artículo se indica que no se pueden establecer tributos que no han sido previstos por el Código Tributario.

Los tributos federales son aquellos que son establecidos por este Código y obligatorios en todo el territorio ruso, a menos que en su regulación disponga lo contrario.

Los tributos regionales son aquellos que son establecidos por este Código y las leyes de los sujetos federales (oblasts, repúblicas, etc.) los cuales son obligatorios en los territorios de los respectivos sujetos de la Federación Rusa, a menos que su regulación disponga lo contrario.

Los tributos locales son aquellos que se establecen en el Código y en las normativas de los órganos municipales cuyo cumplimiento es obligatorio en los territorios de los respectivos municipios, a menos que su regulación disponga lo contrario.

Los artículos siguientes 13, 14 y 15, proporcionan un listado de tributos correspondientes a cada nivel del sistema tributario. Tributos federales: impuesto sobre el valor añadido, accisas (impuestos especiales), impuesto sobre la renta de las personas físicas, impuesto sobre sociedades, impuesto sobre extracción de recursos minerales, impuesto sobre el agua, tasas por uso de objetos del mundo animal y de recursos biológicos acuáticos y tasas estatales. Tributos regionales: impuesto sobre los bienes inmuebles de las organizaciones, impuesto sobre el juego e impuesto sobre transportes. Tributos locales: impuesto sobre los bienes inmuebles de las personas físicas, impuesto a la tierra y tasa comercial.

Cada impuesto contiene una serie de elementos impositivos que permiten clarificar la comprensión del mismo, los cuales se encuentran recogidos en el artículo 17, que establece las condiciones generales para establecer tributos. Del contenido de este artículo se deduce, que si el contribuyente o algún elemento no se encuentra definido por la legislación regulatoria del impuesto en cuestión, este se considera no establecido y por lo tanto, no se puede exigir su pago. Todo tributo tiene elementos impositivos obligatorios (objeto imponible, base imponible, periodo impositivo, tipo de gravamen, procedimiento para calcular el impuesto, procedimiento y plazo de pago) y un elemento impositivo opcional (beneficios fiscales).

Cada uno de estos elementos, es definido por el Código Tributario y tienen su propósito. Según el artículo 19, los contribuyentes, los obligados tributarios y los pagadores de primas de seguros, son personas físicas y jurídicas que están obligados a pagar impuestos, tasas y primas de seguro de acuerdo con el Código Tributario.

El objeto imponible viene a determinar el bien o la actividad sujeto a tributación. En este sentido, el artículo 38 establece que el objeto de tributación puede ser la venta de bienes (trabajo, servicios), propiedad de bienes inmuebles, rentas de personas físicas y jurídicas, etc. En la mayoría de las veces, el nombre del tributo viene determinado por el objeto imponible, como puede ser impuesto sobre la renta, impuesto sobre los bienes inmuebles, etc.

La base imponible, tal y como determina el artículo 53, representa el valor del objeto imponible o su característica física u otra a la que se aplicara el tipo de gravamen.

El tipo de gravamen, viene definido también por el artículo 53 y se define como la cantidad de devengo impositivo por unidad de medida de la base imponible. Los tipos de gravamen pueden ser: ad valorem (un porcentaje sobre el valor), específicos (en unidad monetaria por unidad de medida, como por ejemplo, m³), y combinados (mezcla de los dos anteriores, dónde se fijan dos o más tipos impositivos, aunque solamente se aplica uno de ellos, por ejemplo 20% del valor pero no menos de 20 rublos/kg),

Según el artículo 55, por periodo impositivo se entiende un año natural u otro periodo de tiempo aplicable para determinados tipos de tributos, al final del cual se determina la base imponible y se calcula la cuota tributaria a pagar.

Para proceder al cálculo de un impuesto, el artículo 52 establece las siguientes tres opciones: 1) el contribuyente mismo es el que realiza los cálculos en función de la base imponible, el tipo de gravamen y los beneficios fiscales que le pudieran corresponder. Es una forma de pagar impuestos sobre una declaración. 2) los agentes fiscales (empleadores, empresas, empresarios individuales, etc.) son quienes tienen la obligación de calcular el importe del impuesto. Es una forma de pago imputable a la fuente de ingresos, en la que su liquidación precede al momento de la recepción de aquellos (es una forma de retención automática similar a la que se realiza en el sistema tributario español) y 3) en determinadas situaciones previstas por la legislación fiscal, es la autoridad tributaria la obligada a calcular la cantidad de impuesto a pagar.

De acuerdo con el artículo 57, los plazos de pago se establecen en función de cada tributo atendiendo a una fecha en concreto o vencimiento de un periodo de tiempo (año, trimestre, etc.).

Por otra parte, según el artículo 58, el impuesto puede ser pagado en efectivo o por transferencia bancaria, así como en un pago único o de cualquier otra manera prevista por la legislación regulatoria de cada tributo.

En lo que respecta a los beneficios fiscales, indicar que están permitidos para determinadas tipologías de contribuyentes, algunos de estos beneficios son: reducción del importe del tributo, aplazamiento del pago o incluso bonificarlo al 100% con el fin de mitigar la carga tributaria del contribuyente, según se establece en el artículo 56. De acuerdo con la legislación fiscal, dichos beneficios no pueden ser otorgados a una persona individual o para una empresa en concreto, sino a determinados colectivos sociales (por ejemplo, pensionistas, discapacitados, etc.) o para un determinado sector económico. El contribuyente también puede rechazar el derecho del beneficio fiscal o suspender su uso por uno o más períodos impositivos.

Por último, para terminar la primera parte del Código Tributario veremos los derechos y obligaciones de los contribuyentes. En el artículo 21, se regulan los siguientes derechos: recibir información de las autoridades tributarias sobre impuestos y tasas, así como sobre los derechos y obligaciones de los contribuyentes y sobre las potestades de los organismos fiscales; recibir de las autoridades tributarias u otros organismos estatales las pertinentes explicaciones por escrito acerca de la aplicación de la legislación fiscal; si procede, aplicar los

beneficios fiscales que correspondan; estar presente durante un control físico fiscal (in situ) y recibir copias del informe del mismo, así como avisos y requerimientos fiscales; cumplimiento de secretos fiscales; recibir compensación o reembolso de los impuestos pagados en exceso o multas exigidas demás; representarse a sí mismo o por medio de otra persona que vele por sus intereses en las relaciones tributarias; recibir un plan de pagos, aplazamiento o un crédito fiscal; proporcionar explicaciones de los cálculos realizados para el pago de los impuestos; exigir el cumplimiento de la legislación regulatoria de impuestos y tasas cuando los organismos fiscales emprendan acciones contra los contribuyentes; no realizar aquellos actos y requerimientos de los organismos autorizados cuando son ilícitos o no son conformes con el Código Tributario u otra legislación federal y exigir compensaciones por la totalidad de las pérdidas a causa de las acciones ilegales de los organismos fiscales o inacción de sus funcionarios.

Por otra parte el artículo 23, regula las siguientes obligaciones de los contribuyentes: pagar impuestos y tasas establecidos legalmente; registrarse en los órganos fiscales; llevar un registro de sus ingresos y objetos impositivos conforme a los criterios establecidos en la legislación; presentar la declaración tributaria sobre los impuestos a pagar; presentar en los órganos fiscales, en caso necesario, la documentación relativa a los cálculos y pagos de impuestos; cumplir con los requerimientos de las autoridades fiscales con el fin de corregir las infracciones y/o irregularidades detectadas, así como no obstaculizar sus acciones legales; guardar durante cuatro años toda la documentación contable y fiscal, así como otros documentos necesarios relativos a ingresos y gastos, retenciones y pagos de impuestos e informar en plazo, a las autoridades fiscales sobre cambios producidos en relación a sus cuentas bancarias (10 días), de la participación en otras empresas (un mes), de nuevas sucursales de la empresa (en plazo de un mes desde de su formación), de liquidación, insolvencia o quiebra de la organización (en el plazo de tres días después de tomar la decisión), cambio de domicilio social (en plazo de 10 días) y sobre cambio de director o contable general que representa a la empresa (3 días).

2.2.2. CÓDIGO TRIBUTARIO SEGUNDA PARTE

En la segunda parte del Código Tributario, están fijados los procedimientos para calcular y liquidar distintos tipos de tributos o regímenes fiscales especiales, dedicando un capítulo a cada uno de ellos y otro más a las primas de seguro.

El hecho de que los impuestos puedan ser federales, regionales o locales, determina diferencias en su establecimiento, aplicación y cancelación. En ese sentido, el Código regula los aspectos fundamentales de los dos últimos (regionales y locales), mientras que los actos legislativos de los órganos regionales y municipales, pueden cambiar algunos de los siguientes elementos: el tipo impositivo dentro de los límites determinados por el Código así como los procedimientos y plazos de pago e incentivos fiscales.

En Rusia, de todos los impuestos establecidos, el impuesto sobre el beneficio de las sociedades, el impuesto sobre el valor añadido, el impuesto sobre la renta de las personas físicas, accisas y tasas por uso de recursos naturales, representan en términos de recaudación, las 4/5 partes de todos los ingresos. Procederemos a ver con más detalle el Impuesto sobre la renta de las personas físicas e Impuesto sobre el valor añadido.

Impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF).

El IRPF viene regulado por el capítulo 23 de la segunda parte del Código Tributario. Se trata de un impuesto federal directo, ya que la obligación de su pago recae sobre los ingresos que reciben las personas físicas. Por otro lado, se trata de un impuesto no progresivo, al aplicarse un tipo de gravamen fijo que no está diferenciado en función de las cantidades de la renta del sujeto pasivo.

Los obligados tributarios son personas físicas con residencia fiscal en Rusia, así como personas físicas que no siendo residentes fiscales, tienen sus fuentes de ingresos en la Federación de Rusia.

El objeto impositivo para los residentes fiscales, son tanto los ingresos percibidos dentro de la Federación de Rusia como de fuera de ella. Para las personas no residentes, el objeto impositivo son solo los ingresos recibidos dentro de la Federación de Rusia. Los ingresos recibidos dentro de la Federación de Rusia son los siguientes: dividendos e intereses, indemnizaciones de seguros recibidos de las empresas que desarrollan su actividad dentro del territorio ruso; ingresos de alquiler de bienes situados en Rusia; ingresos derivados de uso de los derechos de autor en Rusia; ingresos por venta de bienes inmuebles situados en territorio ruso, de participaciones, acciones u otros valores y propiedades ubicadas en Rusia; remuneraciones percibidas por el desempeño de sus obligaciones laborales o prestación de servicios en territorio ruso; becas, subsidios, pensiones u otros ingresos similares recibidos de acuerdo con la legislación rusa aplicable; ingresos derivados del uso de cualquier medio de

transporte, líneas eléctricas, fibra óptica, etc. y otros ingresos resultantes de actividades desarrolladas en Rusia.

Las fuentes de ingresos fuera de la Federación Rusa son las mismas que se han descrito anteriormente, con diferencia de que se reciben en los territorios de otros países.

La base imponible viene dada por la expresión monetaria de la totalidad de ingresos recibidos durante el periodo impositivo. Para el cálculo de la misma se ha de tener en cuenta los ingresos recibidos tanto en efectivo como en especie (ingresos recibidos en forma de beneficios materiales). Para cada tipo de ingreso se determina su base imponible. En lo que respecta al período impositivo, este se considera un año natural.

Los tipos de gravamen para el impuesto sobre la renta de las personas físicas son los siguientes: 13% establecido de forma general y no esta diferenciada en función de las cantidades percibidas; 9% sobre los dividendos e intereses; 30% sobre los ingresos de las personas no residentes fiscales excluidos ingresos por dividendos que tributan al 15% y remuneraciones laborales al 13%; 35% sobre intereses obtenidos de depósitos bancarios; 35% sobre los premios obtenidos en juegos y otros eventos, teniendo en cuenta que los primeros 4.000 rublos (unos 51 euros) quedan exentos.

Una vez determinada la base imponible, se le aplica el tipo de gravamen correspondiente ($\text{Cuota Tributaria} = \text{Base Imponible} \times \text{Tipo de Gravamen}$). El importe total de impuesto a liquidar, representa la suma de todas las cuotas tributarias obtenidas sobre las bases imponibles gravadas a los distintos tipos impositivos. Son las personas físicas quienes realizan el cálculo y pago de los impuestos, pero generalmente en su lugar lo hacen los llamados agentes fiscales (como por ejemplo, los empleadores).

Las personas físicas que realizan los cálculos y los pagos de los impuestos es decir, empresarios individuales, profesionales liberales o aquellos particulares cuyos ingresos están sujetos a tributación por los siguientes conceptos: remuneraciones de otras personas u organizaciones no considerados agentes fiscales; ingresos por venta de bienes, con al menos 3 años en su propiedad; premios de sorteos y loterías; ingresos procedentes del extranjero, etc. tienen la obligación de hacer la declaración de impuestos antes del 30 de abril del año siguiente de haber recibido sus ingresos, mientras que la liquidación de los mismos debe llevarse a cabo antes del 15 de julio.

Cuando el cálculo y la liquidación del impuesto lo realizan los agentes fiscales, se practican retenciones en los salarios de sus trabajadores. En este caso las personas físicas no están obligadas a presentar la declaración tributaria, aunque pueden hacerla si desean obtener una deducción de impuestos que en ocasiones representa una devolución de una parte del impuesto satisfecho previamente.

En este tipo de impuesto, los beneficios fiscales vienen representados por ingresos libres de gravamen (subsidios por desempleo, pensiones, pagos compensatorios, pensión alimenticia, becas, etc.) y por deducciones fiscales (gastos en educación, en tratamientos médicos y medicinas, en caridad, etc.).

Para terminar, cabe añadir que los impuestos satisfechos por el residente fiscal ruso al respecto de sus ingresos en el extranjero, de acuerdo con la legislación aplicable, no se tiene en cuenta a la hora de pagar los impuestos en Rusia, al menos que los acuerdos firmados por la Federación de Rusia para evitar la doble imposición, diga lo contrario (en la actualidad existen 80 convenios firmados). De manera que para poder deducir, compensar o eximirse de su pago, se debe presentar a las autoridades fiscales, la documentación de los ingresos recibidos y los impuestos satisfechos en el estado extranjero certificados por sus órganos fiscales.

Impuesto sobre el valor añadido (IVA).

El IVA viene regulado por el capítulo 21 de la segunda parte del Código Tributario. Se trata de un impuesto indirecto que recae sobre el consumo de bienes y servicios, de tal modo que es el consumidor final quién paga el importe del tributo al vendedor de los mismos.

Los obligados tributarios son empresarios individuales y empresas que realizan operaciones sujetas a tributación, así como las personas físicas que realizan importación de mercancías al territorio aduanero ruso.

El objeto impositivo son operaciones como la venta de bienes y servicios en el territorio ruso, así como la importación de bienes. Las operaciones no sujetas a tributación por IVA son: conversiones de divisas, transferencia de propiedad a organizaciones sin ánimo de

lucro, transferencia de viviendas a particulares durante la privatización⁴, operaciones de venta de terrenos, etc.

La base imponible es la expresión monetaria del valor del bien o servicio prestado, determinada por el obligado tributario en función de las características del mismo. Se determina como precio de los productos o servicios más, en su caso, el importe de accisas (impuestos especiales). Para su período impositivo se establece un trimestre.

Los tipos de gravamen aplicables son los siguientes: 0 % para los bienes y servicios destinados a la exportación, servicios de transporte internacional de personas y mercancías, productos o servicios destinados a las representaciones diplomáticas y consulares; 10 % para los productos alimenticios, productos para niños (ropa, calzado, juguetes, material escolar, etc.), periódicos y libros, material médico y medicinas, etc. y 20 % aplicable para resto de los bienes y servicios.

El importe del IVA se obtiene aplicando a la base imponible, el tipo impositivo correspondiente. En caso de usar distintos tipos de gravamen, la base imponible se determina por separado. En caso del mismo tipo impositivo, la base imponible se calcula sumando todas las transacciones gravadas por este tipo. Los obligados tributarios deben presentar las declaraciones del IVA a las autoridades tributarias y el pago del impuesto se tiene que realizar antes del día 20 del mes siguiente del período impositivo vencido.

3. TRIBUTACIÓN DE INVERSIONES EN RUSIA

Podemos definir una inversión, como la colocación de un capital en acciones o bonos, en bienes raíces o en un proyecto empresarial con el fin de obtener ganancias en un futuro.

Las oportunidades de inversiones en Rusia se encuentran en sectores como la minería, el transporte, las comunicaciones, las innovaciones tecnológicas, la industria automovilística y el sector inmobiliario entre otros. En este sentido, se pueden señalar algunos factores favorable para realizar inversiones en Rusia como por ejemplo, que en el año 2019 se registró un superávit en su cuenta corriente y una deuda pública que, a pesar de que las previsiones del

⁴ Antes de la disolución de la URSS no existía la plena propiedad de viviendas, hasta que en 1991 se promulgó la Ley sobre la Privatización del Fondo de Viviendas de RSFSR (República Socialista Federativa Soviética Rusa) que consistía en la transferencia gratuita a título voluntario de la plena propiedad de la vivienda ocupada. En 1992 esta Ley pasó a denominarse Ley sobre Privatización de Fondo de Viviendas de la Federación Rusa que se encuentra en vigor actualmente.

Fondo Monetario Internacional (FMI) auguraba un incremento en los próximos dos años, sigue siendo a día de hoy muy baja, además es importante tener en cuenta su estabilidad política, según la cual, el año pasado Vladimir Putin fue reelegido para un periodo de presidencia de 6 años. No hay que olvidar tampoco, que su economía está basada en abundantes recursos naturales. A todo eso cabe añadir algunos factores negativos, como la existencia de una cierta reticencia hacia su sistema legal que en ocasiones se muestra contradictorio y cambiante, así como una economía dependiente de los precios de las materias primas.

Por ello, para proteger los intereses de los inversores extranjeros, el gobierno ruso aprobó en 1999 la Ley Federal sobre Inversiones Extranjeras en la Federación de Rusia, que establece una serie de garantías conforme a las normas del Derecho Internacional como por ejemplo: garantía de protección jurídica para sus actividades en el territorio de la Federación de Rusia; garantía de compensación por nacionalización de propiedad, cuya expropiación sólo es admisible en casos establecidos por la ley; garantía de resolución adecuada de una disputa que surja en relación con inversiones y actividades empresariales en el territorio de la Federación Rusa por un inversor extranjero; garantía de disponer libremente, tanto en el territorio ruso como para su repatriación, los ingresos y beneficios recibidos, una vez cumplidas las obligaciones tributarias rusas; garantía del derecho a comprar valores; garantía de la participación de un inversionista extranjero en la privatización; garantía del derecho de adquisición de terrenos, recursos naturales y bienes inmuebles y garantía contra cambios adversos de la legislación, principalmente en el ámbito fiscal.

A parte de eso, a nivel estatal y regional, se desarrollan diferentes programas para atraer a los inversores a determinados territorios, conocidos como zonas económicas especiales (situados en Tomsk, Ekaterimburgo, Voronezh, Lipetsk, etc.), o para realizar determinadas actividades (tecnológicas, educativos, sanitarias, etc.). Estos programas, son un estímulo para que los inversores puedan beneficiarse de incentivos fiscales, como por ejemplo, la reducción de los tipos de gravamen, deducciones, exenciones o el llamado crédito fiscal por inversión.

En términos generales las inversiones en sí mismas no están sujetas a la tributación, sino las ganancias que se obtienen con ellos. En el Código Tributario no existe un régimen específico para los inversores extranjeros, de modo que los ingresos obtenidos pueden estar

sujetos a los impuestos tanto locales, como regionales o federales. La tributación de inversiones para personas físicas los vamos a resumir en la siguiente tabla:

Tabla 2. Tributación de inversiones para personas físicas

Inversión	Residente fiscal	No residente fiscal
Ingreso por venta de valores	13 %	30 %
Dividendos de empresas rusas	9 %	15 %
Dividendos de empresas extranjeras	13 %	0 %
Intereses de obligaciones	13 %	30 %
Propiedad de inmuebles ⁵	0,1 % - 2 %	0,1 % - 2 %
Ingreso por venta o alquiler de inmuebles	13 %	30 %

Fuente: Elaboración propia en base al Código Tributario, 2020

En lo que respecta a la tributación de inversiones para personas jurídicas, veremos el Impuesto sobre Sociedades, que grava los beneficios obtenidos como resultado del desarrollo de la actividad empresarial. Se trata de un impuesto federal y directo, pagado por personas jurídicas y viene regulado en el capítulo 25 de la segunda parte del Código Tributario.

Los contribuyentes de este impuesto son las empresas rusas y las empresas extranjeras que realizan sus actividades en el territorio de la Federación a través de una representación permanente (sucursales, filiales), recibiendo ingresos de fuentes en Rusia. Las empresas extranjeras pueden ser equiparadas como rusas, en caso de ser reconocidos como residentes fiscales de acuerdo con lo establecido en el Código Tributario. De estas obligaciones tributarias están exentos los participantes en un proyecto de investigación, desarrollo y comercialización de sus resultados, de acuerdo con la Ley Federal de Centro de Innovación Skolkovo. Esta exención tiene una duración de 10 años después de haber obtenido la acreditación de participante del proyecto.

El objeto de gravamen lo constituyen los beneficios y su expresión monetaria la base imponible, obtenidos durante un período impositivo que coincide con el año natural. Las

⁵ El tipo impositivo viene determinado por los actos legislativos municipales aplicable y dependerá del valor catastral del inmueble ajustado por un coeficiente “deflactor”, por ejemplo, en Moscú el tipo impositivo mínimo de 0,1% que se aplica si el importe catastral es inferior a 10 millones de rublos (cerca de 128 mil euros) mientras que el tipo impositivo más alto de 2% grava inmuebles con un valor superior a 300 millones de rublos (unos 383 mil euros).

empresas deben ir realizando las declaraciones contable y pagos anticipados del impuesto mensualmente antes el día 28 del mes siguiente al mes vencido, o bien, trimestralmente, antes del día 28 del mes siguiente a la finalización del período y, finalmente, presentar la declaración del impuesto por el periodo impositivo antes de 28 de marzo del año siguiente.

El tipo de gravamen generalmente está en el 20%, de los cuales el 3% se ingresa en el presupuesto federal y el 17% restante, en el presupuesto de las correspondientes regiones (sujetos federales). Para las sociedades residentes en una zona económica especial, el tipo aplicable puede estar entre un 0% y un 13,50%. El tipo de gravamen especial del 0% se aplica para empresas que realizan actividades médicas o educativas; para organizaciones residentes en zonas económicas especiales de “introducción tecnológica” y “de turismo y recreación”; para organizaciones con condición de residente en el “territorio de desarrollo económico y social”, etc. Los tipos de gravamen para las empresas extranjeras que no realizan actividades en Rusia a través de un establecimiento permanente, es un 20% sobre todos los ingresos, excepto a los provenientes del flete de distintos vehículos o contenedores relacionados con el transporte internacional para las cuales el tipo impositivo es un 10%.

Tipos impositivos especiales aplicables sobre ingresos financieros: 0% sobre dividendos recibidos por organizaciones rusas que, durante un año mantengan de forma ininterrumpida al menos 50% de capital social en empresa pagadora; 13% sobre dividendos recibidos por empresas rusas; 15% sobre dividendos recibidos por empresas extranjeras en su participación en sociedades rusas; 15% sobre intereses de obligaciones de deuda estatal o municipal; 30% sobre ingresos de valores emitidos por empresas rusas regulados por el Código Tributario.

Respecto a los impuestos regionales y locales, como el impuesto sobre propiedad de empresas, impuesto sobre el suelo o sobre los medios de transporte, los órganos regionales y municipales pueden establecer determinados incentivos fiscales. Así por ejemplo, las empresas de innovación tecnológica acreditadas debidamente por la administración pública responsable pueden estar exentas del pago de estos tipos de impuestos durante un cierto periodo de tiempo (5-10 años).

4. CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL FIRMADOS POR RUSIA

4.1. MODELO DE LA OCDE

La Organización Europea para la Cooperación Económica (OECE) se creó en 1948 para la recuperación económica de Europa después de la Segunda Guerra Mundial transformándose, posteriormente en 1961, en la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), que permitió su expansión hacia otros Estados convirtiéndose en un Organismo internacional⁶. En la actualidad, forman parte de ella 37 países procedentes de Europa y de otros continentes, velando por el desarrollo económico en todo el mundo, la creación de empleo, impulsando la igualdad y el bienestar social. Una de sus políticas más importantes trata de combatir el blanqueo de capitales, la evasión fiscal, la corrupción y el soborno. Otro aspecto importante y relacionado con lo anterior es la publicación del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio (Modelo de la OCDE).

En 1963 fue publicado el Proyecto de Convenio de Doble Imposición de la OCDE⁷ con el objetivo de solucionar el problema de doble imposición. Posteriormente, en 1977 el Proyecto de Convenio fue revisado y actualizado, lo que condujo a la publicación de un nuevo Modelo de Convenio de doble imposición. Finalmente, en 1992 se produjo la publicación del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio en formato revisable, permitiendo su actualización y modificación sin tener que realizar la revisión completa. Desde entonces el Modelo de la OCDE ha sido revisado y modificado en 10 ocasiones⁸ con el fin de adaptarse a las cambiantes condiciones económicas e incorporando cuestiones relacionadas con la evasión fiscal. La última actualización recoge acciones del llamado Plan de Acción contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios (en inglés: Base Erosion and Profit Shifting, BEPS⁹) fue publicada en el año 2017 y en cuyo desarrollo participaron

⁶ Ribes Ribes, A. (2003) “Los convenios modelo de la OCDE para evitar la doble imposición internacional”, *Convenios para evitar la doble imposición internacional: interpretación, procedimiento amistoso y arbitraje*, Madrid, Edersa.

⁷ Anteriormente ya habían sido confeccionados los modelos de CDI, como el de la Liga de las Naciones (sucedió por la Organización de Naciones Unidas) en 1928, así como en 1943 el Modelo de México y en 1946 el Modelo de Londres, pero ninguno de estos ha tenido una aceptación completa presentando importantes diferencias en los cuestiones esenciales.

⁸ Ha sido actualizado en 1994, 1995, 1997, 2000, 2002, 2005, 2008, 2010, 2014 y 2017.

⁹ Han sido incluidos las acciones 2 “Neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos”, 6 “Impedir la utilización abusiva de convenios fiscales”, 7 “Impedir la elusión artificiosa del estatuto de Establecimiento Permanente” y 14 “Hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias”.

tanto los países miembros de la OCDE, como otros países no miembros¹⁰, entre ellos Rusia. De hecho, la mayoría de los Estados (incluida la Federación de Rusia) a la hora de realizar los acuerdos para eliminar la doble imposición lo hacen en base del Modelo de la OCDE. A pesar de que este modelo es el más utilizado (en la actualidad existe más de 3.500 CDI que le siguen), también existen otros como puede ser de los EEUU¹¹ o de la Organización de Naciones Unidas (ONU)¹² entre otros. “Cabe destacar a este respecto cómo, a pesar del desarrollo que está experimentando el Modelo de Convenio elaborado por la ONU, se aprecia una tendencia hacia la convergencia entre los Modelos OCDE (2017) y ONU (2017), particularmente considerando la ampliación del derecho de imposición en la fuente que resulta del proyecto BEPS y del MC OCDE 2017”¹³.

La doble imposición internacional surge en el momento en el cual dos o más países gravan en el mismo período impositivo a un mismo contribuyente impuestos similares sobre un mismo objeto imponible¹⁴. La importancia de estos tipos de convenios radica en la eliminación de los obstáculos que pueden suponer la doble carga fiscal en el desarrollo de relaciones de intercambio de bienes y servicios, así como de movimientos de capitales y trabajo entre Estados. Es decir, los acuerdos nacieron con la intención de evitar la doble imposición contribuyendo con ello, al desarrollo económico y la competitividad de los países firmantes.

Se trata por tanto de una plantilla acompañada de comentarios sobre la manera de interpretar cada uno de los artículos que contiene el Modelo, en base a la cual los países redactan sus convenios de doble imposición. Los comentarios permiten una mejor aplicación

¹⁰ Montaña Galarza, C. (2006) *Manual de derecho tributario internacional*, Quito, Corporación Editora Nacional, pp. 167-168. Como comenta el autor, dada la influencia que tuvo el Modelo, tanto en países miembros de la OCDE como sobre los que no son, se decidió que estos pudieran participar en las revisiones del Modelo para que también se beneficiaran.

¹¹ Montaña Galarza, C. (2006) *Manual*, pp. 169-170. De acuerdo con el autor, el Modelo de los EEUU estructurado en 29 artículos, tiene como base el Modelo de la OCDE, diferenciándose de éste, solamente en algunos aspectos como por ejemplo el derecho del Estado americano sobre la fiscalidad de sus ciudadanos independientemente de su lugar de residencia.

¹² Falcón y Tella, R. y Pulido Guerra, E. (2010) *Derecho fiscal internacional*, Madrid, Marcial Pons, p. 22. Como señalan los autores, se trata de un Modelo utilizado en los convenios firmados con los países en vías de desarrollo según el cual, se aplica el principio de la fuente es decir, permite mayor tipo de gravamen sobre los ingresos procedentes de las inversiones.

¹³ Calderón Carrero, J.M. y Martín Jiménez, A.J. (2019) “Los tratados internacionales. Los convenios de doble imposición en el ordenamiento español: naturaleza, efectos, interpretación e impacto del Proyecto OCDE/G20 BEPS a la luz del Convenio Multilateral frente a la Erosión de Bases Imponibles y la Transferencia de Beneficios”, en Calderón Carrero et al., *Convenios de doble imposición: el impacto BEPS. Análisis y evolución de la red española de tratados fiscales*, Madrid, Wolters Kluwer, p.3. Disponible online: <https://laleydigital.laleynext.es>

¹⁴ Calderón Corredor, Z. (2015) “Doble imposición internacional y los convenios para evitarla o reducirla”, *Aspectos fiscales de la movilidad internacional de los recursos humanos*, Dykinson, p.50.

y ayudan a la hora de discrepancias en su interpretación, además “*a diferencia del Modelo, son instrumentos jurídicos vinculantes de carácter internacional*”¹⁵.

El Modelo de la OCDE se estructura en siete capítulos y contiene 32 artículos, en cuyo Título Único se hace referencia a la eliminación de la doble imposición, así como la prevención de la evasión fiscal entre los Estados que lo suscriban, cuya estructura podemos observar en el Anexo I. Como ya hemos mencionado, después del propio Modelo de Convenio vienen los comentarios y además las posiciones de países no miembros de la OCDE respecto a las disposiciones y comentarios del Modelo. Añadir, que los CDI se suelen redactar en los idiomas oficiales de los Estados Contratantes y/o en inglés, siendo todos los textos igualmente auténticos, indicando así mismo, el idioma que será decisivo en caso de discrepancias en interpretación de los textos.

En el Capítulo I Ámbito de aplicación en sus artículos 1 y 2, identifica a las personas e impuestos a los que es aplicable el Convenio suscrito, con la indicación de que “*se aplicará igualmente a los impuestos de naturaleza idéntica o análoga que se establezcan con posterioridad a la fecha de la firma del mismo, y que se añadan a los actuales o les sustituyan*”¹⁶, eso se debe a los cambios frecuentes que se producen en la legislación tributaria en los distintos Estados.

Las definiciones y expresiones generales, como por ejemplo, “persona”, “sociedad”, “actividad económica” utilizados en el convenio, se aclaran en el Capítulo II en su artículo 3. En los siguientes artículos 4 y 5 viene a desarrollar las definiciones del “Residente” y “Establecimiento permanente” respectivamente.

Los Capítulos III, IV y V constituyen la parte principal del Convenio. En los primeros dos se determinan qué rentas y patrimonios son objetivos de imposición en el Estado de la fuente sin limitaciones (pensiones públicas, rentas inmobiliarias,...), las que tienen limitaciones (dividendos e intereses) y las que no puede ser gravados (pensiones privadas, royalties, becas de estudiantes o similares,...).

¹⁵ OCDE (2017), *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio: Versión Abreviada 2017*, Instituto de Estudios Fiscales, p.22. Disponible online: <https://www.oecd-ilibrary.org>

¹⁶ OCDE (2017), *Modelo de Convenio Tributario*, p.32.

En el Capítulo V se desarrollan los métodos que se utilizan para eliminar la doble imposición: **“método de exención¹⁷”**: las rentas o el patrimonio gravables en el Estado de la fuente están exentos en el Estado de residencia, pero pueden ser tomados en consideración para determinar la tasa impositiva aplicable a las demás rentas o elementos patrimoniales del contribuyente; **“método de imputación o de crédito¹⁸”**: las rentas o el patrimonio gravables en el Estado de la fuente también están sujetas a imposición en el Estado de residencia, pero el impuesto soportado en el Estado de la fuente se deducirá del impuesto aplicado por el Estado de residencia respecto de tales rentas o patrimonio¹⁹. Cabe mencionar que existen otros métodos, aunque menos frecuentes, no previstos por el Modelo de la OCDE, como el método de “exención modificada”, en el cual la renta obtenida en el Estado de la fuente se incluye en la base imponible a la que se aplica los tipos impositivos del Estado de residencia realizando una deducción posterior de la cantidad de impuesto correspondientes a las rentas extranjeras pagadas en su país de residencia como se observa, este método no es más que una combinación de los métodos de imputación y de exención, ejemplo del cual podemos observar en el CDI firmado entre España y Finlandia. El otro método es el conocido como “imputación del crédito por impuesto no pagado (tax sparing)”. La finalidad de este método es incentivar la inversión extranjera según el cual, el Estado de residencia permite la deducción en la cuota, el importe del impuesto que hubiera pagado en el Estado de la fuente si no le hubieron concedido determinado beneficio fiscal en país de la fuente, como ejemplo podemos señalar los CDI firmados entre España con una serie de países en vías de desarrollo como Argelia, Armenia²⁰, China, etc. que suelen establecerse por un tiempo determinado de cinco a diez años. Por último, cabe mencionar también que existe la posibilidad de que en los

¹⁷ De acuerdo a los Comentarios del artículo 23A del Modelo, este método puede ser aplicado de dos maneras: 1) “exención plena”, el Estado de residencia prescinde por completo de las rentas procedentes del Estado de la fuente para calcular el impuesto exigible del resto de la renta y 2) “exención con progresividad”, el Estado de residencia no grava la renta procedente del Estado de la fuente, pero lo toma en cuenta para calcular el impuesto exigible del resto de la renta.

¹⁸ Conforme a los Comentarios del artículo 23B del Modelo, existe dos métodos para aplicarlo: 1) “imputación plena”, el Estado de residencia permite una deducción correspondiente al importe total del impuesto pagado en el Estado de la fuente y 2) “imputación ordinaria”, sólo se puede deducir una cantidad limitada a la fracción del impuesto del Estado de residencia que correspondiente a las rentas del Estado de la fuente.

¹⁹ OCDE (2017), *Modelo de Convenio Tributario*, p.21.

²⁰ Según se establece en el apartado 3 del artículo 23 CDI España-Armenia: a los efectos de su deducción como impuesto pagado en España, se considerará que el impuesto pagado en Armenia comprende el impuesto que hubiera sido pagadero en Armenia de no haberse reducido, o de no haber renunciado Armenia a él conforme a las disposiciones del artículo 39 (Privilegios de un residente con inversiones en el extranjero) de la Ley del Impuesto sobre Beneficios de 30 de septiembre de 1997. Lo dispuesto en este apartado será aplicable durante los cinco años siguientes a la fecha de entrada en vigor de presente Convenio.

convenios los Estados contratantes se remitan a sus respectivas normas internas, un ejemplo de este tipo de Convenio son los celebrados entre España y URSS²¹.

El Capítulo VI contiene disposiciones especiales es decir, una serie de principios en los que se asienta el Modelo, estos son: Artículo 24 “No discriminación”, que hace referencia a que los nacionales de un Estado sujetos a la tributación en el otro Estado y que se encuentran en las mismas condiciones que los nacionales de ese Estado, no tendrán un tratamiento fiscal discriminatorio, no podrán tener un trato más gravoso, aunque si más favorable. Artículo 25 “Procedimiento amistoso” se utiliza en caso de conflictos de aplicación del Convenio o dificultad en su interpretación, contemplando la posibilidad de solicitar por escrito la remisión de arbitraje por la persona interesada en caso de quedar las cuestiones no resueltas. Artículo 26 “Intercambio de información” fiscal respecto a los impuestos de cualquier naturaleza permitiendo la aplicación de las disposiciones del Convenio o de la legislación nacional, basándose en los principios de confidencialidad y reciprocidad, la importancia de este principio radica en la lucha contra el fraude fiscal. Artículo 27 “Asistencia mutua en la recaudación de tributos”, puesto que debido a que la legislación interna de los distintos Estados difiere de los estándares de la OCDE, este apartado no se encuentra en todos los Convenio²², puede ser *“incluido en aquellos en los que cada Estado concluya que, basándose en los factores descritos en el párrafo 1 de los Comentarios al artículo, pueden acordar la prestación de asistencia en la recaudación de los impuestos exigidos por el otro Estado”*²³, entre dichos factores podemos señalar, por ejemplo, si la asistencia en la recaudación de impuestos viene justificada por razones de los flujos de inversión e intercambios comerciales o, si las normativas jurídicas y sistemas tributarias son similares, para aplicación de este apartado es necesaria que haya un intercambio efectivo de información. Artículo 28 “Miembros de misiones diplomáticas y de oficinas consulares”, cuyos privilegios fiscales no serán afectados por las disposiciones del Convenio. Artículo 29 “Derecho a los beneficios”²⁴, con una serie de disposiciones para poder acceder a los beneficios del Convenio y evitar su abuso. Artículo 30 “Extensión territorial”, aplicación del Convenio en aquellos territorios que bien sean responsables de sus relaciones internacionales

²¹ Cubero Truyo, A. y Díaz Ravn, N. (2012) *Convenios para evitar la doble imposición suscritos por España y Modelo de la OCDE*, Valencia, Tirant lo Blanch, pp. 270 – 292.

²² Respecto a los CDI suscritos por la Federación de Rusia, este apartado viene incluido en los Convenios celebrados con Argelia, Armenia, Bélgica, Botsuana, Chipre, Irán, Islandia, Letonia, Lituania, Malí, México, Noruega, Países Bajos, Tayikistán y Uzbekistán.

²³ OCDE (2017), *Modelo de Convenio Tributario*, p.49.

²⁴ Este apartado ha sido añadido a la versión del Modelo de la OCDE de 2017 y viene a reflejar la Acción 6 del Plan BEPS.

o bien cualquier otro territorio de los Estados Contratantes que no ha sido incluido en el ámbito de aplicación (por ejemplo, los territorios franceses de ultramar o las dependencias de la Corona británica).

Por último, el Modelo termina con disposiciones finales en el Capítulo VII, estableciendo la entrada en vigor del Convenio y la denuncia que, en caso de que tuviera lugar, el Convenio dejará de aplicarse. Se entiende que la vigencia es indefinida hasta que no se produce denuncia por alguna de las partes o bien, tiene lugar la firma de otro Convenio nuevo en el cual se indique que el CDI anterior deja de aplicarse.

Las posiciones de Rusia en relación a las disposiciones del Modelo de la OCDE, vienen establecidas respecto a los artículos “Definiciones generales”, “Residente”, “Establecimiento permanente”, “Beneficio de la actividad económica”, “Transporte internacional marítimo y aéreo”, “Empresas asociadas”, “Dividendos”, “Intereses”, “Royalty”, “Artistas y deportistas”, “Otros ingresos” y “No discriminación”. Así, por ejemplo, en el artículo 3, *“se reserva el derecho a sustituir el término "nacionalidad" por "ciudadanía", ya que "nacionalidad" no significa ciudadanía de acuerdo con la legislación de la Federación de Rusia”*²⁵ o en el artículo 8, *“se reserva el derecho a ampliar el ámbito de aplicación al transporte internacional por carretera y ferroviario”*²⁶.

Como ya hemos mencionado, dicho modelo ha sido utilizado en la mayoría de los Convenios firmados por Rusia (en actualidad son 80), algunos de los cuales han sido suscritos por la antigua Unión Soviética²⁷ y siguen en vigor.

4.2. CONVENIO CON ESTADOS UNIDOS

Entre los acuerdos suscritos entre ambos países podemos encontrar el Convenio de Doble Imposición firmado el 17 de junio de 1992 en Washington que vino a reemplazar el firmado por la antigua Unión Soviética el 20 de junio de 1973²⁸. La necesidad de este nuevo Convenio se ha puesto de manifiesto como consecuencia de los cambios económicos y

²⁵ OCDE (2017), *Modelo de Convenio Tributario*, p.602.

²⁶ OCDE (2017), *Modelo de Convenio Tributario*, p.620.

²⁷ Siguen en vigor los Convenios suscritos entre Unión Soviética y Japón de 18 de enero de 1986 y con Malasia de 31 de julio de 1987. El listado completo de los CDI suscritos por Rusia está disponible en la página web del Servicio Federal de Tributos: <https://www.nalog.ru/rn77/>

²⁸ El CDI firmado entre los EEUU y la URSS sigue en vigor para Armenia, Azerbaiyán, Bielorrusia, Georgia, Kirguistán, Moldavia, Tayikistán, Turkmenistán y Uzbekistán. El listado completo de los Convenios de doble imposición suscritos por EEUU están disponible en la página web de Servicio de Impuestos Internos de EEUU (IRS): <https://www.irs.gov>

políticos que tuvieron lugar tras la disolución de la antigua URSS y el subsiguiente aumento de relaciones económicas entre ambos países después de este acontecimiento. De hecho, las inversiones estadounidenses, tanto directas como indirectas en Rusia han ido incrementándose en los últimos años, llegando a ser considerado como uno de los mayores inversores de este país.

El Convenio cuya estructura podemos ver en el Anexo II, contiene un total de 28 artículos con la finalidad de eliminar la doble imposición y evitar la evasión fiscal, seguido por un Protocolo con una serie de disposiciones respecto a determinados artículos. Dicho tratado, realizado en dos ejemplares ha sido redactado tanto en ruso como en inglés siendo ambos textos auténticos. Fue ratificado el 16 de diciembre de 1993 y entró en vigor el 1 de enero de 1994.

Según el artículo 1 el Convenio es aplicable para personas residentes de manera permanente en alguno de los dos Estados o en ambos. En el mismo indica también que no se hará limitaciones para posibles beneficios fiscales que puede ofrecer cualquier otro acuerdo entre ambas países o su legislación propia sea ahora o en un futuro. Por otro lado, los “impuestos comprendidos” en este acuerdo vienen definidos en su artículo 2 y viene a indicar por parte de Rusia son los impuestos sobre beneficios, previstos en la legislación y por parte de EEUU impuestos sobre la renta y sobre inversiones de entidades privadas. Dicho esto, el acuerdo se aplicara también a los impuestos similares que pueden ser establecidos después de la firma del mismo y las autoridades competentes serán responsables de notificar a la otra parte sobre cambios sustanciales en la legislación tributaria y aplicaciones del Convenio. Por último, el convenio es aplicable a los impuestos de capital si estos son establecidos en la legislación federal.

En el artículo 3 viene definidos una serie de términos utilizados en el Convenio, tales como “Estado Contratante”, “Rusia”, “Estados Unidos”, “persona”, “sociedad”, “transporte internacional”, “capital”, “autoridad competente”, así como cualquier otro término que no esté definido de manera expresa en este caso, se utilizará el significado previsto en la legislación del Estado que aplica el Convenio cuando las autoridades no lleguen a una opinión común de conforme a lo previsto en el artículo 24. Podemos destacar los siguientes términos: “persona”, que se refiere a una persona física o cualquier forma de asociación de personas (un fondo fiduciario, una fundación, etc.); “sociedad” hace referencia a cualquier empresa considerada a efectos de tributación. En Rusia este concepto se aplica a la sociedad anónima, a la sociedad

de responsabilidad limitada, a cualquier persona jurídica o entidad sujeta a tributación sobre los beneficios; “transporte internacional” hace referencia a cualquier porte marítimo o aéreo (excepto si se realiza en el territorio de uno de los Estados); “capital”, bajo este término se entienden bienes muebles e inmuebles, dinero en efectivo, instrumentos financieros, patentes, derechos de autor y similares.

El término “residente” utilizado en el Convenio, está desarrollado en el artículo 4, según el cual, una persona es “residente de un Estado contratante” si, según la legislación del mismo, le corresponde tributar en función de su domicilio habitual, residencia permanente, ciudadanía u otros criterios similares, no incluyendo a las personas que tributan sólo por los ingresos o la propiedad en dicho Estado. Por otro lado, en caso de que una persona sea residente en ambos Estados, en el CDI se establecen varias opciones para determinar su residencia: es residente en aquel Estado, en el cual dispone de una vivienda permanente; si posee la misma en los dos Estados, será residente en aquel con el que tiene más vínculos personales y económicos; si lo anterior no es posible delimitar, para determinar la residencia se tendrá en cuenta el Estado donde vive de manera habitual; en caso de que la persona vive de manera habitual en ambos Estados o, al contrario, en ninguno de ellos, es residente en aquel Estado del cual posee la ciudadanía; en caso de que posee la misma en ambos Estados o en ninguno de ellos, las autoridades competentes decidirán de mutuo acuerdo. Cuando se trata de una empresa residente en los dos Estados contratantes, estos resolverán de común acuerdo la aplicación de residencia, en caso contrario, no se le considerará residente en ninguno de los dos al fin de aprovechar los beneficios del Convenio. Cabe mencionar que según el artículo 207 del Código Tributario de Rusia, se considera un residente fiscal, aquella persona que ha estado en el territorio ruso al menos 183 días en los 12 últimos meses²⁹. Por otro lado, en la página web de Servicio de Impuestos Internos de las EEUU (en inglés: Internal Revenue Service, IRS) el término residente es utilizado para cualquier ciudadano estadounidense o residente legal permanente (el que cumple Green Card Test) independientemente del número de días que haya estado en suelo americano o cualquier persona que cumple la prueba de presencia sustancial (Substantial Presence Test)³⁰, salvo ciertas excepciones como pueden ser

²⁹ La residencia fiscal puede ser confirmado mediante las tarjetas de migración, las hojas de registro de horas del trabajo, las fotocopias de las páginas de pasaporte referentes a registro de paso fronterizo o los documentos del registro en lugar de residencia, redactado de acuerdo con la legislación rusa. Para la aplicación del CDI, es el Ministerio de Finanzas de Rusia quien emite la confirmación de estado residente de una persona física.

³⁰ De acuerdo con lo expuesto en la página web de IRS: una persona ha estado presente en los EEUU durante el año actual si al menos ha permanecido 31 días y 183 días en los últimos 3 años (sumando todos los días del año presente más un tercio de los días del primer año anterior más un sexto de los días del segundo año

las personas con un estatus diplomático o consular, los estudiantes desplazados de manera temporal para realizar sus estudios, las Au Pairs, etc.

El artículo 5 determina el término “establecimiento permanente”, de acuerdo con el cual, se trata de un lugar fijo, pudiendo ser una sucursal, una oficina, un taller, etc., a través del cual un residente, siendo una persona jurídica o no, realiza actividades empresariales. Una obra de construcción, montaje o instalación con una duración superior a 18 meses también constituye establecimiento permanente. En caso de que una entidad realice una actividad económica por medio de otra persona, siempre que tenga poder para celebrar en su nombre los contratos y lo utiliza habitualmente, excepto si se trata de un agente independiente que actúe en ejercicio de su actividad ordinaria, y no este limitado a las actividades de almacenamiento, demostración, entrega de mercancías y mantenimiento de su stock, mantenimiento de un lugar con el fin de adquirir bienes o recopilar información, etc., se considerará que esa empresa tiene un establecimiento permanente.

En los artículos de 6 a 19 y 21, se desarrollan las disposiciones relacionadas con los diferentes tipos de ingresos y capital: rentas de trabajo, derechos de autor, rentas inmobiliarias, pensiones, patrimonio, etc. Así en el artículo 10 “Dividendos”, si la persona residente en un Estado percibe dividendos pagados por otro Estado, puede someterse a la imposición en su Estado de residencia; así mismo, estos dividendos pueden tributar en el Estado de la fuente de acuerdo con la legislación del mismo y sin exceder el 5% del importe bruto de los dividendos, si el beneficiario es una empresa con al menos 10% de las acciones con derecho a voto o del capital social de empresa pagadora o bien, el 10% del importe bruto en resto de los casos. Por otro lado, en los artículos 11 “Intereses” y 12 “Royalties” se establece que los ingresos por estos conceptos solo pueden tributar en el Estado de residencia.

Dicho Convenio contiene además en su artículo 20, las disposiciones referentes a la “limitación de los beneficios” fiscales, el cual es característico a los convenios firmados con EEUU³¹ y regula que personas físicas y entidades tienen derecho a aplicar los beneficios del

anterior). Por ejemplo, si una persona ha estado en EEUU en el año 2017 un total de 95 días, en el 2018- 150 días (150*1/3) y 2019 – 240 días (240*1/6), el total de días de presencia serían 185, de modo que se consideraría para el año 2019 como una persona residente según la prueba de presencia sustancial.

³¹ Vega Borrego, F.A. (2018) “El treaty shopping y las cláusulas de limitación de beneficios en los convenios para evitar la doble imposición: incidencia del proyecto BEPS de la OCDE y del modelo de convenio de Estados Unidos”, Blog de la Facultad de Derecho. Universidad Autónoma de Madrid. Disponible online: <http://www.blog.fder.uam.es/> De acuerdo con el autor se trata de las medidas contra el treaty shopping (se refiere a una aplicación abusiva de los tratados para obtener reducción o eliminación de la tributación) que fueron impulsadas por EEUU. En las diferentes versiones de su modelo de convenio (1976, 1996 y 2006), y en

CDI, asimismo en caso de que una persona no tenga derecho a los beneficios previstos en el Convenio, la autoridad competente del Estado de la fuente podrá decidir la aplicación de dichos beneficios.

La eliminación de la doble imposición lo determina el artículo 22, según el cual se utilizará el método imputación ordinaria es decir, que el impuesto pagado en el otro Estado se utilizará como compensación del mismo impuesto en el Estado de residencia (aplicable en los Estados Unidos también a sus ciudadanos).

Las disposiciones especiales incluye la “no discriminación”; el “acuerdo mutuo”, la posibilidad de presentar un recurso a la autoridad competente del Estado de residencia en caso de disconformidad de la aplicación del Convenio, dicha autoridad competente intentará resolver las discrepancias mediante un acuerdo amistoso con la otra autoridad competente; las “misiones diplomáticas”; y el “intercambio de información”, esta última disposición prevé la posibilidad de utilizar la información fiscal de cualquier tipo de tributo por parte de las autoridades administrativas y por los tribunales que podrán divulgar esta información en procedimientos judiciales públicos o en decisiones legales.

Entre las disposiciones finales del Convenio, se encuentra la “entrada en vigor” del mismo regulado en el artículo 27, quedando sin efecto el CDI suscrito entre la URSS y los EEUU así como el artículo 28 que regula su “terminación”, de manera que cualquiera de las partes podrá rescindir el Convenio una vez transcurrido 5 años desde su entrada en vigor mediante un aviso oficial por escrito a través de los canales diplomáticos con 6 meses de antelación.

4.3. CONVENIO CON KAZAJSTÁN

Entre los más de 300 tratados y acuerdos firmados entre los dos Estados³², podemos destacar el Convenio de doble imposición firmado en Moscú el 18 de octubre de 1996 el cual contiene un total de 29 artículos (cuya estructura está disponible en el Anexo III), fue ratificado el 28 de abril de 1997 y entro en vigor el 29 de julio de 1997. Dicho tratado, realizado en dos ejemplares redactados tanto en ruso como en kazajo, siendo ambos

sus CDI han sido introducidas las denominadas limitation on benefits clauses (cláusulas LOB), cuyo fin es incrementar los requisitos para tener derecho a los beneficios del Convenio. De hecho, en la última actualización del Modelo de la OCDE que incorporó las cláusulas LOB se puede observar que estas siguen las que vienen en el Modelo EEUU 2016.

³² Listado completo de los CDI suscritos por Kazajstán está disponible en la página web del Comité de Ingresos Estatales del Ministerio de Finanzas: <http://kgd.gov.kz/ru>

auténticos, establece que en caso de discrepancias en su interpretación, el texto en ruso será decisivo.

En el artículo 1 se indica que el Convenio es aplicable a las personas residentes tanto de uno de los dos Estados como de ambos. En cuanto a los impuestos que comprende, tal y como se determina en el artículo 2, serán los impuestos sobre la renta y el capital de personas físicas y jurídicas recaudados por un Estado Contratante o sus unidades administrativas, así como los impuestos similares establecidos después de la firma del Convenio que se impongan además de los existentes o en lugar de los anteriores, en cuyo caso son las autoridades competentes quiénes notificarán a la otra parte sobre cambios sustanciales en la legislación tributaria

Las siguientes definiciones vienen desarrolladas en el artículo 3: "Kazajstán"; "Rusia"; "persona", entendiendo por ella una persona física, una empresa o cualquier forma de asociación de personas; "sociedad", considerando bajo este término cualquier asociación corporativa o unidad económica considerada a efectos de tributación (sociedad anónima, sociedad de responsabilidad limitada, etc.); "Estado Contratante"; "empresa de un Estado Contratante" y "empresa de otro Estado Contratante" significan respectivamente una empresa gestionada por un residente de un estado contratante y una empresa gestionada por un residente de otro estado contratante; "transporte internacional", que incluye transporte marítimo, fluvial, aéreo, ferroviario y por la carretera; "persona nacional"; "capital" hace referencia a bienes muebles e inmuebles, efectivo, instrumentos financieros, patentes, derechos de autor y similares; "autoridad competente". Cualquier término no definido tendrá el significado previsto en la legislación tributaria del Estado que aplica el Convenio.

El término "residente" que se encuentra determinado en el artículo 4 se desarrolla de manera similar al que vimos en el CDI entre Rusia y EEUU. Cabe añadir que de acuerdo al artículo 217 del Código Tributario de Kazajstán se considera un residente fiscal aquella persona que ha estado en el territorio kazajo al menos 183 días (incluidos los días de llegada y salida) en los 12 meses consecutivos finalizados en el periodo fiscal actual³³.

³³ Puede dar el caso de que una persona se encuentra menos de 183 días en el período fiscal (que coincide con el año natural), pero teniendo en cuenta el periodo de 12 meses, podrá sumar este número de días y ser considerado como residente fiscal. Por ejemplo, una persona empezó trabajar en Kazajstán en el año 2017, trabajo durante el año 2018 y salió del país a principios de 2019. Para determinar si la persona es residente fiscal se podrá tomar cualquier día del año 2019 que estuvo en Kazajstán y ver si en 12 meses anteriores ha estado al menos 183 días en total, en cuyo caso será considerado como residente fiscal de 2019.

En el artículo 5 se encuentra desarrollado el término “establecimiento permanente”, según el cual se trata de un lugar fijo (una fábrica, una oficina, un taller, una mina, etc.), a través del cual una persona realiza toda o parte de su actividad empresarial. Bajo este término también se entiende, siempre y cuando tengan una duración superior a 12 meses, las siguientes actividades: una obra de construcción, montaje o instalación, una plataforma para la explotación de recursos naturales, la prestación de servicios, incluyendo los de consultoría, realizados a través de empleados contratados por el residente para tales fines. Por otro lado, dicho término no ampara las siguientes disposiciones: uso de instalaciones con el fin de almacenar o entregar productos o bienes de la empresa, mantener las existencias de los productos de la empresa con el fin de que sean procesados por otra empresa; etc. El término “establecimiento permanente” se aplica en caso de que una persona, que no sea un agente independiente, actúa en nombre de la empresa y no está limitada por disposiciones anteriormente descritas.

Las disposiciones referentes a la renta y capital se desarrolla en los artículos de 6 a 21, entre cuales están las “rentas inmobiliarias”, los “beneficios de la actividad empresarial”, las “empresas asociadas”, el “transporte internacional”, etc. Los artículos 10 “Dividendos”, el 11 “Intereses” y 12 “Royalties” determinan que los mismos podrán estar sujetos a la tributación tanto en Estado de residencia como en el Estado de la fuente conforme a su legislación tributaria, en cuyo caso el tipo impositivo no excederá el 10% del importe total de dividendos, intereses o royalties respectivamente.

La eliminación de la doble imposición lo determina el artículo 23, según el cual se utilizará el método de imputación ordinaria en Rusia (un residente ruso que tributa por impuesto sobre la renta o capital en Kazajstán, podrá deducir su importe sobre el mismo impuesto en Rusia y que no podrá exceder el impuesto ruso calculado sobre dicha renta o capital) y en caso de Kazajstán, se hará de la siguiente manera: a) método de imputación ordinaria y b) si un residente kazajo tributa por la renta o capital sólo en Rusia, se podrá incluir dicha renta o capital para determinar la base impositiva, pero solo para establecer un impuesto sobre la renta o capital sujeto a tributación en Kazajstán.

En las disposiciones especiales del Convenio podemos observar la “no discriminación”, el “acuerdo mutuo”, presentar su disconformidad en un plazo de 3 años desde la notificación de una imposición que no está de acuerdo con las disposiciones del Convenio, el “intercambio de información” referente a los impuestos comprendidos en el

presente acuerdo, la información será utilizada por las autoridades administrativas y por los tribunales, pudiendo revelarla en procedimientos judiciales públicos o en decisiones legales, y las “misiones diplomáticas”.

Por último, en las disposiciones finales se encuentra el artículo 28, en el cual se establece la “entrada en vigor” del Convenio y en el artículo 29 se determina su “terminación”, así cualquiera de las partes podrá rescindir el Convenio una vez transcurrido 5 años desde su entrada en vigor mediante un aviso oficial por escrito a través de los canales diplomáticos con al menos 6 meses de finalización de cualquier año natural.

4.4. CONVENIO CON ESPAÑA

Las relaciones entre España y Rusia aunque se remontan varios siglos atrás, siempre se desarrollaban con cierta dificultad en gran parte debido a su posición geográfica. Su mayor acercamiento comenzó a producirse con los avances tecnológicos del siglo XX con el consiguiente establecimiento de relaciones diplomáticas en 1933, interrumpidos tras la Guerra Civil española en 1939, que volvieron a restaurarse posteriormente en 1977 con la antigua URSS. Entre ambas países comenzaron a firmarse distintos tratados económicos y culturales, entre los cuales también se encuentra el convenio para evitar la doble imposición firmado el 1 de marzo de 1985 entre la URSS y España (los CDI con países de la UE nacieron en la década de los 80). Con la posterior disolución de la Unión Soviética y el comienzo de la construcción de una economía de mercado en Rusia, se hizo evidente la naturaleza arcaica de los acuerdos fiscales entre la URSS y los países de la UE, de modo que surgió la necesidad de realizar cambios para eliminar la doble imposición de acuerdo con los cambios de la época. De modo que el 16 de diciembre de 1998 se firma en Madrid el CDI entre el Gobierno del Reino de España³⁴ y el Gobierno de la Federación Rusa, entrando en vigor el 13 de junio de 2000.

El Convenio contiene un total de 29 artículos, seguido por un Protocolo que forma parte del CDI y cuya estructura está disponible en el Anexo IV, está hecho en doble ejemplar redactados en ruso, español e inglés siendo todos los textos auténticos, en caso de discrepancias en la aplicación del acuerdo es el texto en inglés el decisivo.

El ámbito de aplicación del Convenio viene comprendido por las siguientes disposiciones: el artículo 1 “Personas comprendidas” indica que el Convenio es aplicable a

³⁴ El listado completo de los convenios suscritos por España se encuentra disponible en la página web de Agencia Tributaria: <https://www.agenciatributaria.es/>

los residentes de uno de los dos Estados o de ambos y el artículo 2 “Impuestos comprendidos” se refiere a los impuestos sobre la renta de personas físicas, sobre el beneficio de las sociedades y sobre el patrimonio, incluyendo en el caso de España, los impuestos locales que gravan la renta y el patrimonio por último, se añade que el acuerdo será aplicable también a los impuestos de naturaleza análoga que pueden ser establecidos después de la firma del Convenio.

En el artículo 3 “Definiciones generales” vienen desarrolladas los siguientes términos: “España”; “Rusia”; “Estado contratante”; “persona”, sea una persona física, sociedad o asociación de personas; “sociedad”, comprende una persona jurídica; “empresa de un Estado Contratante” y “empresa de otro Estado Contratante”; “nacional” que, o bien se refiere a una persona física que tiene la nacionalidad de un Estado contratante, o bien, una persona jurídica, sociedad personalista o asociación constituida de acuerdo con las leyes de un Estado contratante; “transporte internacional”, que comprende transporte marítimo y aéreo; “autoridad competente”; por último, cualquier otro término no definido se interpretará conforme la legislación en materia fiscal del Estado que aplica el Convenio.

El siguiente artículo 4 “Residente” se desarrolla de manera similar a los CDI vistos anteriormente, incluir que se considera un residente fiscal en España aquella persona que ha estado en el territorio español más de 183 días durante el año natural. En el artículo 5 “Establecimiento permanente” viene definido de manera similar al del visto en CDI firmado entre Rusia y EEUU, con excepción a lo relativo a una obra de construcción, montaje o instalación, que en caso de España para considerarse “establecimiento permanente” si su duración es superior a 12 meses.

En los artículos 6 a 21 viene las disposiciones referentes a las “rentas inmobiliarias”, los “beneficios empresariales”, las “participaciones de consejeros”, las “pensiones”, etc. El artículo 10 “Dividendos” prevé la posibilidad de que los mismos podrán someterse a la imposición en el Estado de residencia, así como en el Estado de la fuente, en cuyo caso el impuesto exigido no podrá exceder: a) 5% del importe bruto de los dividendos con las siguientes condicionantes: 1) que el beneficiario sea una sociedad que ha invertido al menos 100.000 ECU³⁵ (o su equivalencia en otra unidad monetaria) en el capital de la sociedad pagadora de dividendos y 2) que estén exentos de tributación en el Estado de residencia; b)

³⁵ Hace referencia a la unidad monetaria europea utilizada desde 1979 hasta 1998, que fue sustituido por el Euro en 1999.

10% del importe bruto si se cumpla una de las dos condiciones anteriores; c) 15% del importe bruto en el resto de los casos. Los artículos 11 “Intereses” y 12 “Royalties” podrán estar sujetos a la tributación en ambos Estados de residencia y de la fuente, en este último el impuesto exigido no excederá el 5% del importe bruto de los intereses y los royalties.

En artículo 23 “Métodos para eliminar la doble imposición”, según el cual en España se pueden aplicar las siguientes opciones: a) método de imputación ordinaria; b) en caso de dividendos, si se posee al menos el 25% del capital social de la sociedad residente en Rusia que paga dividendos o el porcentaje menor, si así determina la legislación española, para la determinación de la deducción se tendrá en cuenta el impuesto satisfecho por la sociedad rusa respecto de los beneficios con cargo a los cuales se pagan los dividendos, en la cuantía correspondiente a tales dividendos, siempre que dicha cuantía se incluya, a estos efectos, en la base imponible de la sociedad que los percibe, la deducción no podrá exceder de la parte del impuesto calculado antes de la deducción, correspondiente a las rentas de Rusia y será necesario que la participación en la sociedad pagadora se mantenga de forma ininterrumpida, al menos, durante el año anterior al día en que sea exigible el dividendo; c) si las rentas obtenidas estén exentas de tributación en España, se podrá incluir dicha renta o capital para establecer el impuesto sobre resto de las rentas o el capital. En cuanto a Rusia, se utilizará el método de imputación ordinaria.

En las disposiciones especiales del Convenio podemos observar la “no discriminación”, el “acuerdo mutuo”, el “intercambio de información” y las “misiones diplomáticas”, que sigan las disposiciones del Modelo de la OCDE. En cuanto a las disposiciones finales, la “entrada en vigor” (artículo 28) del Convenio, con el cual se dejará de aplicar el CDI suscrito con la URSS y, por último, el artículo 29 “Denuncia” en cuyo caso el acuerdo dejará de emplearse, la misma se hará mediante los canales diplomáticos por escrito una vez transcurrido 5 años desde la entrada en vigor del Convenio y con al menos 6 meses de finalización de cualquier año natural.

5. LOS ARANCELES EN RUSIA

El comercio internacional supone un efecto más de la globalización, contribuyendo a la riqueza de los países, el cual representa el 80% de toda la economía mundial teniendo en cuenta las importaciones y las exportaciones de productos y servicios entre los diferentes Estados y sus mercados. Su regulación viene dada por los acuerdos bilaterales y multilaterales

celebrados con el fin de favorecer el comercio entre los países que los suscriban y por la legislación interna en materia arancelaria y no arancelaria con el fin de controlar y/o restringir la entrada de determinados bienes desde otros países protegiendo así la producción nacional convirtiéndose en una fuente de ingresos para el Estado.

En lo que respecta a Rusia, tras la disolución de la URSS, se aplicaba el Código Aduanero de la Unión Soviética y la Ley Arancelaria, ambas de 1991, teniendo en consideración aquellas disposiciones que no contradecían a las nuevas regulaciones de carácter transitorio referente a las aduanas, hasta la adopción de un nuevo marco legal aduanero, el Código Aduanero de 1993 (sustituido posteriormente por el Código Aduanero de 2003) y la Ley sobre Aranceles de Aduanas del 21 de mayo de 1993. En su conjunto, estas normas reguladoras permitieron el desarrollo y la formación de relaciones económicas con el exterior y la integración de Rusia en la economía mundial. Posteriormente en el 2010, Rusia, Kazajistán y Bielorrusia formaron la Unión Aduanera, con la cual comenzaron a aplicar un Arancel Aduanero Común³⁶ con la creación del denominado Código Aduanero de la Unión Aduanera. El 29 de mayo de 2014, los tres Estados firmaron en Astana (Kazajistán) el Tratado de la Unión Económica Euroasiática³⁷, que entró en vigor el 1 de enero de 2015, a la que se unieron Armenia y Kirguizia. Desde entonces empezaron a elaborar un nuevo Código Aduanero de la Unión Económica Euroasiática que fue firmado el 11 de abril de 2017 entrando en vigor el 1 de enero de 2018, se trata de una regulación enfocada al uso de nuevas tecnologías para trámites aduaneros, agilizándolos y prescindiendo del uso de papel, simplificando los procedimientos aduaneros lo que permite un ahorro significativo de recursos y tiempo a las empresas.

El nuevo Código Aduanero establece unas normas de referencia por las que debe regirse la legislación nacional de los estados miembros de la UEE, por lo que el 4 de septiembre de 2018 entro en vigor la Ley Federal N°289 Sobre la Regulación Aduanera en la Federación de Rusia y Modificaciones en Actos Legislativos de la Federación de Rusia. Dicha ley establece las características de la regulación aduanera en Rusia de acuerdo con lo dispuesto en el Código, con el fin de mejorar el funcionamiento de las aduanas y simplificar

³⁶ Una reglamentación arancelaria que comprende un conjunto de tarifas arancelarias de importación en el territorio aduanero de la Unión Económica Euroasiática (UEE) de terceros países, sistematizado de acuerdo con la Nomenclatura unificada de las mercancías del comercio exterior de la UEE está disponible en la página web del Comisión Económica Euroasiática: <http://www.eurasiancommission.org/ru>

³⁷ Creado con el fin de aumentar la cooperación y competitividad de economías de los países miembros garantizando la libre circulación de bienes y servicios, capital y trabajo.

las operaciones aduaneras y crear las condiciones para el desarrollo de la actividad económica exterior, etc.

El Código Aduanero contiene nueve secciones y sesenta y un capítulo donde se desarrollan las disposiciones generales, pagos en la aduana, procedimiento y control aduanero, etc. De acuerdo con el artículo 46 del Código Aduanero los pagos aduaneros pueden ser derechos de aduana sobre la importación y la exportación, impuesto sobre el valor añadido, accisas (los impuestos especiales) y tasas aduaneras.

Los aranceles de importación son tributos que gravan la entrada de mercancías en el territorio aduanero de la UEE y vienen determinadas por el Arancel Aduanero Común de la Unión Económica Euroasiática. Existen 3 tipos de gravamen: ad valorem, específicos y combinados que dependerán del tipo del bien importado y del país de origen. Existen las denominadas preferencias arancelarias (posibilidad de disminución del tipo impositivo e incluso una exención de pago) para determinados tipo de bienes, como la ayuda humanitaria, equipos médicos, transporte de bienes de refugiados, etc. o para determinados países en vías de desarrollo, con el fin de proporcionarles una posición más ventajosa respecto a los países desarrollados.

Los aranceles de exportación son tributos que gravan exportación generalmente de materias primas nacionales, tales como petróleo, gas natural, madera, etc., cuyos tipos impositivos pueden ser específicos, ad valorem y combinados los cuales están regulados por la legislación nacional de los Estados miembros de la UEE. Por regla general, suelen presentar una medida temporal para aumentar los precios mundiales, restringir salida de determinados bienes o regular la balanza comercial, aunque su fin principal es recaudatorio. Por poner un ejemplo, exportación de gas natural está sujeta al 30% sobre el valor en aduana.

Por otro lado, existen los denominados aranceles estacionales tanto de importación como de exportación los cuales se introducen en una época determinada y no puede exceder de los seis meses. Su aplicación reemplaza de manera temporal los tipos impositivos habituales y viene ser una medida de apoyo para el sector agrícola sobre todo.

El Impuesto sobre el valor añadido de las mercancías importadas, se aplica sobre la suma del valor en aduana, aranceles y accisas, cuya regulación viene determinada por el capítulo 21 del Código Tributario Ruso. Los tipos impositivos del IVA son el 0% para los productos exportados o destinados para uso oficial de delegaciones diplomáticas y consulares;

el 10% para productos para niños, alimentos, medicamentos, etc. y el 20% para el resto de los bienes y servicios.

Las accisas son los impuestos especiales aplicados a la importación de mercancías en el territorio aduanero sobre determinados tipos de bienes, como el alcohol, el tabaco, los automóviles, etc. Su regulación se encuentra en el capítulo 22 del Código Tributario de Rusia, según el cual los tipos impositivos pueden ser específicos, *ad valorem* y combinados.

La tasa de formalización aduanera, de acuerdo con el artículo 47 del Código, son los pagos obligatorios por la realización de las operaciones aduaneras de exportación e importación, cuyos tipos de gravamen los determinan las leyes de los Estados miembros de la UEE. Así pues, de acuerdo con el artículo 37 de la Ley Federal N°289, las tasas aduaneras son los siguientes: por servicio de escolta aduanera (cuyo importe dependerá de la distancia y tipo de transporte a escoltar, que varía entre 2.000 y 20.000 rublos), por almacenamiento (entre 1 y 2 rublos al día por cada 100 kg de peso de la mercancía a almacenar) y por la formalización aduanera de mercancías importadas en este caso el importe de la tasa dependerá del valor aduanero de la mercancía que va desde 375 rublos, para bienes cuyo valor en aduana no supere los 200.000 rublos hasta los 22.500 rublos, para bienes cuyo valor en aduana supere los 10 millones de rublos.

Es importante añadir aquí que además de los tributos que acabamos de señalar, existen otros tipos de pagos en aduana como derechos especiales de protección, antidumping y compensatorios, los cuales están regulados de acuerdo a los tratados internacionales o la legislación nacional de los Estados miembros de la UEE y que se establecen por un tiempo determinado en relación con bienes importados para proteger los intereses económicos del país. Los derechos especiales se utilizan cuando la cantidad de bienes importados perjudica a los productores nacionales de los bienes similares. Los derechos antidumping se aplican cuando se importan bienes a un precio inferior al que se pueden adquirir en el mercado de su propio país. Los derechos compensatorios se utilizan en caso de que los bienes importados hayan sido subvencionados para su producción y disminuir su precio.

6. CONCLUSIONES

El Sistema Tributario ruso está estructurado por el Código Tributario y una diversa legislación federal y regional regulatoria de determinados tributos, así como otros actos

normativos en materia fiscal. A pesar de haber adoptado un documento legislativo único, la regulación tributaria se encuentra en continuo proceso de desarrollo debido a las constantes modificaciones en la legislación existente, de ahí la multitud de actos legislativos, que entorpecen el sistema fiscal existente.

Otra clara desventaja es su ambigüedad, llegando ser en algunos casos contradictorios, sobre todo en la primera década de su desarrollo, debido a un drástico cambio económico y fiscal que tuvo lugar en el país después de la disolución de la URSS.

En cuanto a los tributos, corresponde indicar que se clasifican en directos (IRPF, Impuesto sobre Sociedades, Impuestos sobre bienes inmuebles de personas físicas y jurídicas) e indirectos (IVA, accisas, aranceles), de forma muy similar a los que podemos encontrar en los países de la Unión Europea.

Destacar, que los tipos impositivos del IVA son inferiores a los que nos podemos encontrar en España, al igual que ocurre con los tipos de gravamen de IRPF y del Impuesto sobre Sociedades, lo que puede favorecer las inversiones en Rusia. Por otro lado, existen numerosos incentivos fiscales para atraer la inversión hacia proyectos de gran envergadura o de zonas económicas especiales (creados para contribuir al desarrollo socioeconómico de regiones concretas y aumentar la competitividad de sus industrias), que vienen a ser tipos impositivos bajos o incluso exención de los mismos durante un tiempo determinado, así como beneficios fiscales y tratados internacionales para evitar la doble imposición internacional.

Como se ha visto el Modelo de la OCDE se encuentra en el proceso de constante actualización, para adaptarse a los cambios económicos, tecnológicos y fiscales de los diferentes países y cuyos objetivos no son solamente evitar una doble imposición, sino prevenir también el fraude y la evasión fiscal, así como contribuir a las relaciones económicas y comerciales entre los países. Este Modelo es ampliamente utilizado en distintos tratados para evitar la doble imposición, hecho que nos confirma los convenios que hemos visto, aunque el Convenio EEUU-Rusia difiere en parte sobre todo en lo que respecta a la “limitación de los beneficios”, debido a que se utilizó el Modelo de EEUU en lugar de el de la OCDE aunque hoy en día este último también ha introducido esta limitación al incorporar las Acciones del Plan BEPS. En lo referente a los diferentes métodos de eliminación de la doble imposición, podemos destacar el uso del método de imposición ordinaria, aunque si bien cada Estado lo redacta de manera distinta y por separado, este hecho se debe a la búsqueda de una

mayor claridad para los residentes de los países firmantes. De los tres convenios vistos y sin entran mucho en detalle, podemos destacar que el Convenio EEUU- Rusia es más ventajoso respecto a otros dos, sobre todo por parte de EEUU, ya que es aplicable a todos sus ciudadanos o residente legales independientemente del número de días de permanencia en el territorio de los EEUU, así como los Intereses y Royalties que solo pueden ser gravados en el Estado de Residencia.

Referente al sistema arancelario, podemos destacar que el marco legal en materia aduanera comprende el Código Aduanero de la Unión Económica Euroasiática, los tratados internacionales, la Ley Federal Sobre la Regulación Aduanera, el Código Tributario y los actos legislativos de la Federación de Rusia. Dicho marco normativo tuvo que adaptarse a los cambios producidos en la economía rusa, así como también a consecuencia de su posterior integración, primero en la Unión Aduanera y posteriormente en la UEE y el libre comercio entre sus Estados miembros, responsable también de regular los intercambios comerciales con terceros países mediante aplicación de aranceles y otros pagos aduaneros.

BIBLIOGRAFÍA

Borzunova, O.A. (2010) *Código Tributario de la Federación de Rusia desde sus inicios hasta la actualidad*, Litres.

Calderón Carrero, J.M. y Martín Jiménez, A.J. (2019) “Los tratados internacionales. Los convenios de doble imposición en el ordenamiento español: naturaleza, efectos, interpretación e impacto del Proyecto OCDE/G20 BEPS a la luz del Convenio Multilateral frente a la Erosión de Bases Imponibles y la Transferencia de Beneficios”, en Calderón Carrero et al., *Convenios de doble imposición: el impacto BEPS. Análisis y evolución de la red española de tratados fiscales*, Madrid, Wolters Kluwer. Disponible online: <https://laleydigital.laleynext.es>

Calderón Corredor, Z. (2015) “Doble imposición internacional y los convenios para evitarla o reducirla”, *Aspectos fiscales de la movilidad internacional de los recursos humanos*, Dykinson, p.50.

Cubero Truyo, A. y Díaz Ravn, N. (2012) *Convenios para evitar la doble imposición suscritos por España y Modelo de la OCDE*, Valencia, Tirant lo Blanch, pp. 270-292

Deren, B. I. y Deren, A. B. (2019) *Economía y negocios internacionales*, Moscú, Urait.

Efimova, E.G. y Pospelova, E.B. (2019) *Tributación en la Federación Rusa*, Moscú, Instituto de civilizaciones mundiales.

Falcón y Tella, R. y Pulido Guerra, E. (2010) *Derecho fiscal internacional*, Madrid, Marcial Pons. Disponible online: <https://app--vlex--com.ujaen.debiblio.com/>

Goncharenko, L.I. (2019) *Impuestos y sistema tributario en la Federación Rusa*, Moscú, Urait.

Gregoryev, A.S. (2020) *Compensación de un impuesto extranjero para eliminar la doble imposición internacional*, Ekaterimburgo.

Kastanova, E.D. (2014) *Marco legal para cooperación internacional para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal* (Tesis Doctoral), Moscú, Instituto Estatal de Relaciones Internacionales de Moscú.

Lazurina, O.M. (2014) *Impuestos y la tributación*, Yaroslavl.

Mecanismos incentivos (impuestos y otros aspectos) para la inversión directa y de riesgo. Oportunidades y perspectivas, aplicación legal, ofertas justificadas, (2015), Moscú, Russian Venture Company (RVC).

Montaño Galarza, C. (2006) *Manual de derecho tributario internacional*, Quito, Corporación Editora Nacional. Disponible online: <https://app--vlex--com.ujaen.debiblio.com/>

OCDE (2017), *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio: Versión Abreviada 2017*, Instituto de Estudios Fiscales. Disponible online: <https://www.oecd-ilibrary.org/>

Ribes Ribes, A. (2003) “Los convenios modelo de la OCDE para evitar la doble imposición internacional”, *Los convenios para evitar la doble imposición internacional: interpretación, procedimiento amistoso y arbitraje*, Madrid, Edersa. Disponible online: <https://app--vlex--com.ujaen.debiblio.com/>

Vega Borrego, F.A. (2018) “El treaty shopping y las cláusulas de limitación de beneficios en los convenios para evitar la doble imposición: incidencia del proyecto BEPS de la OCDE y del modelo de convenio de Estados Unidos”, Blog de la Facultad de Derecho. Universidad Autónoma de Madrid. Disponible online: <http://www.blog.fder.uam.es/>

Convenios de doble imposición consultados

Convenio entre la Federación de Rusia y Estados Unidos de América para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio y Protocolo, hecho en Washington el 17 de junio de 1992. Disponible online: <https://www.irs.gov> y <https://www.nalog.ru>

Convenio entre el Gobierno de la República de Kazajstán y el Gobierno de la Federación Rusa para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio, hecho en Moscú el 18 de octubre de 1996. Disponible online: <http://kgd.gov.kz> y <https://www.nalog.ru>

Convenio entre el Gobierno del Reino de España y el Gobierno de la Federación Rusa para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio y Protocolo, hecho en Madrid el 16 de diciembre de 1998. Disponible online: <https://www.boe.es/> y <https://www.nalog.ru>

Normativa

Código Aduanero de la Unión Económica Eurasiática, disponible online: <http://www.eurasiancommission.org/ru>

Código Tributario de la Federación de Rusia Parte I, disponible online: <https://www.nalog.ru>

Código Tributario de la Federación de Rusia Parte II, disponible online: <https://www.nalog.ru>

Código Tributario de Kazajstán, disponible online: <http://kgd.gov.kz>

Ley Federal N°289 Sobre la Regulación Aduanera en la Federación de Rusia y Modificaciones en Actos Legislativos de la Federación de Rusia, disponible online: <https://www.nalog.ru>

Páginas web consultadas

Agencia Tributaria de Gobierno de España: <https://www.agenciatributaria.es/>

Comisión Económica Euroasiática: <http://www.eurasiancommission.org/ru>

Comité de Ingresos Estatales del Ministerio de Finanzas de Kazajstán: <http://kgd.gov.kz/ru>

Ministerio de Finanzas de Federación Rusa: <https://www.minfin.ru/ru/>

Servicio Federal de Aduanas de Rusia: <http://customs.ru/>

Servicio Federal de Tributos de Rusia: <https://www.nalog.ru/rn77/>

Servicio de Impuestos Internos de EEUU (IRS): <https://www.irs.gov>

ANEXO I ESTRUCTURA DEL MODELO DE LA OCDE

Título y Preámbulo

Capítulo I Ámbito de aplicación del convenio

Artículo 1. Personas Comprendidas

Artículo 2. Impuestos comprendidos

Capítulo II Definiciones

Artículo 3. Definiciones generales

Artículo 4. Residente

Artículo 5. Establecimiento permanente

Capítulo III Imposición de las rentas

Artículo 6. Rentas inmobiliarias

Artículo 7. Beneficios de las actividades económicas

Artículo 8. Transporte internacional marítimo y aéreo

Artículo 9. Empresas asociadas

Artículo 10. Dividendos

Artículo 11. Intereses

Artículo 12. Royalty

Artículo 13. Ganancias de capital

Artículo 14. [Suprimido]

Artículo 15. Renta del trabajo por cuenta ajena

Artículo 16. Honorarios de consejeros

Artículo 17. Artistas y deportistas

Artículo 18. Pensiones

Artículo 19. Función pública

Artículo 20. Estudiantes

Artículo 21. Otros ingresos

Capítulo IV Imposición del patrimonio

Artículo 22. Patrimonio

Capítulo V Métodos para eliminar la doble imposición

Artículo 23A. Método de exención

Artículo 23B. Método de imputación o de crédito fiscal

Capítulo VI Disposiciones especiales

Artículo 24. No discriminación

Artículo 25. Procedimiento amistoso

Artículo 26. Intercambio de información

Artículo 27. Asistencia en la recaudación de impuestos

Artículo 28. Miembros de misiones diplomáticas y de oficinas consulares

Artículo 29. Derecho a los beneficios del Convenio

Artículo 30. Extensión territorial

Capítulo VII Disposiciones finales

Artículo 31. Entrada en vigor

Artículo 32. Denuncia

ANEXO II ESTRUCTURA CDI ENTRE EEUU Y RUSIA

Título y Preámbulo

Artículo 1. Ámbito de aplicación

Artículo 2. Impuestos comprendidos

Artículo 3. Definiciones generales

Artículo 4. Residente

Artículo 5. Establecimiento permanente

Artículo 6. Beneficios de las actividades económicas

Artículo 7. Ajuste de ingresos en los casos en que unas personas participan, directa o indirectamente, en la administración, control o capital de otras personas.

Artículo 8. Transporte internacional marítimo y aéreo

Artículo 9. Rentas inmobiliarias

Artículo 10. Dividendos
Artículo 11. Intereses
Artículo 12. Royalty
Artículo 13. Servicios personales independientes
Artículo 14. Renta del trabajo por cuenta ajena
Artículo 15. Honorarios de directores
Artículo 16. Función pública
Artículo 17. Pensiones
Artículo 18. Estudiantes e investigadores
Artículo 19. Otros ingresos
Artículo 20. Limitación de beneficios
Artículo 21. Patrimonio
Artículo 22. Eliminación de doble imposición
Artículo 23. No discriminación
Artículo 24. Procedimiento de mutuo acuerdo
Artículo 25. Intercambio de información
Artículo 26. Miembros de misiones diplomáticas y de oficinas consulares
Artículo 27. Entrada en vigor
Artículo 28. Terminación

ANEXO III ESTRUCTURA CDI ENTRE RUSIA Y KAZAJSTÁN

Título y Preámbulo

Artículo 1. Personas Comprendidas
Artículo 2. Impuestos comprendidos
Artículo 3. Definiciones generales
Artículo 4. Residente
Artículo 5. Establecimiento permanente
Artículo 6. Rentas inmobiliarias
Artículo 7. Beneficios de las actividades económicas
Artículo 8. Transporte internacional
Artículo 9. Empresas asociadas
Artículo 10. Dividendos

Artículo 11. Intereses
Artículo 12. Royalty
Artículo 13. Ganancias de capital
Artículo 14. Servicios personales independientes
Artículo 15. Renta del trabajo por cuenta ajena
Artículo 16. Honorarios de directores
Artículo 17. Artistas y deportistas
Artículo 18. Pensiones
Artículo 19. Función pública
Artículo 20. Estudiantes
Artículo 21. Otros ingresos
Artículo 22. Patrimonio
Artículo 23. Eliminación de doble imposición
Artículo 24. No discriminación
Artículo 25. Procedimiento amistoso
Artículo 26. Intercambio de información
Artículo 27. Miembros de misiones diplomáticas y de oficinas consulares
Artículo 28. Entrada en vigor
Artículo 29. Terminación

ANEXO IV ESTRUCTURA CDI ESPAÑA Y RUSIA

Título y Preámbulo

Artículo 1. Personas Comprendidas
Artículo 2. Impuestos comprendidos
Artículo 3. Definiciones generales
Artículo 4. Residente
Artículo 5. Establecimiento permanente
Artículo 6. Rentas inmobiliarias
Artículo 7. Beneficios de las actividades económicas
Artículo 8. Transporte internacional
Artículo 9. Empresas asociadas
Artículo 10. Dividendos

Artículo 11. Intereses

Artículo 12. Royalty

Artículo 13. Ganancias de capital

Artículo 14. Servicios personales independientes

Artículo 15. Renta del trabajo por cuenta ajena

Artículo 16. Honorarios de consejeros

Artículo 17. Artistas y deportistas

Artículo 18. Pensiones

Artículo 19. Función pública

Artículo 20. Estudiantes

Artículo 21. Otros ingresos

Artículo 22. Patrimonio

Artículo 23. Métodos para eliminar la doble imposición

Artículo 24. No discriminación

Artículo 25. Procedimiento amistoso

Artículo 26. Intercambio de información

Artículo 27. Miembros de misiones diplomáticas y de oficinas consulares

Artículo 28. Entrada en vigor

Artículo 29. Denuncia