

Convenios para Evitar la Doble Imposición en el Ordenamiento Legal de China*

Wuyao Weng¹

1. Introducción

El primer convenio tributario de China fue concluido con Japón en 1983, por ahora China ha desarrollado una de las redes de convenios tributarios más extensa del mundo, con 100 convenios internacionales dos acuerdos tributarios (firmados entre China, Hong Kong y Macao)² y un acuerdo tributario (firmado por China y Taiwán)^{3 4}. A través de esta red de convenios, China ha sido capaz de definir y defender las fronteras de su base imponible. Sin embargo, de cara a las funciones de los tratados tributarios definidores de las fronteras de la base tributaria a un nivel internacional, la jurisdicción tributaria de uno de los países sobre sus ingresos bajo su legislación tributaria nacional ha sido limitada. Como resultado, para los Estados contrapartes, la delimitación de la base tributaria entre ellos y China depende, en gran medida, de la eficacia de los tratados tributarios en el Ordenamiento legal Chino. Además, debido al rápido desarrollo económico, los tratados tributarios han resultado constantemente modificados, con el resultado de que las delimitaciones de

* Cómo citar este artículo: W. WENG, *Convenios para Evitar la Doble Imposición en el Ordenamiento Legal de China*, Estudios Tributarios Europeos, núm. 1/2015, ste.unibo.it, pag. 56-85. Proyecto promovido por Scientific Research Foundation for Returning Overseas Chinese Scholars, Ministerio de Educación de China.

¹ Wuyao Weng, Profesor Asociado de Derecho Financiero y Tributario en in School of Civil, Commercial and Economic Laws at China University of Political Science and Law (CUPL). Traducido por Enrique Sánchez de Castro Martín-Luengo, becario FPU Universidad de Castilla-La Mancha.

² Como parte de un "one country, two tax systems" política, Hong Kong y Macau son Regiones Administrativas Especiales de China con un Sistema Legal y Tributario independiente.

³ Con las relaciones económicas entre China y Taiwan inestables, el acuerdo para evitar la doble imposición y promover la cooperación tributaria fue concluido el 25 de Agosto de 2015.

⁴ Véase página web de la Administración Tributaria Central de China.

la base tributaria de China están siendo modificadas. Siguiendo esta introducción, este artículo será dividido en dos secciones. La primera de ellas tratará sobre la experiencia china en especial a las relaciones entre el Derecho Internacional y el Derecho nacional en asunto tributarios, y una segunda sección sobre el impacto de los Modelos de la OCDE y de las Naciones Unidas en los tratados tributarios que China ha concluido y revisado en los últimos 32 años.

2. La relación entre el Derecho Internacional y el Derecho Doméstico en materia tributaria: la experiencia China

Con respecto a la relación entre el Derecho Internacional y el Derecho doméstico se destacan dos importantes teorías, el dualismo y el monismo. Generalmente, el dualismo afronta la diferencia entre el Derecho Doméstico y el Derecho Internacional y los trata como Ordenamientos legales separados reguladores de diferentes materias. Por otro lado, el monismo afronta la unidad del Derecho doméstico y del Derecho Internacional, tratándolos como sistemas unidos⁵. Pero, ni el dualismo ni el monismo dominan en China y la mayoría de la doctrina china adopta un punto de vista comprometido, ya que, de acuerdo a éstos, por un lado hay diferencias entre el Derecho Doméstico y el Derecho Internacional en las materias cubiertas, en las fuentes del derecho, procedimiento legislativo, etc., y por el otro lado, ellos no están en una absoluta oposición sino en una relación opuesta. Tanto el Derecho Doméstico como el Derecho Internacional manifiestan la voluntad del Estado y su implementación requiere de una coordinación⁶. La razón por la que la relación entre el Derecho nacional y el Derecho Internacional es interpretado de una forma

⁵ Véase C. DE PIETRO, *Tax Treaty Override*, Kluwer, 2014, pp. 17-19; C. YANG, *Jurisprudential Thinking about the Relationship between International Law and Domestic Law*, Presentday Law Science (Journal in Chinese), 3/2014, pp. 103-104.

⁶ Véase T. YINGXIA, *Relationship between International Law and Domestic Law and Application of International Treaties in Chinese Domestic Laws*, Social Science Front (Journal in Chinese), 1/2003, p. 177.

tan flexible está relacionado con el entendimiento dialéctico de la soberanía nacional en China, lo que significa que la soberanía nacional es sagrada e inviolable y el Derecho Internacional no puede violar el Derecho Nacional, por ello se evitan las interferencias en asuntos domésticos causadas por el Derecho Internacional. Sin embargo, la soberanía nacional es un concepto relativo y ningún país puede invocar el Derecho nacional como razón para no cumplir con sus obligaciones internacionales, con el objetivo de mantener el orden internacional. China no es la excepción, también porque China necesita integrarse en la comunidad internacional.

El compromiso es aparente en la posición de China sobre las dos cuestiones fundamentales, como se trató anteriormente (desde un punto de vista general hacia un análisis específico en materia tributaria), es decir, cómo el Derecho Internacional despliega sus efectos legales en el Derecho doméstico, y cómo el conflicto es resuelto entre el Derecho Internacional y el Derecho nacional en China.

2.1 El despliegue de los efectos legales en los Tratados Internacionales en el Ordenamiento Legal nacional

De acuerdo a la práctica internacional, hay dos vías básicas en las cuales los tratados internacionales logran sus efectos legales en el Ordenamiento legal interno de un país en concreto: transposición individual y automática incorporación. En el caso de la transposición individual, un tratado internacional no puede ser aplicado directamente en el Ordenamiento legal interno sino mediante una ley a través de la cual se transpone el tratado internacional en el Derecho doméstico. En el caso de una incorporación inmediata, una vez que el tratado internacional es firmado, el tratado automáticamente pasa a ser parte del Derecho doméstico y es aplicable directamente en el Ordenamiento legal interno sin necesidad de ser transpuesto. La elección de un país de transposición individual o automática

incorporación es, normalmente, determinado por la Constitución del país. Sin embargo, en China, no es posible encontrar ninguna disposición relevante en las cuatro constituciones aprobadas desde la fundación de la nueva China en 1949 o en la Ley sobre Procedimiento para la Conclusión de Tratados de 1990. Una posible razón parece ser la influencia de las Constituciones de la Unión Soviética antes de 1977, las cuales no contenían disposiciones sobre los efectos legales de los tratados internacionales en el Ordenamiento legal interno. Pero la razón más importante parecer ser el factor histórico. Siguiendo la Guerra del Opio de 1840, unos 100 años de historia semi-colonial, la vieja China firmó varios y diversos tratados. Con respecto a los tratados internacionales firmados antes de 1949, la nueva China adoptó un enfoque prudencial tratando con cada tratado internacional en base a sus méritos. Como resultado, el artículo 55 del Programa Común de la Conferencia Consultiva de la República Popular de China de 1949, una constitución temporal, estableció que *"the central people's government of the People's Republic of China shall examine the treaties and agreements concluded between the Kuomintang and foreign governments, and shall recognize, abrogate, revise, or renegotiate them according to their respective contents"*. Debido al hecho de que la Constitución de China no especifica cómo desplegar los efectos legales de los tratados internacionales, es necesario examinar la práctica china. En realidad, la principal vía adoptada por China para lograr la realización de los efectos legales de los tratados internacionales es la automática incorporación⁷ mientras que la transposición individual es adoptada en limitadas ocasiones en base a un acto legislativo individual, formulado de acuerdo a las condiciones nacionales de China, sin entrar en conflicto con el tratado internacional. Lo que se puede derivar de esto es que China está más influenciada por la doctrina monista, según la cual el tratado internacional no necesita ser

⁷ C. HANFENG et al., *Relationship between International Treaties and Domestic Law and China's Practice*, Tribune of Political Science and Law (Journal in Chinese), 2/2002, p. 117.

transpuesto en el Derecho doméstico y tiene efectos automáticos sobre el mismo (incorporación).

Primero, ejemplos de adopción de una incorporación automática desde varias fuentes legales distintas a la Constitución: 1) en términos de la ley, el artículo 142 de la Ley sobre las provisiones generales del Derecho Civil de 1986 establece *"If any international treaty concluded or acceded to by the People's Republic of China contains provisions differing from those in the civil laws of the People's Republic of China, the provisions of the international treaty shall apply, unless the provisions are ones on which the People's Republic of China has announced reservations"*;⁸ 2) en términos de regulación administrativa, el artículo 12 sobre las Disposiciones en materia de Administración sobre el Transporte Internacional Marítimo de Contenedores establece *"The containers used in maritime international container transport shall conform to the provisions and technical standards of the international organization for the standardization of containers, and also to the provisions of the pertinent international containers convention"*; 3) en términos de interpretación judicial, el artículo 112 de las Opiniones de la Corte Suprema de China de 1991 sobre cuestiones en materia de implementación de la Ley de Procedimiento Administrativo establece que *"When the documents need to be delivered to parties without domicile in China, the courts are able to use the ways provided in the international treaties concluded by China and countries where the addressees are"*. Además, China confirmó la automática incorporación del tratado internacional en una declaración diplomática. El 27 de abril de 1990, con en el examen del informe sobre la implementación en China del Tratado de las Naciones Unidas contra la Tortura y otros tratos crueles, inhumanos y degradantes, el representante chino respondió a la cuestión sobre la relación entre el referido Tratado y el Derecho nacional Chino, en los

⁸ Las palabras *"provisions of the international treaty shall apply"* implican la directa aplicabilidad del Tratado Internacional en material civil en China.

términos que siguen: *"according to Chinese laws, the treaties concluded by China shall be approved by the legislative authorities or state council; they become effective for China and the provisions of treaties can be applied directly without the need for transposition into domestic law"*.

Segundo, en los siguientes dos casos sobre la aplicación de los tratados internacionales concluidos por el gobierno chino, China formula nuevas leyes nacionales o modifica las actuales de acuerdo a los tratados internacionales 1) elaboración de la Ley sobre el Mar Territorial y la Zona Contigua de 1992 y la Regulación sobre los Privilegios Diplomáticos e Inmunidades de 1986;⁹ 2) la modificación de 2001 de la Ley de Marcas de 1990 y la modificación de 2000 sobre la Ley de Patentes de 1984, con la intención de cumplir con aquellos contenidos relevantes del Acuerdo sobre Materias relacionadas con los Derechos de Propiedad Intelectual.

2.2 Conflicto entre el Derecho Internacional y el Derecho doméstico: ¿Cuál tiene supremacía?

Con respecto a la segunda cuestión fundamental sobre la relación entre el Derecho Internacional y el nacional, de nuevo no es posible encontrar ninguna disposición relevante en la Constitución china. Sin embargo, debería tenerse en cuenta que en 1007 China firmó la Convención de Viena de 1969 la cual, expresamente, establece que un Estado no puede invocar su Derecho nacional como razón para no cumplir con sus obligaciones internacionales. Como resultado, este evidente principio de Derecho Internacionales es aceptado en China, y la práctica china confirma la supremacía del Derecho Internacional en la esfera interna, lo que significa que el Derecho Internacional prevalece sobre el Derecho doméstico en aquellos casos en los que aquel contiene disposiciones contrarias a éste último. Esta regla está establecida en muchas normas nacionales, tales

⁹ These domestic laws reflect the contents of the related international conventions.

como la Ley de Enjuiciamiento Criminal de 1996 (artículo 17), Código Penal de 1997 (artículo 9), Ley de Enjuiciamiento Civil de 1991 (artículo 238), Ley sobre Provisiones Generales de Derecho Civil de 1986 (artículo 142), Ley de Sucesiones de 1985 (artículo 36), Ley de Procedimiento Administrativo de 1989 (artículo 72), Ley de Propiedad Intelectual de 1990 (artículo 2), Ley de Patentes de 1992 (artículo 18,29 y 62), Ley de Marcas de 1993 (artículo 9) y Ley de Aduanas de 1987 (artículo 39).

Con respecto a la supremacía del Derecho Internacional en la esfera nacional, los siguientes puntos necesitan ser considerados: 1) la supremacía del Derecho Internacional puede ser considerada como el resultado de la aplicación del principio de *lex generalis non derogat legi speciali*, ya que, desde el Derecho doméstico, el Derecho internacional puede ser visto como derecho especial; 2) de acuerdo al artículo 7 de la Ley de Procedimiento para la Conclusión de Tratados, la ratificación de tratados y acuerdos sobre estipulaciones inconsistentes con el derecho chino deben ser resueltas por el Comité Permanente del Congreso Popular Nacional. . En las bases de esta disposición, la supremacía del tratado internacional puede ser considerada como resultado de la modificación del Derecho nacional por la Comisión Permanente del Congreso Popular a través de la ratificación de los tratados: 3) considerando la naturaleza de la Constitución, el status de los tratados internacionales nunca está por encima de la Constitución de China; 4) de acuerdo a la Ley sobre el Procedimiento para la Conclusión de Tratados, hay tres categorías de tratados: tratados ratificados por la Comisión Permanente del Congreso Popular, tratados ratificados por el Consejo de Estado y tratados ratificados por los Ministerios. Debido a la jerarquía del Derecho doméstico en China, la Constitución (aprobada por el Congreso Popular) está sobre la legislación ordinaria (aprobada por el Congreso Popular y el Comité Permanente), la legislación ordinaria prevalece sobre las regulaciones (aprobadas por el Consejo de Estado) y las regulaciones

prevalecen sobre las reglas departamentales (aprobadas por los Ministerios), es razonable concluir que a no ser que se disponga lo contrario en una norma específica, los tratados ratificados por los Ministerios prevalecen sólo por encima de las reglas departamentales, tratados ratificados por el Consejo de Estado prevalecen sólo por encima de las reglas departamentales y regulaciones, y los tratados por el Comité Permanente del Congreso Popular prevalecen sobre las reglas departamentales, regulaciones y legislación ordinaria.

2.3 Análisis específico de asunto tributarios

Con respecto a la relación entre el Derecho Internacional y el Derecho nacional en materia tributaria, la primera cuestión fundamental es relativamente simple: la práctica tributaria en China se corresponde con la práctica general. Como resultado, China adopta una incorporación automática para desplegar los efectos de los tratados tributarios internacionales en el Sistema tributario nacional. Sin embargo, la segunda cuestión fundamental es relativamente complicada: aunque en China la supremacía de los tratados tributarios ha sido respetada en la práctica en el caso de conflicto entre tratados tributarios y Derecho nacional, su validez es cuestionada. En otras palabras, ¿Es la supremacía de los tratados tributarios absoluta? De hecho, es razonable plantear tal cuestión en China, considerando las siguientes materias concernientes a los tratados y legislación tributaria.

Primero, los tratados tributarios tratan con problemas de doble imposición internación y anti-evasión/elusión en materia de impuestos sobre la renta. Sin embargo, en China aparte de la Ley sobre Recaudación Tributaria Administrativa de 2001 (artículo 91) como ley de procedimiento tributario general,¹⁰ sólo la Ley sobre el Impuesto sobre Sociedades de 2008 reconoce

¹⁰ Establece que *"Where the provisions of treaties or agreements on taxation concluded*

la supremacía de los tratados tributarios en caso de conflicto, estableciendo expresamente en el artículo 58 que *"Where provisions in the agreements on taxation concluded by the Government of the People's Republic of China with the governments of other countries are different from those of this Law, the provisions therein shall prevail"*. Además, la Ley sobre la Renta de las Persona Físicas de 1980, modificada seis veces, no establece tal regla.

Segundo, de acuerdo a la Constitución actual (Constitución de 1982), el Consejo de Estado ejercita la función de negociación de asuntos extranjeros y la conclusión de tratados y acuerdos con Estados extranjeros (Artículo 89, párr. 9) y el Comité Permanente del Congreso Popular ejercita la función sobre la decisión de la ratificación o derogación de los tratados e importantes acuerdos concluidos con otros Estados (artículo 67, párr. 14)¹¹. Sin embargo, en China, de acuerdo al artículo 7 de la Ley de Procedimiento para la Conclusión de Tratados, los tratados tributarios no están clasificados expresamente como tratados e importantes acuerdos mencionados en el artículo 67, párr. 14 de la Constitución¹². En la práctica, un tratado tributario es firmado por la Administración Tributaria Estatal (previamente por el Ministerio de Asuntos Exteriores) en representación del Consejo de Estado, con acta al Consejo de Estado¹³ y publicado en el boletín de la Administración Tributaria Estatal. Por ello, a diferencia del caso de tratados

between the People's Republic of China and other countries differ from those of this Law, the provisions of such treaties or agreements shall apply".

¹¹ Las mismas provisiones pueden encontrarse en la Ley sobre Procedimiento para la Conclusión de Tratados (artículo 3 y 7).

¹² Aquellos clasificados expresamente como tratados y acuerdos importantes mencionados en el artículo 67, párr. 14 de la Constitución incluyen (1) tratados de Amistad y cooperación, tratados de paz y tratados similares de naturaleza política; (2) tratados y acuerdos relacionado con delimitación territorial y líneas fronterizas; (3) tratados y acuerdos relacionados a las asistencia judicial y extradición; (4) tratados y acuerdos con estipulaciones sobre leyes de la Republica Popular de China; (5) tratados y acuerdos sujetos a ratificación según lo expuesto por las partes contratantes. Pero en atención a la importancia de la tributación para el gobierno nacional, los tratados tributarios deberían ser clasificados como tratados o acuerdos importantes conforme al artículo 67, párr.14 de la Constitución. Con respect a análisis relacionados, véase L. YONGWEI, *Important Convention and Unimportant Convention: Importance of Chinese—Foreign Tax Convention*, Tribune of Political Science and Law (Journal in Chinese), 5/2008, pp. 176-177.

¹³ Parece que no hay un procedimiento específico para la ratificación de tratados tributarios por el Consejo de Estado.

e importantes acuerdos mencionados en el artículo 67, pár. 14 de la Constitución, el Comité Permanente del Congreso Popular no determina la ratificación de los tratados tributarios, y los tratados tributarios no son publicados en el boletín del Comité Permanente del Congreso Popular. Además, se debería señalar que en los Tratados tributarios de China, no hay ninguna regla que establezca que el tratado está sujeto a ratificación. Como resultado, los tratados tributarios pueden ser vistos como convenios administrativos (ministeriales) con el problema del déficit democrático. La absoluta supremacía de los tratados tributarios sobre el Derecho doméstico (a no ser que se establezca en una ley específica) ratificados por el Congreso Popular no es un argumento convincente en este ámbito.

Tercero, a diferencia de las tradicionales áreas del derecho, como Derecho Penal, Derecho Civil y Derecho Administrativo, el Derecho Tributario necesita ser modificado e interpretado frecuentemente para poder mantener su estabilidad con respecto a la cambiante economía. Generalmente, el derecho tributario nacional es modificado en primer lugar y después los tratados tributarios son enmendados mediante el correspondiente protocolo o renegociación. Por ejemplo, después de la promulgación de la Ley del Impuesto de Sociedades de 2008, a través de la cual China reformó el Sistema Tributario sobre ingresos empresariales, los tratados originarios (como se describió) fueron completamente renegociados, no es fácil formular los protocolos o la completa renegociación, debido al hecho de que las actividades suponen la interacción de los dos países, y ello requiere su tiempo para la conclusión del proceso de renegociación. En este caso, hay necesidad de implementar la nueva ley tributaria nacional, incluso si ella contiene reglar incompatibles con los tratados no modificados. Esto es lógico y puede ser considerado como resultado de la aplicación del principio *lex posterior derogat priori*.

Cuarto, debido al hecho sobre que no es general la regla internacional

según la cual ningún país debe tomar medidas para eliminar la doble imposición, la naturaleza obligatoria de los tratados tributarios internacionales es débil y de hecho un país contratante puede terminar la implementación del tratado mediante la denuncia del mismo a la otra parte sin necesidad de justificación razón alguna. Por ejemplo, el artículo 29 del tratado China-Italia establece que *"This Agreement shall continue in effect indefinitely, but either of the Contracting States may, on or before the thirtieth day of June in any calendar year beginning after the expiration of a period of five years from the date of its entry into force, give written notice of termination to the other Contracting State through the diplomatic channel."*

Finalmente, algunos países, como Japón, aceptan la supremacía de los tratados tributarios en los casos de conflicto, pero en el interin, establecen también que el derecho nacional puede prevalecer sobre los tratados tributarios en casos en los que las provisiones de Derecho nacional son más favorables para el contribuyente que aquellas establecidas en el tratado¹⁴. En China, aunque no hay tal disposición en la ley tributaria positiva, en la práctica ésta no es descartada. Por ejemplo, generablemente los tratados tributarios imponen una retención sobre royalties a un tipo del 10%, pero el artículo 66 de las Reglas sobre la Implementación de la Ley sobre el Impuesto de Sociedades con inversiones extranjeras y sobre corporaciones extranjeras de 1991 (reemplazada por la Ley sobre el Impuesto de Sociedades de 2008) estableció que ciertos royalties están exentos del impuesto sobre la renta con la intención de atraer tecnología extranjera avanzada¹⁵ y en el caso de que estos royalties se paguen a empresas

¹⁴ L. YONGWEI, *Relationship between China's Tax Treaties and Domestic Tax Law*, Law Review (Journal in Chinese), 4/2006, p. 60.

¹⁵ Por ejemplo, royalties recibidos en la prestación de derechos de uso de las siguientes tecnologías con respect al desarrollo de importantes áreas científicas y tecnológicas: (a) producción tecnológica para los mayores y más avanzados equipamientos mecánicos y eléctricos; (b) tecnología sobre energía nuclear; (c) producción tecnológica a gran escala de circuitos integrados; (d) producción tecnológica para circuitos eléctricos integrados, microondas semiconductores y circuitos de microondas integrados, y producción tecnológica

extranjeras, no hay retención en la fuente.

En base al análisis anterior, es razonable concluir que la supremacía de los tratados tributarios no debería ser absoluta y en casos nacionales específicos el derecho nacional interno debería prevalecer sobre los tratados¹⁶. En base a esta conclusión, el artículo 91 de la Ley sobre la Recaudación Administrativa Tributaria de 2001 y el artículo 58 de la Ley sobre el Impuesto de Sociedades de 2008 podrían ser eliminadas y estados dos normas podrían introducir disposiciones más flexibles en el caso de conflicto entre el Derecho nacional y los tratados tributarios.

3. El impacto de los Modelos de la OCDE y de las Naciones Unidas en los tratados tributarios de China

El modelo de convenio de la OCDE se publicó en primer lugar en 196 (30 de julio)¹⁷ y aquel de las Naciones Unidas en 1989 (1 de enero)¹⁸. Como resultado, cuando China decidió introducir el sistema sobre impuesto sobre la renta y concluir tratados tributarios con países extranjeros a principios de 1980 después de la emisión de de la reforma del sistema económico y de la apertura de la economía hacia el mercado internacional, adoptando el modelo OCDE o aquel de las Naciones Unidas apareció ser la única opción viable, en vistas de que China estaba dispuesta de integrarse en la comunidad internacional consistente, principalmente, en países desarrollados, y estableciendo como país seguidor del régimen (tributario) internacional.

de electrones de microondas; (e) producción tecnológica para ordenadores de alta velocidad y microprocesadores; (f) tecnología de telecomunicaciones óptica; (g) tecnología de larga distancia, transmisión de corrientes de energía de alto voltage; y (h) tecnologías para la licuación, gasificación y utilización razonable del carbón.

¹⁶ Debería señalarse que también la necesidad de luchar en contra del anti-treaty shopping mediante reglas anti/abuso nacionales contribuyeron a lograr la conclusión anterior. Véase Liao Yixin, *Relationship between Convention for Avoiding Double Taxation and Domestic Tax Law*, International Taxation in China (Journal in Chinese), 11/1995, p. 21. As regards a detailed analysis of relationship between domestic anti-abuse rules and tax treaty provisions, see C. DE PIETRO, *Tax Treaty Override*, Kluwer, 2014, pp. 105-162.

¹⁷ The most La versión actual del Modelo OCDE es aquella consolidada de 2014.

¹⁸ La versión actual del Modelo de Convenio de las Naciones Unidas es aquella de 2011.

Es bien sabido que el Modelo de la OCDE es preferido por países It capital-exporting, porque se basa en la tributación en el lugar de residencia, y el Modelos de las Naciones Unidas es preferido por países capital-importing, porque se basa en la tributación en la fuente¹⁹. De hecho, bajo la presión de distintos intereses, generalmente la elección entre estos dos modelos no es simple, sino compleja, lo que significa que en un tratado tributario algunos artículos se basan en el Modelo de la OCDE y otros en aquel de las Naciones Unidas. Ciertamente, China no es la excepción. Además, en un mundo cambiante, y en particular considerando a China una economía en continuo cambio, la elección entre los dos modelos es variable. El siguiente análisis examina el impacto del Modelo de la OCDE y de las Naciones Unidas en la política sobre tratados tributarios en China.

3.1 Breves consideraciones sobre el desarrollo de los Tratados tributarios de China en una economía cambiante en las últimas tres décadas

Desde que China comenzó su transición hacia una economía de mercado en 1979, el país ha crecido a una media del 9.8%,²⁰ aunque la tasa de crecimiento ha ido disminuyendo desde 2010. Sin embargo, la tasa de crecimiento en 2014 fue relativamente anémica al 7.4%,²¹ como el Fondo Monetario Internacional dijo, este año China alcanzará a los Estados Unidos como la mayor economía mundial (de acuerdo al poder adquisitivo de las partes). Sin lugar a dudas, los tratados tributarios de China se han desarrollado en esta cambiante economía. De hecho, en los últimos 32 años desde el primer tratado chino, los desarrollos de los tratados pueden ser

¹⁹ W. CHENGYAO, *Making Greater Efforts to Revise International Models of Convention for Avoiding Double Taxation*, International Taxation in China (Journal in Chinese), 8/2008, p. 34. As regards an analysis of the main differences between OECD Model and UN Model, see M. LENNARD, *The UN Model Tax Convention as Compared with the OECD Model Tax Convention – Current Points of Difference and Recent Developments*, Asia-Pacific Tax Bulletin, January/February, 2009, pp. 4-11.

²⁰ Véase website of National Bureau of Statistics of China.

²¹ Véase website of National Bureau of Statistics of China.

divididos en tres etapas.

La primera etapa discurre entre finales de 1989 y principios de 1990. Es bien sabido que a principio de 1989 China introdujo un sistema sobre la tributación de la renta como parte del programa de reforma económico e implementó la política de apertura de la economía debido a la específica necesidad de capital extranjero y tecnología desarrollada. Como resultado, fue necesario eliminar la doble imposición como obstáculo tributario a los movimientos de capital y tecnología transfronterizos, y ello fue la principal razón por la que China concluiría tratados tributarios. En esta etapa, obviamente, la principal característica del flujo capital (y tecnología) fue la inversión desde países desarrollados, y los tratados tributarios de China fueron concluidos sólo con éstos. China concluyó un tratado con Japón en 1983, con Francia y Reino Unido en 1984, con Alemania en 1985, con Italia en 1986 y así sucesivamente. De hecho, el tratado entre China y Japón fue el modelo para los tratados con otros países desarrollados países miembros de la OCDE, siendo las variaciones entre países fueron mínimas. China se estableció en la posición de país capital-importing en la negociación de los tratados con países miembros de la OCDE. Por ello, China, por un lado, generablemente insistió más en tributación en la fuente y por otro lado requirió ventajas fiscales, dado que China introdujo muchas condiciones favorables en su sistema tributario nacional con la intención de atraer inversión extranjera. Como resultado, los tratados tributarios concluidos por China como país en desarrollo se basaron, principalmente, en el Modelo de las Naciones Unidas

La segunda fase discurrió entre mediados de 1990 al principio del siglo veintiuno. Después de casi veinte años con una alta tasa de crecimiento económico, China había acumulado una vasta cantidad de capital y en 1999 inició sus esfuerzos para promover la inversión en el extranjero. Este esfuerzo es conocido como Go Out Policy (también referida como Going

Global Strategy). En la persecución de dicha política, China introdujo muchos elementos para asistir a las empresas nacionales en el desarrollo de su estrategia global para explotar las oportunidades en la expansión en el mercado local e internacional. Por ello, la Go Out Policy requirió a China concluir más tratados con la finalidad de facilitar la inversión en el extranjero por empresas nacionales. En este momento, la inversión en el extranjero creció sorprendentemente, en particular en otros países en desarrollo. En 2009, el stock de inversión china en Asia, América Latina y África fue, respectivamente, de 185.5 billones de dólares, 30.6 billones de dólares y 9.3 billones de dólares, representando, respectivamente, el 75.5%, 12.5% y 3.8% de la inversión total en el extranjero. De hecho, en 2009, el stock de inversión china en países desarrollados fue de 18.17 billones de dólares, representando sólo un 7.4% del total²². Como resultado las características básicas del flujo capital (y tecnología) en esta etapa fueron como sigue: 1) con respecto al capital y tecnología, la inversión extranjera en China procedía principalmente de países desarrollados; 2) con respecto al capital, las inversiones de China al extranjero se destinaron principalmente a países en desarrollo. Además, los tratados tributarios concluidos por China en esta etapa fueron, principalmente, aquellos con países en desarrollo. Se debe señalar que por aquel entonces China aún seguía el modelo de país capital-importing en las negociaciones de tratados tributarios con estos países en desarrollo, y aquellos tratados estaban, aún, principalmente basados en el Modelo de las Naciones Unidas. Como país en desarrollo y con relaciones de amistad con otros países con las mismas características, China podría ser más comprensivo con las preocupaciones de los países capital-importing y por ello estar más dispuesto a conceder más tributación en la fuente que los típicos países miembros de la OCDE. Sin embargo, estos tratados tributarios persiguieron diversos objetivos de

²² Véase 2009 Statistical Bulletin of China's Outward Foreign Direct Investment.

aquellos perseguidos por los tratados concluidas con países miembros de la OCDE, ya que China es más probable que se establezca como exportador de inversión extranjera directa en los otros países contraparte. En este sentido, China podría haber participado en la medida que normalmente adoptan los países miembros de la OCDE²³. De hecho, en esta etapa, China empezó gradualmente a ser comprensivo con los derechos de los países capital-exporting, por ello adoptó el Modelo OCDE en algunos artículos.

La tercera etapa concierne a los últimos siete años. En 2008, la nueva Ley sobre el Impuesto de Sociedades (aprobada el 16 de marzo de 2007) entró en vigor. La nueva ley consolida dos separados regímenes de tributación de ingresos empresariales para empresas extranjeras y empresas nacionales y áreas de comunes a ambas. Esto representa un cambio fundamental en la política tributaria china hacia la inversión extranjera. Además, desde la crisis financiera de 2008, China ha expandido el nivel de sus inversiones hacia otros países. En 2013, estas inversiones estaban cerca de los 108 billones de dólares,²⁴ precedidas, únicamente, por los Estados Unidos. Junto con los nuevos desarrollos en la teoría sobre los tratados tributarios internacionales y la práctica relacionada con el anti-abuso y el arbitraje y los nuevos desarrollos en comercio electrónico, innovación financiera (instrumentos financieros híbridos) y en formas de organización económica (fondos de inversión), estos factores dieron un empujón a la necesidad de China de revisar los antiguos tratados, en particular aquellos concluidos con países desarrollados.

Para un mejor entendimiento de las características básicas de los flujos de capital (y tecnológicos) en esta etapa, es necesario examinar las estadísticas relevantes. Primero, aunque las inversiones hacia el exterior aumentaron constantemente, el stock de estas es aun relativamente bajo,

²³ Véase L. JINYAN, *The Great Fiscal Wall of China: Tax Treaties and Their Role in Defining and Defending China's Tax Base*, Bulletin for International Taxation, September, 2012, p. 454.

²⁴ Véase 2013 Statistical Bulletin of China's Outward Foreign Direct Investment.

comparado con aquel de países desarrollados. Por ejemplo, en 2013, las inversiones hacia el exterior alcanzaron los 660 billones de dólares estableciéndose en la undécima posición mundial.²⁵ Segundo, la gran mayoría de las inversiones de China hacia el exterior están aún en países en desarrollo y la tasa de crecimiento de éstas es mayor que en los países desarrollados. Por ejemplo, en 2013 las inversiones en América Latina y África incrementaron, respectivamente, un 132.7% y un 33.9%. en 2013 China fue el principal operador económico en África durante los siguientes consecutivos cinco años, con un stock de inversión que alcanzó los 25 billones de dólares.²⁶ Sin embargo, en 2013, la inversión de China en Europa disminuyó un 15.4% (5.95 billones de dólares),²⁷ doblandose en 2014.²⁸ Tercero, aunque China continua siendo exportador de inversión directa extranjera con respecto a países en vías de desarrollo, el balance de capital en China con respecto a países desarrollados está cambiando. Por ejemplo, en 2014, Alemania invirtió en China unos 2.07 billones de dólares,²⁹ y la inversión de China en Alemania fue de 1.6 billones de dólares³⁰. En 2014, la inversión de Italia en China fue de 0.37 billones de dólares,³¹ mientras que la inversión de China en Italia fue de 3.5 billones de dólares, precedida en Europa, únicamente, por las inversiones en Reino Unido (5.1 billones de dólares).³² De hecho, estos países europeos han sido el principal destino de las inversiones chinas. Finalmente, debe señalarse que con respecto a la tecnología, China ya no es un país sólo importador de tecnología avanzada de otros países sino que ahora ha empezado a exportar

²⁵ Véase 2013 Statistical Bulletin of China's Outward Foreign Direct Investment.

²⁶ L. HONG, *2014: Turning Year of China's Overseas Investment*, Economic Information Daily (newspaper in Chinese), August 15, 2014.

²⁷ Véase 2013 Statistical Bulletin of China's Outward Foreign Direct Investment.

²⁸ Véase Baker & McKenzie / Rhodium Group, Chinese investment into Europe hits record high in 2014.

²⁹ Véase Ministry of Commerce of China, Statistics of FDI in China in January-December 2014.

³⁰ Véase Baker & McKenzie / Rhodium Group, Chinese investment into Europe hits record high in 2014.

³¹ Véase Ministry of Foreign Affairs of China, Relationship between China and Italy (updated in July 2015).

³² Véase Baker & McKenzie / Rhodium Group, Chinese investment into Europe hits record high in 2014.

su propia tecnología avanzada, por ejemplo, los trenes de alta velocidad. En esta etapa, en base al análisis anterior, claramente China no sólo necesita concluir más tratados tributarios, incluyendo los últimos que concluyó el 25 de mayo de 2015, (todos los países miembros de la OCDE tienen un tratado con China), sino también revisar los tempranos tratados concluidos con países desarrollados, de los cuales el tratado China-Bélgica de 1985 fue el primero en ser revisado en 2009. De hecho, considerando que los tratados tributarios han sido revisados mediante la promulgación de nuevas versiones de aquellos, sería mejor *“renegotiate the early tax treaties completely”*. En la renegociación de los tempranos tratados tributarios con países desarrollados, como se mostró anteriormente, China no ha continuado adoptando la perspectiva de país capital-importing, por lo que los tratados revisados se han visto fuertemente influenciados por el Modelo de la OCDE, aunque China aún sigue el Modelo de las Naciones Unidas en ciertos artículos. Sin embargo, la posición de China podría variar de un país a otro (con respecto a países desarrollados o en desarrollo). Se debe tener en cuenta, también, que China ha empezado a participar en las discusiones sobre la revisión del modelo de la OCDE y sus comentarios (principalmente en materia de anti-elusión) así como su participación activa en el conocido proyecto sobre Base Erosion and Profit Shifting Action Plan (BEPS).

3.2 Ilustración del impacto del modelo de la OCDE y del modelo de las Naciones Unidas en los Tratados Tributarios de China en los últimos años

Como se indicó anteriormente, en los últimos años China y los otros países contrapartes han revisado muchos de los tempranos convenios tributarios. Los convenios tributarios revisados, concluidos con países europeos desarrollados o miembros de la OCDE, incluyen el tratado entre China y Bélgica de 1985 (revisado en 2009), el tratado China-Finlandia de 1986

(revisado en 2010), el tratado entre China-Reino Unido de 1984 (revisado en 2011), el tratado China-Dinamarca de 1986 (revisado en 2012), el tratado China-Holanda de 1987 (revisado en 2013), el tratado China-Suiza de 1987 (revisado en 2013), el tratado China-Francia de 1984 (revisado en 2013), el tratado China-Alemania de 1985 (revisado en 2014). Además, los convenios tributarios de China concluidos con países de América Latina y África en los últimos seis años, incluyen el tratado China-Etiopía de 2019, el tratado China-Zambia de 2010, tratado China-Siria de 2010, Tratado China-Uganda de 2012, tratado China-Botsuana de 2012, tratado China-Ecuador de 2013 y el tratado China-Chile de 2015. En relación a los desarrollos de los tratados de china en los últimos años, el impacto de los modelos de la OCDE y de las Naciones Unidas podría ser evaluado a través del tratado China-Francia y el tratado entre China-Uganda.

3.2.1 Artículos sustantivos en materia de distribución de potestad tributaria

Las diferencias entre el modelo de la OCDE y de las Naciones Unidas se basan en los artículos sobre la distribución de las potestades tributarias. Las distintas disposiciones de los dos modelos representan diferentes posturas sobre la tributación en el país de residencia a favor de los países capital-exporting y tributación en la fuente a favor de los países capital-importing. Por ello, la discusión siguiente se concentra en las principales características de los artículos sustantivos de los dos modelos.

3.2.1.1 Establecimiento Permanente (EP)

Una empresa residente en un país contratante es gravada en el otro país sólo cuando la empresa efectúa actividades en éste mediante un establecimiento permanente (EP).

Primero, el modelo de la OCDE difiere de aquel de las Naciones Unidas en

dos aspectos referidos al EP en el caso de proyectos y el EP en caso de prestación de servicios, como establece el artículo 5(3). El modelo de la OCDE contiene sólo un párrafo concerniente al EP en caso de proyecto, estableciendo que *“a building site or construction or installation project constitutes a permanent establishment only if it lasts more than twelve months.”* El modelo de las Naciones Unidas contiene dos párrafos. A diferencia que el modelo de la OCDE, el modelo de las Naciones Unidas reduce el período desde doce meses a seis meses en el primer párrafo sobre EP en caso de proyecto. Además, el modelo de las Naciones Unidas establece en caso de EP en supuestos de prestación de servicios como sigue *“the furnishing of services, including consultancy services, by an enterprise through employees or other personnel engaged by the enterprise for such purpose, but only if activities of that nature continue (for the same or a connected project) within a Contracting State for a period or periods aggregating more than 183 days in any 12-month period commencing or ending in the fiscal year concerned”*. La razón por la que el Modelo de la OCDE no incluye tal párrafo es porque la entrega de bienes y prestación servicios es tratada igualmente en tal modelo. El tratado China-Francia concluido en 1984 (de aquí en adelante viejo tratado China-Francia³³) siguió el modelo de las Naciones Unidas. Considerando que China es aún, principalmente, un país receptor de capital, el tratado China-Francia revisado en 2013 (de aquí en adelante nuevo tratado China-France treaty³⁴) mantiene el segundo párrafo del modelo de las Naciones Unidas, pero modifica el primer párrafo extendiendo el período de tiempo de seis a doce meses como establece el modelo de OCDE. El tratado China-Uganda

³³ The Agreement between the Government of the People’s Republic of China and the Government of the French Republic for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with respect to Taxes on Income, signed on 30 May 1984.

³⁴ The Agreement between the Government of the People’s Republic of China and the Government of the French Republic for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with respect to Taxes on Income, signed on 26 November 2013.

concluido en 2012 (de aquí en adelante: el tratado China-Uganda),³⁵ el cual no ha entrado aún en vigor, sigue el modelo de las Naciones Unidas.

En segundo lugar, el Modelo de la OCDE difiere de aquel de las Naciones Unidas en casos en los que un agente es considerado EP, como establece el artículo 5 (5). El modelo de las Naciones Unidas establece en el artículo 5(5)(b) que una persona es considerada como EP en el caso que *“the person has no [...] authority, but habitually maintains in the first-mentioned State a stock of goods or merchandise from which he regularly delivers goods or merchandise on behalf of the enterprise”*. El Modelo de la OCDE no lo permite. El viejo tratado China-Francia y el tratado China-Uganda continúan siguiendo el modelo de la OCDE.

3.2.1.2 Ingresos empresariales

Una empresa residente en un país contratante es gravada en el otro país sólo en la medida de los ingresos que son atribuibles a su EP en el otro país. En primer lugar, el Modelo de la OCDE difiere de aquel de las Naciones Unidas en el principio según el cual los ingresos son atribuibles al EP, como establece el artículo 7(1). El Modelo de la OCDE adopta el principio de conexión económica y el Modelo de las Naciones Unidas el de fuerza de atracción, dado que de acuerdo al Modelo de las Naciones Unidas, los ingresos atribuibles incluyen ingresos que son atribuibles a *“(b) sales in that other State of goods or merchandise of the same or similar kind as those sold through that permanent establishment; (c) other business activities carried on in that other State of the same or similar kind as those effected through that permanent establishment”*. El viejo tratado China-Francia y el tratado China-Uganda siguen el Modelo de la OCDE.

En segundo lugar, el Modelo de la OCDE difiere de aquel de las Naciones

³⁵ The Agreement between the Government of the People's Republic of China and the Government of the Republic of Uganda for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with respect to Taxes on Income, signed on 11 January 2012.

Unidas con respecto a los límites de deducción, como establece el artículo 7(3). El (pre-2010) Modelo de la OCDE establece que *"In the determination of the profits of a permanent establishment, there shall be allowed as deductions expenses which are incurred for the purposes of the business of the permanent establishment including executive and general administrative expenses so incurred, whether in the State in which the permanent establishment is situated or elsewhere"*. El Modelo de las Naciones Unidas adicionalmente establece que *"no such deduction shall be allowed in respect of amounts, if any, paid (otherwise than towards reimbursement of actual expenses) by the permanent establishment to the head office of the enterprise or any of its other offices, by way of royalties, fees or other similar payments in return for the use of patents or other rights, or by way of commission, for specific services performed or for management, or, except in the case of a banking enterprise, by way of interest on moneys lent to the permanent establishment"*. Sin lugar a dudas, el Modelo de las Naciones Unidas es mucho más restrictivo. El viejo tratado China-Francia cumplió con el Modelo de las Naciones Unidas, pero tanto el nuevo tratado China-Francia como el tratado China-Uganda siguen el Modelo OCDE.

3.2.1.3 Tipo de retenciones

Dividendos, intereses y royalties pueden ser gravados a través de retenciones por los países de la fuente de aquellos ingresos. Sobre estos, también los países de la residencia tienen siempre la obligación de otorgar medidas para evitar la doble imposición, el país de la fuente normalmente aplica un tipo más reducido que aquel establecido en la ley nacional.

En primer lugar, el Modelo de la OCDE difiere del aquel de las Naciones Unidas con respecto a los dividendos, según establece el artículo 10(2). El modelo OCDE establece que *"the tax so charged shall not exceed: a) 5 per cent of the gross amount of the dividends if the beneficial owner is a*

company (other than a partnership) which holds directly at least 25 per cent of the capital of the company paying the dividends; b) 15 per cent of the gross amount of the dividends in all other cases". Aunque el modelo de las Naciones Unidas permite separar los tipos para dividendos directos de aquellos indirectos, ello deja determinados tipos en blanco y requiere al accionista tener, al menos, el 10% del capital de la entidad pagadora de los dividendos, el 25% de acuerdo al modelo OCDE, con la intención de aplicar un tipo más bajo. El viejo tratado China-Francia no permitía separar los tipos, sino que fijó un único tipo del 10%. El tipo del 7.5% es aplicado, también, en el tratado China-Uganda. Sin embargo, el nuevo tratado China-Francia sigue el Modelo de la OCDE y permite separar los tipos, con el tipo superior reducido del 15% al 10%³⁶.

En segundo lugar, el Modelo OCDE difiere del modelo de las Naciones Unidas con respecto a royalties según lo establecido en el artículo 12(1). El modelo OCDE establece potestad exclusiva al país de residencia, estableciendo que "Royalties arising in a Contracting State and beneficially owned by a resident of the other Contracting State shall be taxable only in that other State". El Modelo de las Naciones Unidas permite que los países de la fuente impongan una retención al tipo negociado entre los Estados contratantes. Considerando, en particular, que China siempre ha sido importador de tecnología, el viejo tratado China-Francia siguió el Modelo de las Naciones Unidas, en cambio el nuevo tratado China-Francia permite un tipo del 10% cuando el país de la fuente impone retención sobre los royalties.³⁷ El tratado China-Uganda sigue el modelo de las Naciones Unidas y permite el mismo

³⁶ El artículo 91 de las Regulaciones sobre la Implementación de la Ley del Impuesto de Sociedades de 2008 establece un tipo del 10% con respecto a la retención sobre dividendos, intereses y royalties recibidos por un no residente

³⁷ Por otro lado, el tratado China-Reino Unido (revisado en 2011) y el tratado China-Alemania (revisado en 2014) establecen un tipo del 6% sobre las rentas derivadas de los equipamientos industriales, comerciales y científicos. Para un análisis del Nuevo tratado China-Reino Unido, véase C. WEI, *The China-United Kingdom Income Tax Treaty (2011)*, Bulletin for International Taxation, June, 2013, pp. 271-279. For an analysis of the new China-Germany treaty, see He Yang and L. RUOLIAN, *Analysis of New China-Germany Tax Treaty*, International Taxation in China (Journal in Chinese), 7/2014, pp. 38-42.

tipo.

3.2.1.4 Ganancias de capital o Plusvalías

Las plusvalías referidas en el artículo 13 de los tratados se refieren a las plusvalías derivadas de la disposición de bienes inmuebles y bienes muebles que forman parte del negocio del EP, especialmente bienes muebles, como embarcaciones, aviones y acciones. La potestad tributaria sobre las plusvalías esta generalmente atribuida a los países de la residencia, y los países de la fuente pueden ejercer su potestad sólo en aquellos casos en los que determinadas condiciones son cumplidas.

En primer lugar, el Modelo OCDE difiere del Modelo de las Naciones Unidas con respecto a las plusvalías derivadas de la venta de acciones. el modelo OCDE establece en su artículo 13 (4) que sólo *"Gains derived by a resident of a Contracting State from the alienation of shares deriving more than 50 per cent of their value directly or indirectly from immovable property situated in the other Contracting State may be taxed in that other State"*. El Modelo de las Naciones Unidas, adicionalmente, establece en su artículo 13(5) que *"Gains, other than those to which paragraph 4 applies, derived by a resident of a Contracting State from the alienation of shares of a company which is a resident of the other Contracting State, may be taxed in that other State if the alienator, at any time during the 12-month period preceding such alienation, held directly or indirectly at least ___ per cent of the capital of that company"*. Por ello, a diferencia del Modelo OCDE, el modelo de las Naciones Unidas establece dos casos en los que el país de la fuente tiene potestad tributaria. El viejo tratado China-Francia siguió el modelo de las Naciones Unidas y el nuevo tratado China-Francia todavíalo sigue, en cambio el tratado China-Uganda sigue el Modelo OCDE.

En segundo lugar, aunque el Modelo OCDE y el Modelo de las Naciones Unidas son idénticos con respecto a las cláusulas misceláneas otorgando

jurisdicción exclusiva al país de la residencia, estableciendo el último lugar que las ganancias de capital derivadas de la venta de cualquier propiedad, otra de aquella referida en los párrafos anteriores, deberá ser gravada sólo en aquel país en el que el vendedor es residente, el viejo tratado China-Francia permitió al país de la fuente gravar tales ganancias, estableciendo en el artículo 12(6) que "*Gains which a resident of a Contracting State derives from the alienation of any property other than that mentioned in paragraphs 1 to 5 above, may be taxed in the other Contracting State, if those gains are derived therefrom*". Sin embargo, tanto el nuevo tratado China-Francia como el tratado China-Uganda siguen el Modelo OCDE y el Modelo de las Naciones Unidas, aboliendo la potestad tributaria del país de la fuente en las cláusulas misceláneas, y sin lugar a dudas China ha adoptado la posición de país de residencia al respecto.

3.2.1.5 Servicios de personas independientes

Como el Modelo de las Naciones Unidas establece, el modelo OCDE trata con la distribución de la potestad tributaria sobre ingresos derivados de servicios de personas independientes en el artículo 14, mediante el reconocimiento de potestades tributarias al país de la fuente en dos casos en los que el residente de un país contratante tiene una base fija regularmente disponible en el otro Estado contratante (Estado de la fuente) para el desarrollo de sus actividades o para permanecer en el otro Estado contratante por un período o períodos que excedan en su conjunto de los 183 días en cualquier período de 12 meses o al fin del año fiscal concerniente. Sin embargo, el Modelo OCDE, de acuerdo al cual no existe diferencia substancial entre EP y base fija, ha eliminado el artículo 14 y trata los ingresos de servicios de personas independientes mediante el artículo sobre EP. Considerando que China es todavía un país principalmente receptor de servicios, no sólo el viejo tratado China-Francia sigue el Modelo

de las Naciones Unidas, sino también el tratado China-Francia y el tratado China-Uganda siguen también este modelo.

3.2.1.6 Otros ingresos

Ingresos no cubiertos específicamente por ninguno de los artículos del tratado son tratados bajo la provisión sobre Income not dealt with specifically in any articles of a tax treaty is known as "otros ingresos". Con respecto a otros ingresos, el modelo de la OCDE otorga potestad exclusiva al país de residencia, mientras que el Modelo de las Naciones Unidas permite al país de la fuente gravar estos ingresos. El viejo tratado China-Francia siguió el Modelo de las Naciones Unidas, permitiendo al Estado de la fuente compartir la potestad tributaria sobre otros ingresos, estableciendo en el Artículo 21 que "*Items of income of a resident of a Contracting State not dealt with in the foregoing Articles of this Agreement and arising in the other Contracting State may be taxed in that other Contracting State*". Sin embargo, siguiendo el modelo de la OCDE, el nuevo tratado China-Francia elimina está párrafo, y el tratado China-Uganda no lo incluye.

3.2.2 Artículo anti-abuso y artículos sobre procedimiento en materia de cooperación administrativa y arbitraje

Junto a los artículos substantivos sobre distribución de potestades tributarias, los otros artículos importantes en los tratados tributarios incluyen cláusulas anti/abuso y artículos sobre procedimiento de cooperación administrativa y arbitraje. Aunque estos artículos podrían no incorporar las diferentes posiciones de los dos modelos en favor del Estado de la fuente o del residencia, para un completo entendimiento de los desarrollos de los tratados de China, podría ser útil introducir, brevemente, también los cambios de los tratados en estos artículos de acuerdo a las versiones actuales del Modelo OCDE y Naciones Unidas.

3.2.2.1 Anti-abuso

Con el reconocimiento de que el Modelo OCDE tiene como objetivo el anti-abuso, el artículo sobre éste es una disposición miscelánea, la cual ha sido añadida en los tratados revisados por china tales como el nuevo tratado China-Francia, el cual su artículo 24 establece que *"The benefits of any reduction in or exemption from tax provided for in this Agreement shall not be available where the main purpose for entering into certain transactions or arrangements was to secure a more favourable tax position and obtaining that more favourable treatment in these circumstances would be contrary to the object and purpose of the relevant provisions of this Agreement."* El artículo anti-abuso está basado en el "purpose test", provisión similar que ha sido añadida en el artículo sobre dividendos, intereses y royalties. Además, debido a la jurisdicción exclusiva asignada al país de residencia, también el artículo sobre otros ingresos ha introducido la regla del purpose test, en particular con la intención de evitar el fenómeno de la doble imposición³⁸. Sin embargo, no hay cláusula anti-abusiva en el tratado China-Uganda, una posible razón es que China es un país capital-exporting con respecto a Uganda, y los ingresos fiscales del país de la fuente están más influenciados por el treaty shopping (abuso).

3.2.2.2 Intercambio de información

Como importante instrumento de cooperación administración, el intercambio de información entre autoridades tributarias tiene especial relevancia para combatir la evasión fiscal internacional. Por ello, los tratados tributarios están desarrollados para facilitar el intercambio de información en dos aspectos. El primero, con respecto al ámbito de la información, de acuerdo al artículo 25(1) del viejo tratado China-Francia, los Estados contratantes deben intercambiar información cuando es necesaria

³⁸ F. LIZENG, *Analysis of New China-France Tax Treaty*, International Taxation in China (Journal in Chinese), 1/2014, p. 40.

para aplicar las disposiciones del Acuerdo o de la legislación nacional. Siguiendo la última versión del Modelo de la OCDE y de las Naciones Unidas, el artículo 27(1) del nuevo tratado China-Francia reemplaza "necesario" por "previsiblemente relevante". Este cambio puede ampliar el ámbito de la información a ser intercambiada. También el Artículo 26(1) del Tratado China-Uganda emplea las palabras "previsiblemente relevante". En segundo lugar, con respecto a las situaciones en las que la denegación del intercambio de información no está permitido, siguiendo la última versión del modelo OCDE y aquel de las Naciones, el nuevo tratado China-Francia en su artículo 27(4) y (5) añaden dos situaciones en las que los Estados contratantes no pueden denegar tal intercambio: 1) casos en los los Estados contratantes podrían necesitar tal información por motivos fiscales; 2) casos en los que hay una petición sobre secreto bancario. El tratado China-Uganda incluye las mismas disposiciones. Sin lugar a dudas, estas dos situaciones pueden extender el ámbito del intercambio de información.

3.2.2.3 Asistencia en la recaudación tributaria

En términos de las recientes innovaciones en cooperación administrativa, la asistencia en la recaudación tributaria está incluida en el nuevo tratado China-Francia en el artículo 28, siguiendo la última versión de los Modelos de la OCDE y Naciones Unidas, estableciendo que "*The Contracting States shall endeavour to lend assistance to each other in the collection of revenue claims. The competent authorities of the Contracting States may by mutual agreement settle the mode of application of this Article*". Sin embargo, el tratado China-Uganda no incluye este artículo. Debe tenerse en cuenta que en 2003 (23 de agosto) China firmó una Convención Multilateral sobre Asistencia Administrativa en Materia Tributaria, aunque ésta no ha entrado aún en vigor.

3.2.2.4 Arbitraje

En el caso de disputas no resueltas sobre la aplicación de los tratados, el Artículo 25(5) del Modelo de la OCDE establece un arbitraje obligatorio si las autoridades competentes de los dos estados contratantes son incapaces de lograr un acuerdo. En este sentido, el Modelo de las Naciones Unidas establece dos alternativas. Alternativa A reproduce el artículo 25 del Modelo OCDE con la introducción de una segunda frase en el párrafo 4 pero excluye el arbitraje. Alternativa B es formulada en los mismo términos que la alternativa A, pero incluye un arbitraje obligatorio. Sin embargo, siguiendo la alternativa A del Modelo de las Naciones Unidas, ni el nuevo tratado China-Francia ni el tratado China-Uganda establecen el arbitraje para los casos de disputas no resueltas. Podría ser que China no tiene aún suficiente confianza en el arbitraje internacional, ya que los árbitros provienen principalmente de países desarrollados. Sin embargo, en algún momento en el futuro China podría decir incluir el arbitraje en sus tratados. Considerando que hay algunas desventajas con respecto a los tradicionales métodos de resolución de conflicto (negociación) y el arbitraje parece ser una nueva forma de resolución ampliamente adoptada por los países desarrollados, el arbitraje debería ser sólo suplementario, no alternativo.³⁹

4. Conclusiones

La tercera Sesión Plenaria del 18 Comité Central del Partido Comunista de China (noviembre de 2013) señaló formalmente por primera vez que *"Finance is the foundation and an important pillar of state governance. Good fiscal and taxation systems are the institutional guarantee for optimizing resources allocation, maintaining market unity, promoting social equity, and realizing enduring peace and stability"*⁴⁰. Como resultado, la

³⁹ S. ZHULI, *Legal Assumption towards Inserting Arbitration Clause in Sino-Foreign Tax Treaties*, Journal of Shanxi Finance & Taxation College (Journal in Chinese), 1/2012, p. 31.

⁴⁰ Véase Communiqué of the Third Plenary Session of the 18th Central Committee of the Communist Party of China.

tributación no resultará solamente un instrumento de reforma económica, sino también un importante instrumento para el gobierno en China. En términos de política pública, la tributación no se verá más como un solo concepto económico relacionado con el desarrollo económico, sino que asume más funciones públicas, es decir, aquellas relacionadas con las políticas democráticas, igualdad social y protección del medio ambiente. Además, la Sesión estableció el requerimiento de implementar el principio de legalidad. El 15 de marzo de 2015, China adoptó una revisión, por primera vez desde el 2000, de la Ley sobre Legislación como Ley Constitucional, y revisó reslatando el principio de legalidad estableciéndolo en una disposición, dejando claro que los impuestos sólo pueden ser creados. Sin lugar a dudas, estos cambios son más importantes que el desarrollo económico como fin en sí mismo y tendrá un profundo impacto en el sistema tributario chino. Como resultado, cambios más significativos en la efectividad y desarrollo de los tratados tributarios del Ordenamiento chino podrían tener lugar en el futuro.