

EL DERECHO TRIBUTARIO A LAS PUERTAS DEL

SIGLO XXI. RETOS DE FUTURO

César García Novoa
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Santiago
(ESPAÑA)

SUMARIO

I. La configuración actual del poder tributario.....	2
II. La pertenencia a organizaciones supranacionales de integración. El ejemplo de la pertenencia de España a la Unión Europea.....	6
III. El fenómeno de la globalización económica. Su influencia en el poder tributario. .	13
IV. Las nuevas fuentes del Derecho Tributario: Convenios Internacionales contra la Doble Imposición, <i>soft law</i> y <i>backdoor rules</i>	21
IV.1. Introducción. Naturaleza jurídico-normativa de los Convenios Internacionales para Evitar la Doble Imposición.....	21
IV.2. La incorporación de los Tratados al ordenamiento interno de los Estados y su influencia sobre la interpretación de los mismos.....	24
V. El Derecho Blando.....	29
VI. La influencia del principio de capacidad contributiva.....	36
VI.1. Función del principio de capacidad económica en las modernas constituciones normativas.....	38
VII. Nuevos principios tributarios. Los retos de la neutralidad y la simplificación del ordenamiento.....	41
VII.1. El principio de neutralidad.....	41
VII.2. Las exigencias de neutralidad interna y externa.....	42
VII.3. Conclusiones. La influencia de la neutralidad en el contexto internacional como criterio de vinculación para el legislador a la hora de regular la fiscalidad de las inversiones.....	47
VII.4. Influencia del contexto internacional. Tendencia a la dualización de los sistemas fiscales.....	49
VIII. El reto de la simplificación del ordenamiento. La introducción de impuestos objetivos para las pequeñas empresas.....	54
IX. La desigual evolución de los ordenamientos en el orden interno. Normas jurídicas dictadas por Administraciones Independientes. El ejemplo español.....	64

I. La configuración actual del poder tributario.

Desde que Otto MAYER. Afirmase en el tomo II de su *Derecho Administrativo Alemán* que “ ... la Hacienda es el conjunto de rentas del Estado, la administración de Hacienda es la actividad que realiza el Estado con respecto a esas rentas. El poder tributario es la fuerza pública dirigida hacia las rentas del Estado”¹, hasta el día de hoy, en las puertas del siglo XXI han cambiado muchas cosas en la definición del poder del Estado para imponer y exigir tributos a sus ciudadanos. La concepción de MAYER abarcaba un idea "objetiva" de la actividad financiera, entendida como "poder público" que "se exterioriza por medio de manifestaciones estrictamente unilaterales, se limita a la obligación de pagar haya sido creada por una manifestación del poder público"².

En la configuración del ordenamiento jurídico-tributario que ha de ser objeto de estudio por el Derecho Tributario, destacan dos cuestiones que necesariamente merecen un tratamiento detenido; la formulación del poder tributario y la teoría de las fuentes del Derecho Tributario. Se trata de dos temas con una innegable interconexión y sobre los que concurren en estos momentos, nuevos retos que obligan a un replanteamiento de aspectos cruciales de los mismos. El vínculo teórico entre la formulación jurídica del poder tributario y la teoría de las fuentes, se deja entrever de forma clara en las siguientes afirmaciones de FERREIRO LAPATZA, quien viene a postular “...el abandono en el análisis del poder del plano metafísico para residenciar su estudio jurídico en el plano jurídico de la organización social, en la Ciencia y técnica del Derecho como ciencia y técnica de la organización social...”, lo que exige, de un lado, la colocación del poder en el mismo plano y dentro de la organización social a la que sirve y exige, de otro, residenciar su estudio dentro de la Ciencia del Derecho, en un sector de la misma que, para mí, ha de identificarse con la teoría de las fuentes y, más concretamente, con la teoría de las fuentes materiales del Derecho...”³.

Y así, en lo concerniente al poder tributario, conviene poner de relieve la definitiva desvinculación del mismo respecto al concepto de soberanía. Desvinculación que era patente en el plano interno, desde hace bastante tiempo. A partir de la idea de Estado de Derecho, configurado en torno a una Constitución como Norma Fundamental,

1.- MAYER, O., *Derecho Administrativo Alemán*, t. II, parte especial, trad. Heredia y Krotoschin, Depalma, Buenos Aires, 1950, pag. 185.

2.- MAYER, O., *Derecho Administrativo Alemán*, op. cit., pag. 197.

3.- FERREIRO LAPATZA, J.J., “Poder tributario y tutela judicial efectiva”, op. cit., pag. 59.

no era ya posible hablar de un poder tributario como poder soberano, absoluto e irresistible. En el caso concreto de nuestra realidad constitucional, la hipotética configuración de un poder tributario soberano no se cohonestaría ni con los límites y exigencias del Estado social de Derecho, que proclama el artículo 1, 1 de la Constitución, ni con la distribución del poder tributario en el marco del Estado de las autonomías (art. 137 de la Constitución), ni con las posibilidades constitucionalmente reconocidas de “cesión”, “atribución”, “transferencia” o “delegación” de parte de ese poder, tanto a favor de organizaciones e instituciones internacionales (art. 93 de la Constitución) como a favor de las propias Comunidades Autónomas (arts. 150,1 y 2 y 157, 1 y 3 de la Constitución). Por todo ello, la soberanía no es, en el plano interno, otra cosa que “el conjunto de competencias previstas en la Constitución y en el resto del Ordenamiento jurídico y distribuidas entre el Estado y los entes públicos territoriales que lo integran”⁴. Y el poder tributario, cualquiera que sea el ente territorial a que esté asignado, deriva de la Constitución y en ella encuentra su sentido y sus límites. Tanto en lo relativo a las Comunidades Autónomas, a las que la Constitución les reconoce la “posibilidad de establecer tributos de acuerdo con la Constitución y las leyes”⁵ – art. 133, 2 - entre las cuales se encuentran los Estatutos de Autonomía, cuya naturaleza es la de leyes del Estado⁶. Como en lo relativo a las Corporaciones Locales, respecto a las cuales el poder tributario es una derivación de la autonomía política recogida en su art. 140, con el límite que supone la existencia, como dice CALVO ORTEGA, de “fuentes comunes con el ordenamiento estatal”⁷.

Por lo tanto, en su manifestación *ad intra*, el poder tributario, está absolutamente influido por la organización territorial del Estado y por la autonomía financiera reconocida a las Comunidades Autónomas y Corporaciones Locales – véase al respecto la sentencia del TC 14/1986, de 31 de enero (BJC 59/1986, pag. 276) -, de tal manera que puede incluso llegar a cuestionarse la utilidad y sentido actual de un concepto tan genérico y omnicompreensivo, ya que, aparentemente resultaría más útil hablar, no de “poder financiero”, puesto que el mismo abarcaría una heterogeneidad de contenido,

4.- MARTIN QUERALT, J.-LOZANO SERRANO, C.- CASADO OLLERO, G.- TEJERIZO LOPEZ, J.M.; op. cit., pag. 208.

5.- GARCIA MARGALLO, J.M.- MARTINEZ-PUJALTE LOPEZ, V., Financiación de las Comunidades Autónomas y Corresponsabilidad Fiscal, Fundación Bancaixa, 1996, pags. 46 y 47.

6.- VANDELLI, L., El ordenamiento español de las Comunidades Autónomas, IEAL, Madrid, 1982, pags. 230 y 231.

7.- CALVO ORTEGA, R., “Constitución y Haciendas Locales”, Civitas, REDF, nº 100, 1998, pag. 560.

sino, simplemente de *competencias financieras*⁸; esto es, el poder financiero se ejerce a través de las competencias y de las potestades atribuidas por el ordenamiento jurídico a los entes públicos en que se organiza territorialmente el Estado. Estudiar el poder tributario desde la dimensión de las competencias financieras supone prestar también atención a las competencias normativas, lo que tendrá una influencia decisiva en el sistema de fuentes. No sólo por el ejercicio del poder normativo en materia tributaria por las Comunidades Autónomas, con los límites establecidos por los artículos 133, 2 y 157 de la Constitución y arts. 6 y 9 de la Ley 8/1980, de 22 de septiembre Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas, por lo que cabe hablar de una reserva de ley autonómica en materia tributaria⁹. Sino también por la extraña función que en el sistema de fuentes desempeñan los acuerdos de Política Fiscal y Financiera, gráficamente expresadas por MARTIN QUERALT cuando dice que “entre el Consejo de Política Fiscal y Financiera” y las Comisiones Mixtas de Transferencias se va urdiendo una compleja maraña, en virtud de la cual son estos órganos los que de verdad aprueban los sistemas de financiación autonómica, a los que las Cortes Generales – a través de las anuales Leyes de Presupuestos y a través de las correspondientes Leyes de Acompañamiento – se limitan a dar el visto bueno¹⁰, lo que no resulta admisible, porque como dice el citado autor “ni las Comisiones Mixtas de Transferencias deben aprobar retazos de sistemas de financiación, ni los órganos consultivos pueden convertirse en órganos de producción normativa”.

Y sobre todo, resulta de gran importancia la proyección que en el sistema de fuentes tiene la autonomía local, sobre todo en lo concerniente a la función de la reserva de ley en materia de tributos locales, que será, obviamente, una reserva de ley estatal, pero que habrá que conciliar con la autonomía territorial. Y así, si bien el Tribunal Constitucional en su sentencia 185/1995, de 14 de diciembre, señalaba que respecto a

8.- MARTIN QUERALT, J.-LOZANO SERRANO, C.- CASADO OLLERO, G.- TEJERIZO LOPEZ, J.M.; op. cit., pag. 208.

9.- Véase al respecto, ORON MORATAL, G., “La distribución del poder financiero entre el Estado y las Comunidades Autónomas (especial referencia a la relación entre leyes tributarias del Estado y de las Comunidades Autónomas); Palau 14, RVHP, nº 28, 1997; MARTINEZ GARCIA-MONCO, A., Autonomía Financiera de las Comunidades Autónomas, Lex Nova, Valladolid, 1996, pags. 41 a 45; LAGO MONTERO, J.M.; El Poder Tributario de las Comunidades Autónomas, Aranzadi, Pamplona, 2000, quien señala que “las Comunidades Autónomas encuentran en el ejercicio de su poder tributario normativo un primer requisito de carácter formal o procedimental de insoslayable cumplimiento: la reserva de ley que por mandato constitucional afecta a la materia tributaria”, pag. 41.

10.- MARTIN QUERALT, J., “El diseño constitucional de la Hacienda de las Comunidades”, Civitas, REDF, nº 100, 1998, pag. 690.

los precios públicos estatales no se cubrían las exigencias de reserva de ley con la mera previsión abstracta de la figura en la Ley 8/1989, de Tasas y Precios Públicos, en la sentencia 233/1999, de 16 de diciembre, entendió que no era posible trasladar esta doctrina a “los tributos propios que integran la Hacienda de las Entidades locales” – art. 2, 1, b) de la LHL -, puesto que los mismos “se imponen y ordenan en virtud de ordenanzas fiscales aprobadas por el Pleno de la Corporación, órgano democráticamente elegido, cuyas decisiones respetan escrupulosamente las exigencias de autoimposición o de autodisposición de la comunidad sobre sí misma”. Lo que supone que la reserva de ley en materia de tributos locales ha de basarse en fundamentos distintos a la tradicional “autoimposición”, pues la misma se garantiza en las Corporaciones Locales; esos otros fundamentos serán “la preservación de la unidad del ordenamiento y de una básica igualdad de posición de los contribuyentes”. Esto es, a lo que se aboca es a la “flexibilización del principio de reserva de ley” en función de la autonomía local que cuenta con amplios precedentes en la jurisprudencia constitucional – sentencia 19/1987, de 17 de febrero – y en la jurisprudencia ordinaria, ya que la sentencia del TSJ de Extremadura, de 22 de enero de 1996. Y que además cuenta con importantes antecedentes en la doctrina¹¹.

Estos problemas de distribución interna de competencias en materia de organización territorial son comunes a todos los Estados modernos. Es de destacar, en este sentido, que la Constitución colombiana de 1991 dispone en su artículo 286 de su Título XI que “son entidades territoriales los departamentos, los distritos, los municipios y los territorios indígenas” y en el artículo 287 que tales entidades territoriales en que se organiza la República de Colombia “gozan de autonomía para la gestión de sus intereses, y dentro de los límites de la Constitución y de la ley”, pudiendo, en virtud de ello, “administrar los recursos y establecer los tributos necesarios para el cumplimiento de sus funciones”.

Y si en su faceta interna, la definición tradicional del poder tributario como vinculado a la soberanía ya no sirve, mucho menos útil resulta en lo relativo a su proyección externa. No sólo por la pertenencia a organizaciones supranacionales de

¹¹.- LOZANO SERRANO, C., “La concesión de exenciones de tributos municipales”, Civitas, REDF, nº 44, 1984, pags. 533 y ss; SIMON ACOSTA, E., “El principio de suficiencia en la Hacienda Local”, Autonomía y financiación de las Haciendas Municipales, IEF, Madrid, 1982, pags. 488 y ss.. FALCON Y TELLA, R., “La STC 233/1999, de 16 de diciembre (II): la redención en metálico de la prestación personal y las tasas por utilización del subsuelo o vuelo de las vías públicas por empresas de suministros”, Quincena Fiscal, nº 4, 2000, pag. 7.

integración, como el caso de la Unión europea, que ya de por sí provocan una quiebra en el dogma clásico de la indivisibilidad de la soberanía, sino por fenómenos de creciente importancia en la actualidad, como la internacionalización, e incluso, la *globalización*, que en lo relativo al Derecho Tributario presentan facetas muy peculiares.

II. La pertenencia a organizaciones supranacionales de integración. El ejemplo de la pertenencia de España a la Unión Europea.

La pertenencia de los Estados a organismos internacionales de integración económica es otro de los rasgos característicos del poder tributario de los Estados en los albores del siglo XXI. Esas áreas de integración, entre las que destacan ejemplos como el Mercosur, y sobre todo, la Unión Europea, con su experiencia de un derecho supranacional, el derecho comunitario, afectan de modo directo, como recuerda MONTERO TRAIIBEL, a la base de la soberanía del Estado y, consiguientemente, a la potestad tributaria normativa¹². Pero sin lugar a dudas, el ejemplo del Derecho europeo comunitario es paradigmático, y merece una atención especial. Y ello porque supone la creación de un cuerpo normativo permanente, que se va a aplicar con primacía frente a los órdenes internos de los Estados miembros, más allá de los simples acuerdos puntuales en materia comercial, como los que, por ejemplo, pueden suscribirse en el seno del Tratado de Libre Comercio que Colombia concluyó con los Estados Unidos el 27 de febrero de 2006.

Desde el punto de vista de nuestro ordenamiento jurídico, el ingreso en la Unión Europea y el fenómeno de recepción de ese ordenamiento jurídico en el ordenamiento interno de los países que se integran en esta experiencia armonizadora “modifica extremos fundamentales del Derecho Financiero y Tributario”¹³. No sólo “por la irrupción de un nuevo ente público dotado de Hacienda propia, sujeto activo pues de su propia actividad financiera, sino también por los efectos, especialmente limitativos, que se proyectan sobre el poder financiero del Estado y demás entes públicos territoriales”.

¹² .-MONTERO TRAIIBEL, J.P., *Mercosur, La Armonización de los impuestos al consumo en los procesos de integración*, Fundación de Cultura Universitaria, Montevideo, 2000, pag. 13.

¹³.- Véase las consideraciones efectuadas al respecto por ESCRIBANO LOPEZ, F., en la presentación a Civitas, REDF, nº 100, pag. 507.

Debe tenerse en cuenta que “el Derecho Financiero presenta una vertiente comunitaria que permite hablar de un Derecho Financiero comunitario, al igual que puede hablarse de un Derecho Financiero estatal, autonómico o local”. El “Derecho Financiero comunitario, pues, será el que ordenará jurídicamente la actividad financiera de las Comunidades Europeas, y dentro de esa ordenación jurídica (...) la incidencia que tiene sobre el poder financiero de los Estados miembros en cualquiera de sus niveles territoriales”¹⁴. La sistemática que propone ORÓN MORATAL consiste en exponer la correlación de las instituciones comunitarias con los titulares del poder financiero en el ámbito interno, y después las relaciones entre las normas de Derecho comunitario y de Derecho interno¹⁵.

Resulta por tanto, fundamental, tener en cuenta la incidencia del Derecho comunitario en el sistema tributario español por las siguientes razones: las implicaciones de la integración de España en la Unión Europea afectan a materias fundamentales del Derecho Financiero y Tributario; existe una cesión parcial de competencias tributarias materiales, aspecto esencial de la potestad tributaria; el “Derecho financiero comunitario”¹⁶ y los principios jurídicos comunitarios constituyen fuente del Derecho interno; y finalmente porque la aplicación de los tributos españoles no puede desconocer los criterios emanados de las normas comunitarias que les afectan en la interpretación dada por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas. Precisamente, los tributos españoles afectados por normas comunitarias -impuestos indirectos y en menor medida los impuestos sobre la renta¹⁷- requieren tenerlas en cuenta para entender su fundamento, su objeto o a menudo su complejidad.

14.- ORON MORATAL, G., “Consecuencias de la integración en las Comunidades sobre el Derecho Financiero”, Civitas, REDF, nº 97, 1998, págs. 58 a 60.

15.- ORON MORATAL, G., “Consecuencias de la integración en las Comunidades sobre el Derecho Financiero”, op. cit., pag. 60.

16.- Cabe referirse al Derecho comunitario tributario en cuanto rama del Derecho Comunitario que se proyecta sobre la materia tributaria, sobre el conjunto de institutos jurídico-financieros que integran la Hacienda de las Comunidades Europeas; MARTIN QUERALT, J.-LOZANO SERRANO, C.-CASADO OLLERO, G.- TEJERIZO LOPEZ, J.M.; Curso de Derecho Financiero..., op. cit., pag. 237; CASADO OLLERO, G., Voz “armonización fiscal”, Enciclopedia Jurídica Básica, op. cit., pag. 551.

17.- Básicamente porque la incidencia en la imposición interna tiene lugar a través de las Directivas de armonización, y éstas han tenido como objeto prioritario la imposición indirecta. Pero las dificultades de armonización directa, frente a la indirecta, siguen siendo muchas. Entre otras cosas por la carencia de un título específico en el Tratado constitutivo de la CEE, y, porque, desde el punto de vista económico, la imposición directa no aparece tan vinculada a la libre circulación mercancías y al mercado común, objetivo prioritario durante todo el período transitorio que se extendió hasta 1970. Véase al respecto CASADO OLLERO, G., “Fundamento jurídico y límites de la armonización fiscal en el Tratado de la

La producción jurídica comunitaria incide de manera especial en el Derecho Tributario, hasta tal punto que podemos referirnos a un Derecho Tributario Comunitario, que estaría integrado por las disposiciones tributarias de las normas que le dieron origen – los Tratados fundacionales, con sus diferentes modificaciones – y por las disposiciones fiscales que las propias Comunidades producen para el ejercicio y realización de sus funciones – Derecho Comunitario derivado -, a lo que hay que unir los principios definidos por una constante jurisprudencia del TJCE, en especial los de *primacía* y *eficacia directa*, y por el sistema de valores y objetivos, sintetizado en el concepto de “acervo comunitario”. Este Derecho Fiscal Europeo tendría, como señala SAINZ DE BUJANDA, una doble dimensión; por un lado estaría integrado por el conjunto de normas y principios que regulan los recursos tributarios de la Hacienda de las Comunidades, por otro, por las normas y principios comunitarios que, a su vez, inciden en los ordenamientos tributarios de los Estados miembros¹⁸.

Desde este punto de vista, el Derecho Tributario europeo se proyecta en una triple vertiente; por un lado la potestad de las Comunidades de establecer recursos tributarios propios, en especial, los de carácter aduanero, con la consiguiente prohibición de exacciones de efecto equivalente por parte de los Estados miembros (arts. 23 y 25 del Tratado de Amsterdam). Por otro las limitaciones al poder impositivo de los Estados miembros, en el sentido de excluir aquellos tributos que tengan carácter discriminatorio, lo que supone tener en cuenta el ya explicado *principio de no discriminación*, como principio de Derecho Tributario y las consecuencias impuestas por la libre circulación de capitales, de personas, la libertad de establecimiento y la libre prestación de servicios. Y por último, las reglas derivadas de las disposiciones armonizadoras, en especial, las Directivas comunitarias¹⁹.

CEE”, Estudios sobre Armonización Fiscal y Derecho Presupuestario europeo”, segunda edición, Ediciones TAT, Granada, 1987, pags. 36 y ss.

18.- SAINZ DE BUJANDA, F., “Un esquema de Derecho Internacional Financiero”, Civitas, REDF, nº 3, 1983, pags. 192 y 193; FALCON Y TELLA, R., Introducción al Derecho Financiero Europeo, Civitas, Madrid, 1988, pag. 266; STRASSER, D., La Hacienda en Europa, IEF, Madrid, 1978, pags. 20 y ss; LOPEZ ESPADAFOR, C.M., “El Poder Tributario de las Comunidades Europeas”, Civitas, REDF, nº 82, 1994, pag. 346.

19.- VILLAR EZCURRA, M., “Integración económica europea y fiscalidad”, Revista Comunidad Europea, Aranzadi, nº 12, 1997, pag. 46; FALCON Y TELLA, R., “La armonización en la jurisprudencia”, El Derecho comunitario europeo y su aplicación judicial, Civitas, Madrid, 1993, pag. 998; VAN THIEL, S., “La supresión de la discriminación en materia de imposición sobre la renta como barrera a la libre circulación de personas en la Unión Europea”, Quincena Fiscal, nº 12, junio, 1996, pag. 43; MORIES JIMÉNEZ, M.T., “La tributación de los no residentes en el IRPF tras la Recomendación

Las disposiciones armonizadoras ponen de manifiesto una serie de características muy importantes del ordenamiento jurídico comunitario en materia tributaria. Entendida la armonización como “el conjunto de normas y principios que tienden a la aproximación de los sistemas tributarios internos de los Estados miembros y a la evitación de distorsiones de origen fiscal”²⁰, enseguida se observa como una de sus principales características el que la armonización es, por definición, una actuación instrumental. La labor armonizadora es un medio para lograr fines comunitarios en la medida en que es necesaria para eliminar distorsiones en el ejercicio de las libertades comunitarias. Este objetivo común – la eliminación de distorsiones, pues en tanto éstas resultan incompatibles con los fines de la CEE, su eliminación pasa a formar parte de esos fines – no sólo justifica la existencia de la armonización fiscal, sino que se erige en canon para delimitar su extensión²¹; la armonización será necesaria en tanto esté dirigida a evitar interferencias en las libertades comunitarias, entiéndase; la libre circulación de trabajadores – art. 39 del Tratado de Amsterdam -, la libertad de establecimiento – art. 43 – y la libre prestación de servicios – art. 49 - , además, y sobre todo, la libre circulación de capitales. La armonización se revela así, como una actividad normativa en el ámbito del Derecho Comunitario, que afecta a los tributos como afecta a otros sectores o materias, en tanto se contempla la tributación en clave de distorsiones a la efectiva vigencia de las libertades comunitarias. La fiscalidad, lejos de aparecer gobernada por criterios de justicia impositiva, es tomada en consideración exclusivamente como un elemento que puede provocar discriminaciones o atentar contra la libre circulación de capitales o la libertad de establecimiento. Buena muestra de ello es la abundante jurisprudencia adoptada por el TJCE sobre la no discriminación, y sobre todo en lo concerniente a las diferencias de trato fiscal entre residentes y no residentes – *Biehl* en 1990, *Werner* en 1993, *Schumacker* en 1995, *Ascher* en 1996 -. Jurisprudencia que, como señala MARTIN JIMENEZ, en ocasiones ha llevado al TJCE a aceptar principios de Derecho Internacional, consagrados en el Modelo de Convenio OCDE, sin razonar si esos principios podrían dar lugar a problemas de compatibilidad

94/79/CEE de la Comisión de 21 de diciembre de 1993 (Comentarios a la STJCE 14 febrero 1995), Quincena Fiscal, nº 14, 1995, pag. 16.

20.- FALCON Y TELLA, R., “La armonización fiscal en la jurisprudencia”, op. cit., pag. 981.

21.- Sobre el concepto “distorsiones a las libertades comunitarias” que estamos manejando, véase SEVILLA SEGURA, V., “Principios de armonización fiscal en la CEE”, HPE, núms 6-7, 1970, pag. 103; CALLE SAINZ, R., El impuesto sobre el valor añadido y la Comunidad Económica Europea, IEF, Madrid, 1968, pag. 35; LAGARES CALVO, M., “La armonización del Impuesto sobre Sociedades en la comunidad Económica Europea”, HPE, nº 6-7, 1970, pag. 159.

con el Derecho comunitario. La línea de jurisprudencia reciente más llamativa es la puesta de manifiesto en casos donde el TJCE no tiene reparos en aplicar el Derecho comunitario “contra el país de la fuente”. Ya en la sentencia *Asscher* de 1996, los tipos impositivos más elevados a efectos del Impuesto sobre la Renta holandés aplicados a los no residentes fueron declarados contrarios al Derecho Comunitario, y, en especial, al art. 43 del Tratado de Amsterdam. Poco después, en la sentencia *Futura Participations*, de 15 de mayo de 1997 (As. 250/95), el TJCE interpretaría que en el campo de los impuestos directos, no sólo las normas de carácter discriminatorio se encuentran prohibidas por el Derecho comunitario, sino también “aquellas normas que puedan suponer una restricción no discriminatoria a la libertad de establecimiento”²². Por otra parte, tras la sentencia *Esposos Robert Gilly* de 12 de mayo de 1998 (As. C-336/96), el TJCE ha tenido de nuevo ocasión de pronunciarse sobre la compatibilidad de una norma en materia de impuestos directos, con el Tratado de Roma, cuando la vulneración de principios de Derecho Comunitario es invocada contra el Estado de residencia.

Especialmente importante es la labor armonizadora en dos frentes; la libre circulación de capitales y la libertad de establecimiento.

En cuanto a la primera cuestión, hasta la adopción de una Directiva que impulse de modo real y efectivo la libre circulación de capitales, no podemos hablar de que se haya entrado de verdad en una fase de liberalización de los mercados financieros. El régimen de liberalización, implantado por la Directiva 60/62/CEE, permaneció invariable hasta la aprobación de la Directiva 86/566/CEE, de 17 de noviembre. El gran impulso vendría de la mano, de la formulación del “mercado interior”, que no afecta sólo a la economía “real” sino también a la “financiera”. El mercado interior se prevé en el Acta Única, en vigor desde el 1 de enero de 1987. Se trata, como es sabido, de la primera modificación importante de los Tratados fundacionales de las Comunidades Europeas y su principal objetivo fue implantar la obligación de adoptar medidas encaminadas al progresivo establecimiento de un mercado interior único, cuya entrada en vigor estaba prevista para el 1 de enero de 1993, y que supondría “un espacio sin fronteras interiores, en el que la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales esté garantizada (art. 13 que introduce el nuevo art. 8, A en el Tratado).

22.- MARTIN JIMENEZ, A.J.; “¿ Hacia una nueva configuración de las relaciones entre el Derecho comunitario y la normativa nacional en materia de imposición directa ?. El caso Gilly ”, op. cit., pags. 315 y 316.

Esta reforma de los Tratados a través del Acta Única, iba a afectar de manera plena al “mercado financiero”, porque por primera vez se entiende que la liberalización financiera afecta al mercado interior, y se asume como objetivo comunitario la consecución de un mercado unificado de productos financieros. Muestra de ello son algunas medidas como el nuevo art. 100 A del Tratado, que introduciría la mayoría cualificada para todas las cuestiones que afecten al mercado interior, aunque dejando a salvo las fiscales, que seguirían rigiéndose por la regla de la unanimidad.

A partir del Acta Única, la plena liberalización a través de una norma con rango de Directiva parecía ya inevitable. Esa norma se aprobó en 1988. Se trata de la Directiva del Consejo 88/361/CEE, de 24 de junio de 1988. Esta Directiva obligaba a los distintos Estados miembros a garantizar la libre circulación de capitales entre personas residentes antes del 1 de julio de 1990, aunque para España e Irlanda este plazo se prorroga en determinadas cuestiones relativas a la circulación de capitales hasta el 1 de enero de 1993 y para Grecia y Portugal hasta el 1 de enero de 1996. Su art.1 disponía claramente que “Los Estados miembros suprimirán las restricciones a los movimientos de capitales...”. Se trata, pues, de la primera norma comunitaria que implanta de modo decidido la libre circulación de capitales.

Esta Directiva introduce un notable cambio de filosofía, que supone un giro radical en la forma de afrontar la construcción del espacio financiero europeo en el marco de la libre prestación de servicios de naturaleza financiera. Se suprime el sistema de “listas” de la Directiva de 1960 (el anexo de la Directiva de 1988 incluirá simplemente una Nomenclatura), bajo la idea de que, en tanto no se diga lo contrario, hay que presumir que toda operación financiera queda liberalizada. La finalidad de esta Directiva es promover las condiciones para crear un gran mercado financiero europeo y no limitarse a liberalizar pagos o suprimir singulares manifestaciones de autarquía financiera. De ahí que, por primera vez, de la normativa comunitaria se derive la posibilidad de realizar operaciones crediticias o de cualquier tipo con bancos o entidades financieras situados en cualquier país de la Comunidad o abrir cuentas corrientes en el extranjero, obtener préstamos financieros sin limitación del importe o comprar valores en mercados exteriores. En suma, de la Directiva de 1988 se deduce el derecho de un residente en un Estado miembro a acceder al sistema financiero de otro Estado miembro y a todos los productos financieros en él ofertados.

Esta implantación de la libre circulación de capitales, con algunas excepciones puntuales, en las que se entiende que los Estados pueden mantener determinadas trabas

administrativas – por ejemplo, obligaciones específicas de declaración de cobros y pagos, a los efectos de garantizar el cumplimiento de obligaciones de diverso tipo, entre ellas, las fiscales -, iba a ser ejecutado en nuestro país con la adopción del RD 1816/1991, de 20 de diciembre sobre Transacciones Económicas con el Exterior y poniendo en práctica la libre circulación de capitales con efecto de 1 de febrero de 1992²³.

La libre circulación de capitales, considerada como una finalidad en sí misma, plantea numerosos problemas en un escenario dominado, en Europa, por la implantación de una moneda única que intensifica el atractivo de la movilidad de capitales al eliminar el riesgo de tipo de cambio. Y a nivel mundial por la internacionalización de los mercados financieros, la globalización y la realidad de los paraísos fiscales²⁴. Por tanto, por el riesgo generalizado fraude fiscal.

Algo similar ocurre en lo concerniente a la libertad de establecimiento; junto con la profusa jurisprudencia del TJCE reconociéndola – véanse, por ejemplo, las sentencias *Commerzbank*, de 13 de julio de 1993 – As. C-330/91 – ó *Hallibuton Services*, de 12 de abril de 1994 – As. 1/93 - circunstancias como la movilidad de la mano de obra en la Unión Europea, la internacionalización y la creciente integración de los mercados de capitales y la rápida introducción de nuevas tecnologías de comunicación, “han

²³.- Lo que iba a suponer poner fin a un sistema de control de cambios, cuyo último exponente normativo sería la Ley 40/1979, de 10 de diciembre, sobre Régimen Jurídico de Control de Cambios y su Reglamento 2402/1980, de 10 de octubre, basado en los principios de inconvertibilidad interna, convertibilidad externa, monopolio estatal de la tenencia y comercio de divisas y el carácter reglado de dicho mercado; así ALVAREZ PASTOR, D.- EGUIDAZU, F., Control de cambios, T. I, Edersa, Madrid, 1988, pags. 46 a 57. Desde ese momento empresas y residentes pueden abrir cuentas corrientes en el extranjero, obtener préstamos financieros sin limitación de importe y comprar valores en mercados exteriores no organizados. El RD 1816/1991, mantuvo sin embargo, la exigencia de autorización previa para la exportación de moneda metálica, billetes de banco y cheques bancarios al portador por importe superior a 5.000.000 de pesetas. Sistema que fue declarado incompatible con el ordenamiento comunitario por las sentencias *Bordessa* de 23 de febrero de 1995 (Asuntos acumulados C-358/93 y C-416/93) y *Sanz de Lera*, de 14 de diciembre de 1995 (Ass. 163/94, 165/94 y 250/94). Tal autorización sería suprimida por el RD 1638/1996, de 5 de julio, y convertida en una exigencia de mera declaración. La mera declaración sería una modalidad de control que encajaría dentro de las excepciones que permite la Directiva.

²⁴.- Véase al respecto SERRANO ANTON, F.-ZAPATA, S., quien señala “la mayoría de los autores identifican la utilización de los paraísos fiscales con actividades de evasión y fraude fiscal. Otros, en cambio, pensamos que tales territorios se relacionan más con actividades legítimas de planificación fiscal internacional”; “Infracciones y sanciones tributarias derivadas del uso de paraísos fiscales. Un estudio comparado entre España y México”; XIX Jornadas Latinoamericanas de Direito Tributario, Livro 2, A criminalização das infracções fiscais, Lisboa, Portugal, 11-16 de octubre de 1998, pag. 87.

contribuido de forma sustancial a fomentar la movilidad internacional de las actividades”²⁵.

Constituye por tanto, una evidencia que la liberalización de los mercados financieros ha ayudado considerablemente a optimizar la distribución de recursos y ha reducido el coste de la financiación pero, por otro lado, también ha hecho posible una mayor planificación fiscal e incrementado las posibilidades de fraude y evasión. Y, en general, el crecimiento, liberalización y expansión del comercio y las inversiones transfronterizas, la denominada “globalización de la economía”, ha contribuido en gran medida al desarrollo económico de la mayoría de los países implicados en este fenómeno, pero, como contrapartida se han ampliado las oportunidades de fraude y evasión fiscal²⁶.

III. El fenómeno de la globalización económica. Su influencia en el poder tributario.

La llamada “globalización económica” constituye un concepto recurrente en nuestros días teñido de fuertes connotaciones político-ideológicas. Su significado no es del todo claro, entre otras cosas porque muy pocos diccionarios oficiales la han incorporado. El de la Real Academia Española de la Lengua lo acaba de hacer, dando de la globalización esta definición: “tendencia de los mercados y de las empresas a extenderse, alcanzando una dimensión mundial que sobrepasa las fronteras nacionales”.

A nuestro modo de ver, por globalización debe entenderse el proceso de mundialización económica provocado no sólo por condicionamientos de tipo político como la caída de los regímenes del Este y el predominio del ideario liberal, sino también por otros factores inherentes a la actual etapa histórica como la ampliación de los mercados propiciada por la libre circulación del capital y su creciente *institucionalización* (masiva aparición de *inversores institucionales*, como fondos de inversión o de pensiones) y a la difusión de las nuevas formas de comunicación, en

25.- VILLAR EZCURRA, M., “Integración económica europea y fiscalidad”, op. cit., pag. 47.

26.- CALDERON CARRERO, J.M., “Aspectos internacionales del fraude y la evasión fiscal”, Temas de Derecho Penal Tributario, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2000, pag. 193.

especial Internet, así como la integración de los mercados en espacios económicos que superan los límites territoriales del Estado²⁷.

En este escenario, las acciones públicas que tienen a la fiscalidad como objetivo en el ámbito de los distintos regímenes nacionales, suelen orientarse hacia dos finalidades. En primer lugar – y eso es algo que se ve especialmente en relación con la libre circulación de capitales –, los Estados, en uso de su soberanía tributaria, pueden entrar en una dinámica de “competencia fiscal”, que acabe por agrandar la grieta de las diferencias relativas a la fiscalidad de los rendimientos procedentes de las distintas alternativas de ahorro e inversión mobiliaria. La libre circulación de capitales y la libertad de establecimiento de bancos y entidades financieras se conjuga con una evidente diversidad impositiva²⁸, lo que unido a la fácil *deslocalización* de las inversiones mobiliarias llevaba a que el factor fiscal fuese determinante a la hora de escoger el destino del ahorro²⁹. El resultado puede ser una tendencia de los distintos Estados a la desfiscalización competitiva del ahorro y la inversión mobiliaria. De esta manera, la libertad de circulación de capitales puede acabar convirtiéndose en libertad para orientar inversiones más por criterios de orden fiscal que de orden estrictamente económico³⁰.

De otro lado, y como reacción contra lo anterior, las actuaciones de los Estados pueden convertirse fundamentalmente, en actuaciones destinadas a mitigar o evitar el fraude y la evasión fiscal. Y ello, no tanto por motivos de justicia tributaria, aunque es evidente que el fraude provoca infracciones y violaciones de la capacidad económica³¹, sino básicamente por razones de evitar ataques contra las reglas de neutralidad que, se

27.- Véase ROMA, P., *Jaque a la globalización*, C.L., Madrid, 2001, págs. 16 a 23. Véase también ESTEFANÍA, J., para quien la “nueva economía” se caracteriza por la mundialización de mercados, la desregulación y la tendencia a la deslocalización económica; *La Nueva Economía*, Ed. Debate, Madrid, 1995, págs. 74 y ss.

28.- CORONA RAMON, J.F., “La tributación del ahorro en la Comunidad europea”, op. cit., págs. 46 y ss.

29.- PEREZ ROYO, F., *La política fiscal en España ante la libre circulación de capitales*, Hacienda Pública Española, op. cit., pag. 112.

30.- BAENA AGUILAR, A., “Comentario al art. 13”, en *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes*, Civitas, Madrid, 1999, pag. 186. El Consejo debía pronunciarse sobre las propuestas de la Comisión antes del 30 de junio de 1989, para lo cual no se logró el consenso necesario; ALBI IBAÑEZ, E., “Las repercusiones fiscales de la liberalización europea de los movimientos de capital. Consideración especial de la inversión directa”, en *La política fiscal en España ante la libre circulación de capitales*, Hacienda Pública Española, IEF, I, 1990, pag. 9.

31.- En el caso español, el Tribunal Constitucional, por ejemplo, ha defendido la vinculación entre la capacidad económica y el deber de contribuir como deber general, y la proscripción del fraude – sentencia 50/1995, de 23 de febrero (FJ 6)- .

pretende, imperen en la economía internacional. Y aunque es posible pensar que esta legislación tributaria antifraude se adopte por los Estados – por ejemplo, mediante las llamadas “cláusulas antiabuso” generales o particulares, contempladas en la legislación interna de los distintos Estados – la verdad es que el poder tributario del Estado es insuficiente para hacer frente a estos fenómenos de evasión fiscal internacional, aunque sólo sea porque, como ha explicado CALDERON CARRERO, los resultados derivados de la aplicación de medidas antifraude unilaterales o internas en relación con una operación internacional, generalmente, no será aceptada o reconocida en los demás países que pudieran estar relacionados con la operación³².

En relación con la libertad de establecimiento, los peligros de la deslocalización, provocada por la competencia fiscal lesiva, se intentarían afrontar en la reunión del ECOFIN (Consejo Europeo de Ministros de Finanzas) de 1 de diciembre de 1997, sobre política fiscal (98/C2/01), en cuyas conclusiones el Consejo insta a los Estados miembros a cooperar plenamente en la lucha contra el fraude y la evasión fiscal, en particular en lo que atañe al intercambio de información. En este mismo ECOFIN se iba a aprobar el Código de Conducta de Fiscalidad de las Empresas. En el Código se perfila el concepto de “competencia fiscal lesiva”, entendido como “aquellas medidas fiscales que establezcan un nivel de imposición efectiva netamente inferior al nivel de imposición general del país considerado, comprendida la imposición a tipo cero”. Estos regímenes privilegiados pueden presentarse en relación con el tipo de interés nominal, con la base imponible o con cualquier otro factor determinante del tributo³³. Se trata de una típica medida de *soft law* en el ámbito de la Unión Europea, al que haremos de referencia más adelante.

La internacionalización de las economías, la globalización y las posibilidades de fraude fiscal, están provocando un profundo cambio en el poder tributario de nuestros días. La internacionalización del poder tributario es una realidad incuestionable de nuestros días, de ahí la importancia creciente de referirse a los mecanismos a través de los que esa internacionalización se pone de manifiesto, especialmente los Convenios de

32.- CALDERON CARRERO, J.M., “Aspectos internacionales del fraude y la evasión fiscal”, op. cit., pag. 199.

33.- Véase al respecto BAYONA GIMENEZ, J.J., “Avances en la armonización fiscal ante la implantación de la moneda única: propuesta de adopción de un código de conducta en el ámbito de la fiscalidad empresarial”, *Quincena Fiscal*, pags. 49 y ss. BOKOBO MOICHE, S., “Código de Conducta en el ámbito de las empresas: la armonización de la imposición directa en la Unión Europea”, *CT*, nº 93, 2000, pags. 41 y 42.

Doble Imposición o la Cooperación de las Administraciones nacionales³⁴. Así, por ejemplo, en materia de paraísos fiscales, frente a las medidas de carácter interno, en especial la aprobación de “listas negras” – *Black List* – como la contenida en el RD 1080/1991, de 5 de julio, destacan propuestas de carácter internacional, como la recomendación del Consejo de la OCDE, de 21 de septiembre de 1977. O respecto a limitaciones a la libre circulación de capitales, donde experiencias “unilaterales” como la retención alemana del 10 por 100 sobre las rentas de intereses y dividendos (*Quellensteuer*)³⁵, fracasaron ostensiblemente, lo que ha llevado a intentos de adoptar una Directiva – la primera, la Propuesta de Directiva del Consejo de 8 de febrero de 1989, sobre régimen común de retención a cuenta sobre los intereses (DOC COM (89) 60 final) – sobre régimen común de retención a cuenta.

En suma, el poder tributario se desvincula del Estado y se convierte, cada vez más, en poder tributario de dimensiones supranacionales o internacionales, lo que se pone de manifiesto a través de convenios internacionales bilaterales o multilaterales, y de la progresiva asunción de competencias tributarias por organizaciones supranacionales.

Y ello será así en el futuro, a la zaga de la generalización de una de las expresiones más claras de la “globalización”, el uso de Internet como instrumento para concertar operaciones económicas.

La creciente implantación de Internet, avalada por numerosos estudios³⁶, constituye el emblema de lo que se ha dado en llamar la Sociedad de la Información, la

³⁴.- Sobre la posición de los Convenios de Doble Imposición en el sistema de fuentes, véanse CAYON GALIARDO, A., “Los convenios como fuentes del Derecho Fiscal Internacional”, Adaptación del sistema tributario al Estado de Derecho, AEDAF, Aranzadi, Pamplona, 1994, pag. 653; sobre el concepto de Doble Imposición Internacional, véase CALDERON CARRERO, J.M., *La doble imposición internacional y los métodos para su eliminación*, Mc Graw Hill, Madrid, 1997, pags. 90 y ss.

³⁵.- El simple anuncio de la voluntad del legislativo alemán de introducir esta medida (9 de octubre de 1987) provocó una caída en picado de los títulos alemanes de Deuda Pública. Sobre los fundamentos teóricos de la *Quellenbesteuerung* en Alemania, véase TIPKE, K., *Steuerrecht*, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln, 1996, pag. 32. La misma entró en vigor el 1 de enero de 1989. Las consecuencias económicas fueron tan nefastas que el 27 de abril de 1989, Alemania anunciaba que tal retención en la fuente dejaría de aplicarse el día 1 de julio del mismo año.

³⁶.- Según GOOLSBEE, A, la implantación de Internet crece de modo exponencial, aunque de manera desigual; el 50 por 100 de los norteamericanos mayores de 18 años acceden de forma ordinaria a la Red, cifras éstas que son superadas por Estados europeos como los Países Bajos. Del trabajo de este autor se desprende, también, que el acceso a la Red es claramente desigual entre los distintos estratos sociales. La media de usuarios de Internet, tendría dos años más de instrucción escolar por encima de los no usuarios y 22.000 \$ de renta familiar por encima de los no usuarios; In a World without Borders: The Impact of Taxes on Internet Commerce, NBER Working Paper, 1998, 6863.

cual se proyecta, especialmente, en el ámbito de las relaciones económicas³⁷. La posibilidad de concretar transacciones comerciales a través de la Red, presenta una serie de ventajas inusitadas para los distintos operadores económicos. Cabría destacar lo que podríamos definir como *relativización del tamaño de los operadores económicos*. La Red significa una gran oportunidad para las pequeñas y medianas empresas. En el ciberespacio se puede operar en contacto directo con el consumidor final, lo que supone una reducción de costes para todos los operadores económicos y, al mismo tiempo, unas mejores condiciones de competitividad para empresas de pequeño y mediano tamaños. Lo relevante en la Red no es tanto la magnitud del operador económico, como otros factores a tener en cuenta, como el tipo de servicio que se presta, la innovación, la creatividad...Internet, como escenario de la actividad económica, es un factor de igualación, hasta el punto de que podríamos afirmar que las empresas son ingravidas en el ciberespacio, por lo que su tamaño no es relevante. Además de la optimización de la gestión y de la reducción de costes, el comercio electrónico amplía los mercados y crea áreas de actividad totalmente orientadas hacia los productos intangibles, lo que deberá traducirse en una oportunidad inmejorable de crecimiento³⁸.

Y todo ello por un dato que nos parece trascendental. En la Red se puede generar un tipo de comercio que podríamos calificar de *inmaterial*. Como medio de comunicación a distancia, la Red propicia el comercio sin presencia física de las partes. Pero también permite unas relaciones económicas sin estructura comercial, sin presencia física de bienes, lo que en sí mismo supone una auténtica revolución en lo que es el régimen tradicional de las transacciones económicas. Así, las principales innovaciones del comercio electrónico con relación a las formas tradicionales de tráfico de bienes y servicios, se resumirían en los siguientes puntos.

Deslocalización de la actividad económica. La Red constituye un medio idóneo para concretar relaciones económicas a distancia. Aunque ello no suponga una novedad determinante en relación con otros medios de comunicación a distancia, lo cierto es que estamos ante un instrumento para las relaciones económicas respecto al que se presume el acceso masivo del consumidor medio – lo que, por otro lado, va a significar el acceso

³⁷.- Sobre las consecuencias de la Sociedad de la Información en todos los ámbitos, puede consultarse, en la propia Red, MILLER, T., The US Information Society Update, 1997, <http://europa.eu.int/comm/dg03/publicat/isco-op/year97/year97.htm>. abril.1999.

³⁸.- Como señala LOPEZ DIAZ, A., “el comercio electrónico abre un campo nuevo para las pequeñas y medianas empresas”. “Fiscalidad del comercio electrónico: principios del Derecho Comunitario”, Informática y Derecho Tributario, Tirant lo Blanch, Valencia, 2000, pag. 247.

de consumidores residentes en regiones periféricas a mercados más amplios –, que abre enormes posibilidades respecto a la promoción o venta de determinados productos; especialmente productos en formato digital (música, libros, *software*, videoclips...), dentro de lo que se llaman transacciones *on line* o comercio electrónico directo³⁹. Todo ello hace de Internet un campo idóneo para la venta de productos susceptibles de ser objeto de digitalización. Ello queda reflejado en el espectacular crecimiento del comercio electrónico, mucho más acusado en Estados Unidos que en Europa⁴⁰.

Esta posibilidad de generalizar un modo de relación comercial a distancia va a suponer una internacionalización del comercio. La territorialización de la actividad económica y las fronteras comerciales perderán importancia, con lo que ello va a tener de trascendental tanto para las empresas como para los consumidores. Para las primeras, lo fundamental es la posibilidad de vender productos en cualquier parte del mundo sin necesidad de presencia física. En el campo económico y comercial ello puede suponer la pérdida de importancia de la filial o la sucursal (*branch office*). La innecesidad de una presencia material para operar en un determinado mercado, supone el no sometimiento a su regulación interna, tanto en el campo económico – licencias, controles de calidad, horarios comerciales...- como, sobre todo, en el aspecto fiscal. La consecuencia evidente es que el ejercicio de la soberanía económica, atribuida al Estado o a las organizaciones supranacionales, deviene inoperativa respecto a un sector de la actividad económica de creciente importancia. Ello favorece la deslocalización de actividades económicas, especialmente en lo relativo a la prestación de servicios que no requieran la presencia material del prestador; piénsese en servicios jurídicos o actividades bancarias *off-shore*. Todo ello puede abocar a que los operadores económicos abandonen sus emplazamientos tradicionales – normalmente en los Estados desarrollados, para situarse en Estados de conveniencia con mejores condiciones fiscales o laborales.

Desintermediación. Como señalan HORTALA I VALLVE, ROCCATAGLIATA y VALENTE, una de las grandes ventajas del comercio electrónico es la eliminación de intermediarios. Así, por ejemplo, un productor de

³⁹.- DE JUAN LEDESMA, A., “Internet y nuevas tecnologías en telecomunicaciones: nuevos retos de la fiscalidad internacional”, Impuestos, 1998, II, pag. 1192.

⁴⁰.- El Informe JOSTEN, publicado en 1999, estima que en el año 1998, el volumen de transacciones económicas en la Red, ascendió a 7’8 billones de dólares, estimándose que esa cifra en el año 2003 puede acercarse a los 108 billones; véase JOSTEN, R., E-commerce Taxation: Issues in Search of Answers, Executive Summary, septiembre, 1999.

software, de música o de otro producto *digitalizable*, operando a través de Internet, podrá vender y enviar sus productos directamente al consumidor final, que, incluso, podrá pagar sin contar con la colaboración de un banco u otra institución financiera⁴¹.

Desmaterialización de bienes y productos. La Red no supone una gran novedad respecto a las transacciones de bienes materiales, más allá de significar un nuevo medio de comunicación, más rápido, global y accesible. Su importancia radica fundamentalmente en ser un instrumento apropiado para la transmisión de información, en permitir un flujo constante de bits, imágenes y textos en lenguaje binario. Respecto a los productos susceptibles de su prestación *on line*, la Red puede por tanto llevar a presumir, no sólo una mayor competitividad general, con la consiguiente ventaja del consumidor, sino también una progresiva tendencia a desmaterializar bienes tradicionalmente ofertados en el mercado en formato convencional. Si el comercio electrónico es especialmente favorable para las transacciones relativas a bienes en formato digital, ello provoca, en primer lugar, una discriminación a favor de los operadores que ofrecen *on line* determinados productos – música o una obra literaria, por ejemplo –, frente a quienes los venden en formato libro o CD. Si las condiciones para esta venta son comparativamente mejores, es factible pensar que muchos empresarios acaben decidiendo vender la mayor parte de sus productos a través de Internet, convirtiendo los productos en intangibles, y, por tanto, procediendo a *desmaterializarlos*⁴².

Frente a esto, sólo una acción concertada internacional, como ha comenzado a postularse en las Conferencias de Turku (1997) y Ottawa (1998), en las que se han señalado los principios que habrán de regir la fiscalidad directa a través de Internet, y las reflexiones en torno a temas como los puntos de conexión, el concepto de establecimiento permanente, la calificación de determinadas operaciones (especialmente las relacionadas con la cesión de software) o los métodos para afrontar las operaciones vinculadas (*intranets*), serán eficaces, lo que supone un profundo replanteamiento del concepto clásico de poder tributario⁴³. O actuaciones normativas como la propiciada por

41.- HORTALA I VALLVE, J.-ROCCATAGLIATA, F.- VALENTE, P.; La fiscalidad del comercio electrónico, Ciss Valencia, 2000, pags. 199.

42.- GARBARINI, C., “La disciplina fiscale del commercio elettronico: principi ispiratori, problematiche applicative e prospettive di sviluppo”, Diritto e Pratica Tributaria, settembre-ottobre, Cedam. Padova, 2000, pag. 1206.

43.- GARBARINI, C., “La disciplina fiscale del commercio elettronico: principi ispiratori, problematiche applicative e prospettive di sviluppo”, Diritto e Pratica Tributaria, settembre-ottobre, Cedam. Padova,

la Unión Europea a través de la Propuesta de Modificación de la Sexta Directiva, para afrontar la tributación en el IVA de las operaciones *on line*, lo que supone revitalizar el papel de las organizaciones supranacionales de integración, en detrimento de los Estados.

Si los grandes retos de la mundialización y la internacionalización del poder tributario son retos de futuro del Derecho Tributario, el propio Derecho Tributario deberá reflexionar también sobre las más recientes propuestas de hacer frente a algunas de las consecuencias de la libre circulación de capitales y la globalización por la vía impositiva. La propuesta de implantar la mal llamada “tasa Tobin”, es un ejemplo de ello. Auspiciada por Ignacio Ramonet, Director de *Le Monde Diplomatique* a través de un editorial publicado en diciembre de 1997, bajo el título “Desarmar los mercados financieros”, se trata de crear un pequeño impuesto – entre el 0,1 y el 0,5 por 100 - , que se deduciría de ciertas transacciones internacionales, en especial las denominadas “especulativas”. Sus ingresos se gestionarían por el Proyecto de Naciones Unidas para el Desarrollo (PNUD), es decir, por un organismo internacional, y se afectarían a financiar proyectos de desarrollo en países del Tercer Mundo. A ello habría que unir otras propuestas, que hay tenido menor resonancia, como las de Bernard Cassens, en *Le Monde Diplomatique* de febrero de 2000, de una serie de medidas punitivas en forma de impuestos sobre las exportaciones, de acuerdo con una escala de puntos que Naciones Unidas adjudicarían a cada país⁴⁴. A pesar de las fuertes connotaciones ideológicas de la propuesta y de sus deficiencias técnicas - FALCON Y TELLA llega a plantearse como alternativa el restablecimiento del control de cambios, porque “lo que no tiene mucho sentido es liberalizar desde el punto de vista sustantivo o administrativo para reintroducir por la vía fiscal barreras aleatorias y ajenas a los procedimientos

2000, pag. 1206; HORTALA I VALLVE, J.-ROCCATAGLIATA, F.- VALENTE, P.; La fiscalidad del comercio electrónico, Ciss Valencia, 2000, pags. 199.

44.- Entre las diversas iniciativas llevadas a cabo para implantar la “tasa Tobin”, destacaríamos la Resolución presentada en el Parlamento europeo el 20 de enero de 2000, firmada por varios grupos de diputados, socialistas del PSE, Verdes ALE, la izquierda unida GUE y el liberal ELDR, en el que se solicitaba a la Comisión europea elaborar un informe sobre la factibilidad del impuesto Tobin en el término de seis meses y en el que se examinasen además las presiones y sanciones financieras que pudieran aplicarse contra los países que alientan la evasión fiscal o que amparan los paraísos fiscales. Esta moción, a la que se opuso el Comisario Bolkenstein, fue rechazada por 229 votos contra 223. Además se han presentado proposiciones no de ley en el Parlamento catalán el 1 de marzo de 2001 y 6 de marzo siguiente en el Congreso de los Diputados.

tributarios”⁴⁵ -, la misma es una buena muestra de esa dimensión no limitada a los límites territoriales del Estado, que está adquiriendo el poder tributario en nuestros días.

IV. Las nuevas fuentes del Derecho Tributario: Convenios Internacionales contra la Doble Imposición, *soft law* y *backdoor rules*.

IV.1. Introducción. Naturaleza jurídico-normativa de los Convenios Internacionales para Evitar la Doble Imposición.

En las páginas anteriores hemos insistido en la internacionalización del Derecho Tributario, y en la irrupción en el panorama dogmático del llamado Derecho Internacional Tributario, como una parte esencial del orden jurídico fiscal a las puertas del siglo XXI.

Pues bien, la principal fuente del Derecho Tributario Internacional, son, sin lugar a dudas, los Convenios para Evitar la Doble Imposición (CDI). Los CDIs son una especie del género “acuerdos internacionales en materia tributaria”, respecto a los cuales se ha intentado una labor de clasificación jurídica que no parece fácil⁴⁶. Su proliferación en los últimos tiempos y la toma en consideración de los mismos como una nueva fuente del Derecho Tributario es fruto, como han explicado CAAMAÑO ANIDO y CALDERON CARRERO, de la incidencia de la globalización económica en la configuración de las nuevas fuentes de Derecho Tributario, lo que supone que la ordenación jurídica de los impuestos se va a realizar a través de fuentes que siguen principios distintos a los clásicos principios impositivos y que, además, son producidas,

⁴⁵.- Véase al respecto, FALCON Y TELLA, R., quien defiende que la creación de cualquier impuesto ha de valorarse con criterios de justicia tributaria; lo que le lleva a apuntar “la imposibilidad de fundar un tributo de este tipo en la capacidad económica, puesto que quien cambia divisas con pérdidas por ejemplo, no pone de manifiesto ninguna capacidad . Aparte de que no tendría sentido alguno un impuesto que penaliza a países pequeños con monedas distintas, donde el cambio de divisas será mucho más frecuente, frente a países grandes o integrados en una unión monetaria, como ya es casi el caso de la zona euro”; “La llamada Tasa Tobin o impuesto sobre las transacciones financieras especulativas”, Quincena Fiscal, nº 9, 2001, pags. 6 y 7.

⁴⁶ .-TAVEIRA TORRES, H., Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas, Editora Revista dos Tribunais, 2ª ed., Sao Paulo, 2001, pag. 582.

con carácter general, al margen y sin intervención directa o decisiva de los parlamentos nacionales⁴⁷.

Sin pretender ahora hacer referencia a las múltiples materias que pueden abarcar los CDIs, lo cierto es que, como dice UCKMAR, lo característico de los mismos es que se trata de textos normativos que tienen naturaleza de tratados internacionales y que su función es la colaboración para la eliminación de los conflictos positivos de tributación. Aun a riesgo de un reduccionismo excesivo, hay que señalar que estos conflictos son originados por el ejercicio de la soberanía tributaria por los distintos Estados, y por el hecho de que, cada Estado puede imponer su propia potestad tributaria a todas aquellas circunstancias que impliquen una relación económica con su propio sistema estatal. Los Estados soberanos pueden también imponer tributos a “cualquiera que se encuentre en el ámbito de la potestad de imperio”, lo cual es una fuente de conflictos⁴⁸.

Discrepamos con UCKMAR en que para explicar el origen de estos “conflictos” haya que acudir a la idea de “imposición de la potestad tributaria”, ya que el origen de las sobreimposiciones internacionales se explica perfectamente a través del fenómeno de la extensión de la ley tributaria en el espacio, que tan bien explicara BERLIRI, y de la pluralidad de puntos de conexión. En suma, los CDIs son tratados internacionales que pretenden prevenir los conflictos de sobreimposición, estableciendo reglas de reparto de la competencia para gravar las manifestaciones de riqueza sobre las que se proyecta el tributo o tributos a los que afecta el convenio⁴⁹, constituyendo la norma típica del llamado Derecho Internacional Tributario. Este se caracterizaría por estar compuesto por normas tributarias internacionales. En este sentido, podríamos afirmar con GARBARINO, que

⁴⁷ .- CAAMAÑO ANIDO, M.A.-CALDERON CARRERO, J.M., “Globalización económica y poder tributario, ¿hacia un nuevo derecho tributario?”, Civitas, REDF, nº 114, 2002, pag. 260; JUAN PEÑALOSA, J.L., “Doble Imposición Internacional, CDI”, Relaciones Fiscales Internacionales, IEF, Madrid, 1987, pag. 69.

⁴⁸ .-UCKMAR, V., “Los Tratados Internacionales en materia tributaria” en Curso de Derecho Tributario Internacional, tomo I, Ed. Temis, Bogotá, 2003, pag. 86; VIRGOS SORIANO, M.-GARCIAMARTIN ALFEREZ, F.J., Derecho Procesal Civil Internacional, Civitas, Madrid, 2000, pags. 69 a 72.

⁴⁹ .-FALCON Y TELLA, Voz “Convenio de Doble Imposición”, en Enciclopedia Jurídica Básica, Vol. I, Civitas, Madrid, 1994, pag. 1689. Véase BERLIRI, A., Principi di diritto tributario, 3 vols., Giuffrè, Milán, 1957-1972. traducidos al castellano por Vicente Arche Domingo (t.I), E.D.F., Madrid, 1964, pags. 32 y ss.

el Derecho Internacional Tributario sería el Derecho de los Tratados o CDIs⁵⁰.

Los CDIs constituyen el ejemplo más claro del recurso en materia tributaria al instrumento normativo del Tratado Internacional⁵¹. En tanto Tratados internacionales, son normas concertadas por Estados soberanos y que tienen como objeto una “autolimitación” de soberanía. Por ello, primariamente, la elaboración de los CDIs se rige por la libertad que se reconoce a los entes soberanos firmantes, aunque cada vez van teniendo más importancia las directrices de organizaciones internacionales, como la OCDE o la ONU, que, como auténticos *backdoors rules*, no vinculan por su fuerza jurídica, pero que los Estados deciden aplicar por el prestigio o el peso internacional de los organismos que los dictan.

Un elemento a tener muy en cuenta, y que va a condicionar la teoría que propondremos sobre la interpretación de los CDIs es que éstos tienen una naturaleza *bifronte* o dual. Como decía GUGGENHEIM, hablar de “convenio internacional” supone hacer referencia a dos realidades; de un lado, en un sentido dinámico estamos haciendo mención a un procedimiento que conduce a un acuerdo de voluntades y, por tanto, incidiendo en el acuerdo mismo. En otro sentido, hablar de “convenio internacional” supone referirse a “el resultado del acuerdo de voluntades”, a la norma jurídica establecida en el Tratado y obligatoria para los sujetos que la han creado⁵².

Por lo tanto, en primer lugar y como dice JIMENEZ DE ARECHAGA, “el

⁵⁰ .-GARBARINO, C., *La tassazione delle operazioni sul capitale e sulle poste del patrimonio netto*, Giuffrè Milano, 1993, p. 11; LOPEZ ESPADAFOR, C.M., “Las normas de Derecho Internacional Tributario y de Derecho Tributario Internacional”, en *Impuestos*, nº 23, 1994, págs. 78.

⁵¹ .-Entre otros, DIEZ DE VELASCO, M., *Instituciones de Derecho Internacional Público*, t. I, décima edición, Madrid, 1994, pag. 35; FALCON Y TELLA, Voz “Convenio de Doble Imposición”, op. cit., pag. 1690; GARCIA-OVIES SARANDESES, I.: “Tratados internacionales”, *Comentarios a la ley general tributaria y líneas para su reforma*, vol. I, IEF., Madrid, 1991, pag. 87 y ss; MARTINEZ LAFUENTE, A., “Los tratados internacionales y la Hacienda Pública”, *Las Cortes Generales*, vol. III, IEF., Madrid, 1987, págs. 87 y ss; SAINZ DE BUJANDA, F., “La interpretación en derecho español de los tratados internacionales para evitar la doble imposición”, *RDFHP.*, nº. 38, 1960, págs. 135 y ss; NAVARRO COELHO, S.C., “Os Tratados Internacionais em Matéria Fiscal em face dos Acordos Comerciais Internacionais, Regionais, Bilaterias ou Multilaterais. Uma visão jurídica da questão”, en *Direito Tributário Internacional Aplicado*, Vol. II, Quartier Latin, São Paulo, 2004, pág. 91; SACCHETTO, C., “Convênios contra la Doble Imposición versus libertades fundamentales en el Tratado de la Unión Europea”, en *Estudios de Derecho Tributario Constitucional e Internacional, Homenaje Latinoamericano a Victor Uckmar*, Ed. Abaco, R.Depalma, Buenos Aires, 2005, pag. 91.

⁵² .-GUGGENHEIM, P., *Traité de Droit International Public*, T I, 2ª ed., Gêneve, 1967, pag. 126. También, DIEZ DE VELASCO, M., *Instituciones de Derecho Internacional Público*, op. cit., pag. 144.; TIXIER, G.-GEST G.; *Droit Fiscal International*, L.G.D., Paris, 1990, pag. 80 y ss.

Tratado internacional, en un sentido amplio, no es otra cosa que un negocio jurídico con características propias, debido a la categoría de los sujetos que en él intervienen – Estados y otros sujetos de la Comunidad Internacional⁵³-. Ese sustrato de negocio o acuerdo de voluntades presente en el Tratado Internacional no puede ser ajeno a cualquier planteamiento que se haga de la cuestión de la interpretación de los mismos. Como en su momento afirmaron DIEZ-PICAZO y GULLON, “el valor fundamental que posee la figura del negocio jurídico es un valor conceptual”⁵⁴ y asignarle ese valor al Tratado supone reconocerle como expresión de la voluntad de las partes, y, por lo tanto, dar a la interpretación la función prioritaria de “colegir la voluntad a través de los signos empleados para expresarla”⁵⁵.

IV.2. La incorporación de los Tratados al ordenamiento interno de los Estados y su influencia sobre la interpretación de los mismos.

Pero, además de un acuerdo de voluntades, el Tratado es, como se apuntó, una norma jurídica resultado de ese acuerdo de voluntades. Una norma jurídica que hay que entender aplicable en los ordenamientos nacionales de los Estados firmantes del acuerdo. La observación de los Convenios Internacionales es atribuida, en primer lugar, a los órganos de los Estados contratantes, legislativo y judicial; asignándole la responsabilidad de trasladar la norma internacional al ordenamiento interno. Primero, adaptando el derecho interno al derecho internacional y posteriormente, atribuyéndole la función de aplicar el derecho internacional a las controversias singulares⁵⁶.

En cuanto a la aplicación de los CDIs en el ordenamiento interno de los Estados firmantes, la misma dependerá del sistema dualista o monista que se reconozca en el ordenamiento constitucional del Estado respectivo, aunque se trata de una distinción que, con acierto, TAVEIRA TORRES entiende que no puede plantearse hoy en día en

⁵³ .-JIMENEZ DE ARECHAGA, E., Curso de Derecho Internacional Público, t. I., Centro de Estudiantes de Derecho, Montevideo, 1959, pag. 98.

⁵⁴ .-DIEZ PICAZO, L.-GULLON BALLESTEROS, A., Sistema de Derecho civil, vol. I, Tecnos, Madrid, 1994, pag. 501.

⁵⁵ .-DE CASTRO, F., El negocio jurídico, Civitas, Madrid, 1985, pags. 329 y 330.

⁵⁶ .-MELIS, G., L'interpretazione nel Diritto Tributario, op. cit. pag. 592.

los términos tan radicales con que antaño aparecía formulada⁵⁷. Como dice DIEZ DE VELASCO, tanto el “dualismo clásico” como el monismo kelseniano radical para el cual el ordenamiento interno está basado en una norma de Derecho Internacional que otorga al legislador la facultad de construir su ordenamiento, han caído en un radicalismo que “ha enturbiado la solución del problema y le ha privado en parte de trascendencia práctica”⁵⁸. Es por ello que, sin mayores divagaciones, optaremos por la fórmula más corriente en el moderno Derecho constitucional: el llamado sistema *monista moderado*. Según los postulados del monismo moderado, seguido por el artículo 96 de la Constitución española, bastará la publicación oficial del Tratado válidamente celebrado en el Estado miembro para que el mismo pase a ser considerado Derecho interno aplicable⁵⁹. Lo más importante es que este sistema, aunque es un sistema monista, admite que Derecho internacional y Derecho interno tienen su propia individualidad. Al igual que el dualismo propuesto por TAVEIRA TORRES, el sistema por el que nos decantamos admite el pluralismo de los ordenamientos jurídicos nacional e internacional, en cuanto sistemas independientes. Debemos aceptar esta premisa y debemos admitir que no es necesario que los tratados, para poder resolver conflictos domésticos, tengan que ser convertidos en normas internas. No obstante, se debe acudir al principio de *ley posterior* para resolver los eventuales conflictos entre ley interna y norma internacional, partiendo, no de una superioridad jerárquica de la norma internacional, sino de su *especial resistencia a la derogación*⁶⁰ o *supralegalidad*, como

⁵⁷ .- TAVEIRA TORRES, H., Plurirributação internacional sobre as rendas de empresas, op. cit., pág. 558. Este autor se decante por una tesis de “dualismo” basado en el pluralismo sistemático de los órdenes jurídicos, pero reconoce que “solamente una lectura precisa del ordenamiento nos autorizará a definir el sistema jurídico como monista o dualista, según las opciones del Constituyente en cuanto a la presencia de las normas internacionales en su sistema”.

⁵⁸ .-Entiende DIEZ DE VELASCO, M., que tanto el “dualismo clásico” como el monismo kelseniano radical para el cual el ordenamiento interno está basado en una norma de Derecho Internacional que otorga al legislador la facultad de construir su ordenamiento, han caído en un radicalismo que “ha enturbiado la solución del problema y le ha privado en parte de trascendencia práctica”; Instituciones de Derecho Internacional Público, t. I, décima edición, Madrid, 1994, p.211-213. Vid., también SOLER ROCH, M.T.-RIBES RIBES, A., “Tax Treaty Interpretation in Spain”, op.cit., pag. 305.

⁵⁹ .-La Constitución española exige que las Cortes autoricen previamente la conclusión de un CDI por parte del Gobierno para que éste pueda prestar válidamente el consentimiento del Estado para obligarse a través del mismo (arts. 94 a 96 de la CE y artículos 154 a 160 del Reglamento del Congreso y 144 a 147 del Reglamento del Senado). Pero en la práctica lo cierto es que el Parlamento español se limita a conceder mecánicamente tal autorización previa del texto del convenio ya negociado, sin influir, por tanto, en el contenido del mismo; véase CAAMAÑO ANIDO, M.A.-CALDERON CARRERO, J.M., “Globalización económica y poder tributario, ¿hacia un nuevo derecho tributario?”, op. cit., pag. 260.

⁶⁰ .- TAVEIRA TORRES, H., Plurirributação internacional sobre as rendas de empresas, op. cit., pág. 559.

por ejemplo la contenida en el art. 96, 1, de la Constitución española, o el art. 59, 2 de la Ley Fundamental de Bonn⁶¹. Sin embargo, la Constitución colombiana de 1991, en su artículo 224, dispone que, los tratados internacionales, para su validez deberán ser aprobados por el Congreso, aunque el Presidente pueda disponer su aplicación provisional. El Tratado se convierte en ley interna y de hecho pueden ser objeto de demanda de inconstitucionalidad las leyes internas aprobatorias de tratados.

Sin embargo, a la hora de abordar la incorporación al derecho interno de un CDI convendría destacar que dicha conversión no puede resolverse en términos semejantes a los de cualquier otra clase de Tratado internacional. Los CDIs, en cuanto tratados, tienen una innegable proyección interna, mucho mayor que en cualquier otro tipo de convención internacional. Su función de colaboración directamente relacionada con su contenido, que es el reparto de competencias fiscales, determina que los mismos tengan una imbricación con esos ordenamientos internos mucho mayor que en cualquier otro tipo de tratados internacionales de cariz político o económico, aunque sólo sea porque en tales ordenamientos internos se definen las competencias que son objeto de armonización. Es la función que LENZ denomina de “reconciliación de dos sistemas tributarios nacionales”⁶². Si la vocación de los CDIs es reconciliar sistemas tributarios, su objetivo es crear lo que se ha llamado un “micro-sistema fiscal” entre ambos Estados contratantes. Ese micro-sistema, más que desplazar la normativa interna de los Estados firmantes, como ocurre en otros Tratados, interactúa con dicha normativa interna. La existencia de lo que podemos denominar “hechos imponibles internacionales”, en los cuales su elemento objetivo se realiza en el territorio de una jurisdicción y su elemento subjetivo está vinculado a otra jurisdicción distinta, exige, por parte del aplicador del Derecho (que necesariamente serán las Administraciones tributarias de los distintos estados) fijar la normativa aplicable. Ello requiere resolver un *concurso de pretensiones impositivas*, mediante la composición de normas individuales. En los casos en que exista un CDI, la fijación de la normativa aplicable a un hecho imponible de dimensiones internacionales partirá del contenido del mismo, para, entre otras cosas,

⁶¹ .- A pesar de que, algún autor como PISTONE, P., entienda que la norma de un Tratado puede ser modificada por la intervención unilateral de un Estado, dirigida a la producción de normas internas, con base en la existencia de una norma antiabuso no escrita, inherente a todos los Tratados, y a que el único límite que existiría para aplicar la norma interna sería la existencia de una cláusula general antiabuso análoga en el ordenamiento interno del otro Estado contratante, *Abuso del Diritto ed elusione fiscale*, Cedam, Padova, 1995, pag. 15.

⁶² .-LENZ, K., *Cahiers de Droit Fiscal International*, vol. 75, b), Kluwer, Deventer, 1960, pag. 294.

definir los puntos de conexión, los elementos de cualificación y de localización de las de las rentas y bienes y del reparto de competencias tributarias entre ambos Estados⁶³. Sólo en este sentido, podemos afirmar que las Administraciones tributarias aplicarán el tratado de igual manera que deben aplicar la normativa interna, pero siempre teniendo en cuenta que el CDI vincula a dos Administraciones, por lo tanto, debe prevalecer la interpretación que facilite el logro de las finalidades del Convenio. Se trata de la máxima del *efecto útil* o *ut res magis valeat quam pereat*, según la cual en los supuestos en que sea posible más de una interpretación, el tratado ha de interpretarse de modo tal que el sentido que pretende conseguir resulte efectivamente alcanzado⁶⁴. En especial, cuando el Tratado, incorporado a la normativa interna, crea, para los ciudadanos contribuyentes de los Estados miembros, específicos derechos y obligaciones⁶⁵.

Esta doble naturaleza del Tratado en cuanto producto normativo, se proyecta sobre los instrumentos de interpretación, puesto que si por un lado hablamos de una norma que, desde su publicación oficial, se incorpora al ordenamiento interno, podría defenderse que la misma queda sujeta a las reglas internas de interpretación. Y en cuanto el CDI incorporado a la normativa interna es, además, una norma tributaria, habría que someter la exégesis de estos tratados desde el derecho interno, a los cánones de interpretación de las normas tributarias⁶⁶. Y aunque hoy está absolutamente asumido que las reglas de interpretación de las normas tributarias deben ser similares a las del resto del ordenamiento⁶⁷, y que se deben interpretar con métodos que entiendan que las disposiciones fiscales no utilizan los términos técnicos procedentes de otras ramas del

⁶³ .-TAVEIRA TORRES, H., Pluriributaçao internacional sobre as rendas de empresas, op. cit., pág. 642.

⁶⁴ .- RIBES RIBES, A., Convenios para evitar la doble imposición internacional: interpretación, procedimiento amistoso y arbitraje, op. cit., pag. 90.

⁶⁵ .-CALDERON CARRERO, J.M., “Art. 3”, en Comentarios a los Convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal concluidos por España, Fundación Pedro Barrié de la Maza, A Coruña, 2004, pag. 171; MONACO, R., “Trattati e convenzioni internazionali”, en Nuovissimo Digesto Italiano, Torino, XIX, 1973, pags. 645 y ss.

⁶⁶ .-Sobre el tema, GONZALEZ POVEDA, V., Tratados y convenios internacionales, CISS Valencia, 1988, pag. 13. Como señala SAINZ DE BUJANDA, F., a norma tributaria tiene un efecto configurador de la realidad, lo que supone una nueva realidad jurídica, con una significación y unos efectos específicamente tributarios; “Análisis jurídico del hecho imponible”, RDFHP, nº 69, 1965, pag. 811.

⁶⁷ .-GARCIA AÑOVEROS, J., “La interpretación de las leyes tributarias y los organismos autónomos ante el impuesto (El Impuesto del Timbre y las Comunidades de Regantes)”, op. cit., pags. 705 y 706.

Derecho en un sentido diferente al estrictamente jurídico⁶⁸, todavía existen resquicios doctrinales y legislativos favorables a criterios “especiales” de interpretación⁶⁹. Sin menoscabo de volver más adelante sobre este tema, hay que proclamar que los CDI tienen su propia *dinámica interpretativa* y la misma prevalecerá frente a la propia del derecho interno, salvo expresa remisión al mismo por parte del tratado internacional. La interacción entre el CDI y la normativa interna, que ya hemos expuesto, y que caracteriza al CDI frente a otras categorías de Tratados internacionales, exige que prevalezca la interpretación que facilite en mayor medida el logro de las finalidades del Convenio. Por eso, deben privilegiarse, a la hora de aplicar los CDIs, las fórmulas de interpretación comunes frente a los criterios internos. Tales normas comunes integrarían lo que VOGEL y PROKISCH han venido a llamar principio de concordancia de las decisiones o principio de interpretación común⁷⁰. Frente a estos principios, los criterios internos, como dice CALDERON CARRERO, “sólo son admisibles y legítimos en la medida en que no desvirtúen la finalidad de la cláusula convencional”⁷¹.

Sin embargo, la naturaleza convencional del Tratado impone además una serie de elementos interpretativos, inherentes a su condición negocial y que, como hemos visto, pretenden la búsqueda de la verdadera voluntad de los concertantes. Siendo dicha voluntad referible a Estados soberanos, y no existiendo una instancia supranacional que permita fijar *heterónomamente* esa voluntad, resultarán aplicables aquí mecanismos de interpretación *concordados* o bilaterales⁷². Mecanismos que estarán fijados en otros Convenios internacionales, como la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados de 23 de mayo de 1969⁷³, la Convención de Viena de 1986 sobre Derecho de los Tratados entre Estados y Organizaciones internacionales y los Modelos de

⁶⁸ .-MARTIN QUERALT, J., “Interpretación de las normas tributarias y Derecho Constitucional”, CT, nº 64, 1992, pags. 56 a 57.

⁶⁹ .- Lo que TRIMELONI, M. denominaba “experimentos hermenéuticos repudiabiles; L’interpretazione nel Diritto Tributario, Cedam, Padova, 1979, pag. 144.

⁷⁰ .-VOGEL, K.-PROKRISCH, R.G., “Interpretation of double taxation conventions”, Cahiers de Droiti Fiscal , Rotterdam, IFA, LXXVIII, 1993, pags. 27 y ss.

⁷¹ .-CALDERON CARRERO, J.M., Comentarios a los Convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal concluidos por España, op. cit., pag. 171.

⁷² .-CONFORTI, B., Diritto Internazionale, Ed. Scientífica, Napoli, 4º ed., 1992, pag. 394 ; VITALE, M., Doppia imposizione internazionale, Enciclopedia dil Diritto, Milano, XIII, 1964, pag. 1013.

⁷³ .-Sobre el tema MELIS, G., “L’interpretazione delle convenzione internazionali in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio”, Rassagna Tributaria, ETI, Roma, nº 12, 1995, XXXVIII, pags. 1966 y ss; BENTIVOGLIO, M., L., La funzione interpretativa nell’ordinamento internazionale, Giuffré Ed., Milano, 1958, pags. 22 y ss; MONACO, R., “Trattati e convenzioni internazionali”, op.cit., pag. 650.

Convenciones sobre la doble imposición en tributos sobre al renta y patrimonio, que los Estados adoptan como pautas al elaborar sus concretos CDIs⁷⁴. La fijación, mediante acuerdos internacionales, de estos criterios de interpretación, permite dar absoluta preferencia a una visión objetiva a la hora de buscar la verdadera voluntad de las partes. Se trata, a efectos de seguridad, de hacer prevalecer los textos escritos, visión por la que ha optado la Convención de Viena, al resaltar la naturaleza normativa y no meramente contractual de los tratados internacionales⁷⁵.

Por último, se trata de una norma tributaria internacional que pretende plasmar reglas jurídicas para la resolución de conflictos de doble imposición. El conflicto de doble imposición es, como se apuntó, un conflicto de normas regidas por distintos puntos de conexión en lo que a su aplicación espacial se refiere. Pero, como recuerda TAVEIRA TORRES, se trata de un conflicto de normas “individuales y concretas”⁷⁶, lo que significa que se trata de normas organizadas “sintáctica y semánticamente” como normas concretas. Las mismas son también susceptibles de interpretación y, seguramente, ya habrán sido objeto de un proceso aplicativo e interpretativo que ha derivado en la existencia de un conflicto y en la necesidad de resolverlo. Esta interpretación no será objeto de nuestro interés, pues nos centraremos en la que tiene por objeto la norma internacional de resolución del conflicto, en su vertiente de Convención internacional y de norma interna, aunque es evidente que no podremos sustraernos de algunos condicionantes inherentes a la norma o normas “propiciadoras del conflicto” que podrán influir en la interpretación del CDI.

V. El Derecho Blando.

⁷⁴ .-TAVEIRA TORRES, H., *Pluriributaçao internacional sobre as rendas de empresas*, op. cit., pág.503.

⁷⁵ .- BENTIVOGLIO, M., L., *La funzione interpretativa nell'ordinamento internazionale*, op. cit., pag. 311; MELIS, G., *L' interpretazione nel Diritto Tributario*, op. cit., pag. 602; RIBES RIBES, A., *Convenios para evitar la doble imposición internacional: interpretación, procedimiento amistoso y arbitraje*, op. cit., pag. 85.

⁷⁶ .-TAVEIRA TORRES, H., *Pluriributaçao internacional sobre as rendas de empresas*, op. cit., pág. 373.

La globalización económica tiene otra proyección muy clara en el sistema de fuentes que, como expusimos, está íntimamente relacionado con la evolución del poder tributario.

No conviene olvidar que, cuando estamos hablando de fuentes formales del Derecho estamos haciendo referencia a aquellas que toman como punto de referencia ordenamientos jurídicos configurados en torno a Constituciones, esto es, ordenamientos de Estados que, obviamente, tienen base territorial. En la medida en que, una de las principales consecuencias de la globalización económica sobre los sistemas tributarios es la relativización del *factor territorial*, es evidente que ello también incide en las fuentes del Derecho. E incide en un doble sentido. Por un lado, en la importancia que adquieren las fuentes de lo que podemos llamar el Derecho Internacional Tributario, entre ellos los ya citados Convenios de Doble Imposición. Y en segundo lugar porque la aparición de nuevas fuentes dota de relevancia a centros de producción normativa distintos del Estado tradicional. Y la producción legislativa en el seno del Estado está rodeada de una serie de garantías cuya justificación última radica en la preponderancia de la Constitución. Así lo recoge el artículo 4 de la Constitución de Colombia de 1991, reformada en 1997, al afirmar rotundamente que “la Constitución es norma de normas. En todo caso de incompatibilidad entre la Constitución y la ley u otra norma jurídica, se aplicarán las disposiciones constitucionales”. Entre estos principios destaca la preponderancia de la ley, expresión de la voluntad popular. Lo que tiene especial importancia en el Derecho Tributario; el principio de reserva de ley es una garantía tradicional de *autoimposición*.

Pues bien el surgimiento de nuevas fuentes de Derecho, en un contexto de globalización económica, y la importancia de nuevos centros de “producción normativa” distintos del Estado tradicional supone una flexibilización de esas garantías tradicionales, y sobre todo, una pérdida de importancia de la reserva de ley como garantía del consentimiento que los ciudadanos, a través de sus representantes, otorgan al establecimiento de normas tributarias. Se trata de fuentes que surgen al margen de los ordenamientos internos, donde la Constitución dota de coherencia a todo el sistema jurídico, “conectando entre sí y consigo misma los distintos ordenamientos que prevé”⁷⁷, provocando lo que BAYONA DE PEROGORDO-SOLER ROCH denominan

⁷⁷.- LOZANO SERRANO, C., *Consecuencias de la Jurisprudencia Constitucional sobre el Derecho Financiero y Tributario*, op. cit., pag. 17.

“desigual evolución de tales ordenamientos”⁷⁸. Siguen principios distintos a los principios impositivos clásicos y son producidas al margen y sin intervención directa y/o decisiva de los Parlamentos nacionales.

Una vez que hemos señalado la importancia de los tratados internacionales, conviene ahora hacer referencia a la llamada “legislación blanda” o *softlaw*. Con esta denominación se suele hacer referencia a esas formas de producción del Derecho que no se traducen en normas imperativas, al no venir producidas por los cauces ordinarios y no insertarse en los ordenamientos, pero que suelen cumplirse por los Estados e incluso desarrollarse en sus ordenamientos internos, ante el temor de éstos de quedarse al margen de las reglas del juego de la política económica internacional⁷⁹. Se trata, en suma, de instrumentos que contienen reglas de conducta que no resultan jurídicamente obligatorias para sus destinatarios pero que están concebidos para desplegar efectos jurídicos tales como influir en la conducta de los Estados.

Entre estas normas que integrarían el *softlaw* ya hemos hecho referencia a los *backdoor rules* integrado por las directrices, reglas y catálogos de principios de organizaciones internacionales como la OCDE, la ONU, el Fondo Monetario Internacional o el Banco Mundial, importantes en el proceso hermenéutico de los Tratados Internacionales. Recordemos ahora que se trata de normas producidas sin intervención directa ni autoridad delegada de los Parlamentos nacionales y su finalidad es establecer o codificar una serie de parámetros uniformes a nivel internacional. Entre éstas se encontrarían además de los Modelos de Convenio para evitar la Doble Imposición de la OCDE y los Comentarios al Modelo emitidos por su Comité de Asuntos Fiscales, las directrices sobre precios de transferencia entre las que destacan la Guía de Precios de Transferencia de la OCDE de 1995 así como la Comunicación de la Comisión de 23 de octubre de 2001, que estableció el Forum Conjunto sobre Precios de Transferencia de la Unión Europea –*EU Joint Transfer Pricing Forum*–⁸⁰.

⁷⁸.- En la medida en que perviven en el sistema “leyes preconstitucionales y anteriores, asimismo, a la integración de España en la Unión europea, ello provoca graves disfunciones que no “pueden solucionarse acudiendo a la doctrina de la “inconstitucionalidad sobrevenida”; BAYONA DE PEROGORDO, J.J.-SOLER ROCH, M.T., *Materiales de Derecho Financiero*, op. cit., pag. 21.

⁷⁹ .- CAAMAÑO ANIDO, M.A.-CALDERON CARRERO, J.M., “Globalización económica y poder tributario, ¿hacia un nuevo derecho tributario?”, op. cit., pag. 261.

⁸⁰ .- CALDERON CARRERO, J.M., *Precios de Transferencia e Impuesto sobre Sociedades (un análisis de la normativa española desde una perspectiva internacional, comunitaria y constitucional)*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2005, pags. 41 a 43.

Otra materia en la que la influencia de este derecho blando viene siendo decisiva es en lo relativo a la lucha contra los paraísos fiscales y los regímenes preferenciales, dentro del combate emprendido por la OCDE a partir, sobre todo de 1998, contra la elusión fiscal internacional. Al amparo de la facultad reconocida en el art. 5 de su Convenio Fundacional, para dictar recomendaciones, la OCDE adoptó el Informe sobre *Harmful Tax Competition* de 1998, definiendo los conceptos de *paraíso fiscal con jurisdicción no cooperante (uncooperative tax havens)* instando a retirar el calificativo de paraíso fiscal a los Estados que decidan cooperar mediante la adopción de *commitments* o acuerdos de intercambio de información. Posteriormente emitiría el *Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Competition* de 2000, el *Draft Contents of the 2002 Update To The Model Tax Convention* (sobre uso indebido de convenios) de 2 de Octubre de 2001, y *Project in Harmful Tax Practices, Progress Report*, de 2001, donde la OCDE ha identificado 35 territorios y ha calificado como no cooperantes a Andorra, Liechtenstein, Liberia, Mónaco e Islas Marshall⁸¹ o el Modelo de acuerdo de intercambio de información *Agreement on Exchange of Information on Tax Matters* de 18 de abril de 2002. Estas directrices han tenido una gran influencia y han llevado a los Estados a modificar sus ordenamientos ante el temor de padecer contramedidas como la posibilidad de ser incluidos en una *black list* de paraísos fiscales.

Otra materia en la que el *soft law* ha tenido una gran importancia es el relativo a la producción de disposiciones por parte de la OCDE para interpretar los Convenios de Doble Imposición firmados por los Estados. Se trata de una normativa que, no sólo es materialmente poco garantista sino que es producida de forma incompatible con la seguridad jurídica⁸². Y ello porque tiene lugar a través de la llamada interpretación dinámica (*ambulatory interpretation*) de los Convenios de Doble Imposición, que es un fenómeno que ya hemos apuntado y que ahora debe ser objeto de tratamiento más pormenorizado, en tanto influye en la interpretación de los tratados de doble imposición sobre la renta y el patrimonio. El Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE modifica el Modelo a través de modificaciones en los Comentarios. Estas modificaciones

⁸¹ .-Véase *Towards Global Tax Co-operation-Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices*, OCDE, Paris, 2000, disponible en www.oecd.org/dataoecd/60/28/2664438.pdf. Además, VEGH, P.G., “Tax Haven and Harmful Tax Regime List Publisher”, *European Taxation*, vol. 40, n° 8, 2000, *Internacional Bureau of Fiscal Documentation*, Ámsterdam, pag. 392.

⁸² .-CAAMAÑO ANIDO, M.A.-CALDERON CARRERO, J.M., “Globalización económica y poder tributario...”, op. cit., pag. 964.

significarán un cambio de interpretación *pro futuro* que, incluso puede apoyarse en la cláusula *rebus sic stantibus* aplicada al Derecho Internacional, pero se trata de alteraciones en el contenido de los Comentarios que se llevan a cabo con la pretensión de que adquieran carácter de disposiciones interpretativas y aclaratorias. Ello supone que, por aplicación de la conocida regla que atribuye a las disposiciones aclaratorias el carácter de normas retroactivas, se consigue que estas modificaciones tengan alcance retroactivo con relación a la aplicación de los Convenios concluidos con anterioridad, afectando de forma evidente a la seguridad jurídica.

Por ello hay que recoger las palabras de ZAGARIS, para quien hay que poner en tela de juicio el papel del Comité Fiscal de la OCDE como principal foro de creación de principios fiscales de validez universal, ya que tales principios solamente tienen en cuenta los intereses de los Estados miembros de esta organización, de manera que a la perspectiva, posición e intereses de los países no miembros se le viene prestando escasa atención⁸³. Y ello, a pesar de que la OCDE está emprendiendo algunas iniciativas orientadas a integrar en su seno (por ejemplo, la iniciativa conjunta de la OCDE, FMI y Banco Mundial para establecer un foro permanente para el desarrollo de una diálogo mundial sobre tributación)⁸⁴.

También podemos detectar un importante núcleo de producción de derecho blando en las disposiciones dictadas por la Organización Mundial del Comercio (OMC) para hacer frente al *dumping*, que puede manifestarse a través de normas de atribución de beneficios fiscales. De manera que si el fenómeno de la globalización, a día de hoy, condiciona el poder tributario de los Estados, esta realidad resulta mucho más perceptible en relación con los tributos que afectan a la circulación de mercancías entre territorios de diferentes soberanías⁸⁵. No olvidemos, por ejemplo, el importante papel de la OMC establecida por Acuerdo que entró en vigor el 1 de enero de 1995, tras arduas negociaciones en el ámbito de la Ronda Uruguay (1986-1993) y que supuso la implantación de un marco institucional estable para supervisar y garantizar el cumplimiento de los acuerdos de libre comercio. Estos Acuerdos prohíben a los Estados la adopción de ciertas medidas tributarias. El artículo 3 del Acuerdo sobre Subvenciones

⁸³ .-ZAGARIS, B., “The assault on low tax jurisdictions: a call for balance and debate”, *Tax Management International Journal*, vol. 28, 1999, pasg. 476 a 490.

⁸⁴ .-OECD, *Developing the Internacional Dialogue on Taxation*, March, 13, 2002, en www.oecd.org.

⁸⁵ .-Véase al respecto, CAAMAÑO ANIDO, M.A.-CALDERON CARRERO, J.M., “¿ Globalización económica y poder tributario: ¿ hacia un nuevo poder tributario ?”, *Civitas, REDF*, N° 114, abril-junio 2002, pags. 249 a 253.

y Medidas Compensatorias, por ejemplo, reprueba las subvenciones a la exportación, entendiendo por tales las exenciones, remisiones o aplazamientos relacionados específicamente con las exportaciones, a las que se enfrentará el órgano de solución de diferencias a través del procedimiento orientado a eliminar las ayudas a la exportación. Valga como ejemplo el régimen norteamericano del *Foreing Sales Corporation*, que tuvo que ser derogado como consecuencia de la aplicación de las disposiciones de la OMC⁸⁶.

También en el seno de la Unión Europea se dictan normas blandas orientadas a reprimir la existencia de ayudas a la exportación, como consecuencia de los compromisos de la Unión Europea con la OMC de conformidad con los Reglamentos de la Comisión europea 69/2001 y 70/2001, relativos a las ayudas estatales *de minimis* y a las ayudas relacionadas con las pequeñas y medianas empresas. En aplicación de estos acuerdos, la Unión Europea ha dictado normas de *soft law*, proponiendo la supresión de normas de diversos países que suponían subvenciones encubiertas a las exportaciones bajo la forma de beneficios fiscales. Es de destacar, por lo que afecta al caso español, la decisión de la Comisión europea de 22 de marzo de 2006 que insta a España a suprimir el artículo 37 del Texto Refundido de su Impuesto sobre la Renta de Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, que concede una deducción en la cuota del impuesto del 25 por 100 a las inversiones efectuadas en la creación de sucursales en el extranjero. La decisión fue ejecutada recientemente con la aprobación de la Resolución 1/2006, de 15 de junio, de la Dirección General de Tributos que ha decidido suprimir con eficacia retroactiva la deducción relativa a las inversiones que tengan por objeto “el establecimiento y la explotación de una red de distribución”.

Y, por último, hay que destacar el importante papel del *soft law*, en el marco del Derecho Comunitario, donde plantea rasgos específicos. Los instrumentos de *soft law*,

⁸⁶ .- Ante este órgano se tramitan las denuncias, una de las más “recordadas”, la de la Unión Europea contra estados Unidos por el *Foreing Sales Corporation* de 1984, según el cual las sociedades que constituyeran una filial en un país con el que USA tuviese un convenio de Doble Imposición dedicadas a la exportación gozarían de una exención del 65 por 100. El *Foreing Sales Corporation* fue declarado por la OMC contrario a la normativa OMC; sustituida por el *Extraterritorial Income Exclusion* en 2000, que preveía beneficios fiscales a la exportación pero tanto de productos fabricados en Estados Unidos como fuera, y no se vincula a la exportación, sino a que los productos procedentes del territorio americano se utilicen fuera. Véase al respecto ALMUDI CID, J.M.- LOPEZ BARRERO, E.- SERRANO ANTON, F., “La Organización Mundial del Comercio como límite a la potestad tributaria de los Estados” (referencias a los regímenes estadounidenses del *foreign sales corporation*, *extraterritorial income exclusion* y a los artículos 32 y 34 LIS)”, *Quincena Fiscal*, nº , en especial, páginas 10 y ss.

en especial las llamadas “resoluciones conjuntas”, que tienen como finalidad fijar las líneas de actuación comunitaria y de los Estados a seguir en un sector determinado⁸⁷, están sirviendo para sortear las exigencias del procedimiento normativo establecido en el Tratado de la Unión Europea para armonizar la fiscalidad directa. Conviene recordar que el artículo 94 del Tratado determina que el Consejo adoptará por unanimidad, a propuesta de la Comisión y previa consulta al Parlamento europeo y al Comité Económico y Social, directivas de aproximación de disposiciones legales que incidan en el establecimiento o funcionamiento del mercado común. La exigencia de unanimidad de todos los Estados está lastrando las posibilidades de armonizar por la vía “ordinaria” y facilitando la adopción de medidas de *soft law*. Un ejemplo paradigmático es la Resolución conjunta de 1 de diciembre de 1997 aprobada por el ECOFIN relativa al Código de Conducta de Fiscalidad de las Empresas, fruto del ECOFIN de Verona de abril de 1996 en que se aprobó el segundo Informe Monti y que establece reglas sobre la competencia fiscal perniciosa y que ha sido desarrollado por la Comisión *Primarolo*, que prevé una cláusula *stand still* y eliminación de las medidas de competencia fiscal perniciosa antes del 2010 (*rollback*).

Es de destacar que la eclosión del *soft law* en la Unión Europea se fundamenta, no sólo en el dato de las dificultades políticas para lograr la unanimidad de los Estados miembros para lograr aprobar Directivas de armonización, sino también en el juego del principio de subsidiariedad. Este principio juega en el campo del reparto competencial (se suele poner como ejemplo del mismo el art. 30 de la Ley Fundamental de Bonn) de manera que, por razones de eficacia, se atribuyen a las entidades más próximas a los ciudadanos (en Europa, los Estados, en un Estado federal, los Estados federados o regiones) todas las competencias a través de una cláusula general, salvo las que, de modo específico, sean objeto de atribución a la entidad superior, en el caso que estamos tratando, a la Unión Europea. Ello enlaza con el dato de que las competencias de la Unión europea son competencias *de atribución*, ya que, al no ser un Estado, carece de la “competencia sobre la competencia”. De hecho, el Proyecto de Constitución Europea

⁸⁷ .-SANTAOLALLA GADEA, F.J., “La integración del Derecho de las Comunidades Europeas en el ordenamiento español: algunas zonas oscuras del *acquis communautaire*”, *Documentación Administrativa*, nº 193, 1982, pags. 19 y 20.

asigna a la Unión Europea competencias de atribución, aunque también reconoce el principio de subsidiariedad –art. I-11-3⁸⁸.

Pues bien, el juego de la subsidiariedad ha hecho que la acción de las instituciones comunitarias se efectúe sobre la base de que se considera que sus acciones son altamente discrecionales o arbitrarias. Se produce así lo que se ha dado en llamar “paradoja de la subsidiariedad” que tiene como consecuencia el aumento de la producción normativa de la Comisión sin que medie control por parte del Consejo o, lo que es lo mismo, que la Comisión viene empleando el principio de subsidiariedad para sortear el procedimiento legislativo y producir *soft law*, dictando normas que nunca podrían aprobarse como Directivas adoptadas en el seno del Consejo por unanimidad. Así, existe un claro riesgo de abusos por parte de la Comisión europea en el empleo de estas normas de *soft law*. No olvidemos que estamos hablando de normas producidas por funcionarios y burócratas sin la garantía del debate público que supone la intervención de un órgano legislativo y, por tanto, de normas que expresan a las claras el denunciado déficit democrático de la Unión Europea. Con el agravante de que buena parte de las disposiciones de *soft law*, acaban por “endurecerse”, al ser utilizadas por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea para fijar su doctrina en materia de no discriminación y libertades comunitarias⁸⁹.

VI. La influencia del principio de capacidad contributiva.

No cabe ninguna duda de que una de las cuestiones que más interés está suscitando en lo relativo a la configuración actual del poder tributario, es la nueva dimensión que está adquiriendo la justicia tributaria.

Los textos constitucionales fijan el deber de contribuir. Así en Colombia, el artículo 95, 9 de la Constitución de 1991, reformada en 1997, señala que los colombianos tienen el deber de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad. Asimismo, el artículo 363 señala

⁸⁸.- FRAGA IRIBARNE, M., *El principio de subsidiariedad en la Unión Europea*, Fundación Galicia-Europa, Santiago, 1997, pag. 35.

⁸⁹.- MARTIN JIMENEZ, A., *Towards Corporate Tax Harmonization in the UE*, Kluwer Law International, The Hague, 1999, pags. 299-305.

que “el sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad”.

Es un principio completamente asumido (y el caso de España es paradigmático) que la contribución a los gastos públicos ha de estar ordenada por el principio de capacidad económica y a ello se ha referido una ingente cantidad de sentencias del Tribunal Constitucional (TC) español⁹⁰. Este empezó por afirmar que “capacidad económica, a efectos de contribuir a los gastos públicos, significa tanto como la incorporación de una exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra” (sentencia 27/1981, de 20 de julio – FJ 4º -), dispuso que “el principio de capacidad económica opera, por tanto, como un límite al poder legislativo en materia tributaria” (sentencia 221/1992, de 11 de diciembre – FJ 4º -). A partir de aquí, multitud de pronunciamientos jurisdiccionales, señalando la posibilidad de manifestaciones de capacidad económica potencial y su coexistencia con las funciones extrafiscales del tributo (sentencia 37/1987, de 26 de marzo – FJ 13º -), la diversidad de manifestaciones de la capacidad económica (sentencia 233/1999, de 16 de diciembre – FJ 23º -), o el gravamen simultáneo de una misma manifestación de riqueza por varios conceptos distintos (sentencia 194/2000, de 19 de julio – FJ 8º)⁹¹.

Pero la sentencia 27/1981 de 20 de julio, el principio de capacidad contributiva no agota las exigencias de justicia en materia contributiva. El sistema tributario, *medio para conseguir la financiación de los gastos públicos de todos*, sólo será justo si su configuración está inspirada en los principios de igualdad y progresividad (FJ 4º).

El concepto constitucional de tributo, tal y como se desprende de las sentencias del TC que éste ha ido dictando a lo largo de los últimos años, es el elemento definidor del concepto de tributo. En tal sentido conviene señalar las importantes precisiones apuntadas por la sentencia 276/2000, de 16 de noviembre, según la cual, el tributo, “grava un presupuesto de hecho o hecho imponible, revelador de capacidad económica, fijado en la ley” (FJ 4º). Este pronunciamiento, aparentemente, no hace más que insistir en la línea de que un tributo que no grave una manifestación de riqueza es un tributo

⁹⁰ .-Véanse, por ejemplo, ss. TC 19/1987, 37/1987, 209/1988, 45/1989, 221/1992, 186/1993, 214/1994, 164/1995, 134/1996, 182/1997, 14/1998, 233/1999, 46/2000 y 194/2000.

⁹¹.- Véase una valoración del principio de capacidad económica, en su evolución histórica a partir del art. 31 de la Constitución y en su configuración por la jurisprudencia del Tribunal Constitucional en YEBRA MARTUL-ORTEGA, P., “Artículo 31 de la Constitución española. Veinte años después”, Revista de Hacienda Local, Madrid, 1998, pags. 504 y 505.

inconstitucional, lo que se deduce de manera explícita o implícita de muchas de las sentencias anteriormente expuestas. Pero, como afirma AGUALLO AVILES, la sentencia 276/2000 permite entender que la prestación de carácter público a la que la ley denomine tributo que no se establezca como consecuencia de una circunstancia reveladora de riqueza “no es que sea un tributo inconstitucional, sino que simplemente no es tributo; por ejemplo una sanción”, como concluye esta sentencia⁹².

La exigencia de respeto de capacidad contributiva, como derivación de la función constitucional que impone a los poderes públicos hacer efectivo el deber de contribuir para sostener los gastos públicos, ha planteado numerosos problemas, por ejemplo, en orden a la pretensión de construir un *concepto* de capacidad contributiva aplicable a todas las figuras tributarias. Llegándose incluso a auténticas peticiones de principio; si lo metodológicamente correcto es definir el concepto de tributo para luego referir a las figuras que responden a esta idea las exigencias de capacidad contributiva, se da por sobreentendido un concepto de tributo más amplio que el de impuesto para afirmar que la presencia de capacidad económica en aquellas figuras tributarias que no son impuestos, permite catalogarlas como tributos (véase la citada sentencia del Tribunal Constitucional 233/1999).

VI.1. Función del principio de capacidad económica en las modernas constituciones normativas.

Tradicionalmente, los textos constitucionales y, en especial, el modelo de la Constitución italiana de 27 de Diciembre de 1947, que dispone en su art. 53 que todos concurrirán al sostenimiento del gasto público en razón de la “capacidad contributiva” agregando que el sistema tributario se rige por criterios de progresividad, no pretendían establecer una medida concreta de la carga tributaria, sino formular solemnemente un deber público que, tras la Revolución Francesa, afecta por igual a todos los ciudadanos. Originariamente, y a partir de la doctrina italiana generada a partir de la consagración de la regla de capacidad contributiva en la Constitución de 1947, se pretendía que la capacidad económica fuese una guía que permitiese servir de orientación al legislador

⁹² .-AGUALLO AVILES, A., “Una vez más, acerca de la necesidad de hacer un verdadero análisis constitucional de las Normas Tributarias”, op. cit., pag. 224.

para lograr la justicia tributaria. Con el “apogeo” de dicho principio⁹³, el mismo es concebido como la “idea fuerza”, que explica todo el sistema tributario. La capacidad contributiva orienta la selección de hechos imposables a través de la idea de *capacidad económica absoluta*, la determinación de la cuantificación del tributo (*capacidad económica relativa*), la selección de los sujetos, la aplicación de todos los instrumentos fiscales y el sistema tributario en su conjunto. Ello obliga a auténticos ejercicios de “temeridad doctrinal”, como el incluir los fines extrafiscales dentro de la idea de capacidad económica. Por el contrario, el principio de igualdad es un principio puramente formal y abstracto, que se limita a afirmar que deben tratarse por igual las situaciones iguales, pero no proporciona un criterio para determinar cuándo dos situaciones son iguales o desiguales.

Será en la doctrina alemana la cual, superando posiciones escépticas como la propuesta⁹⁴ por KRUSE, desemboque en posiciones como las de TIPKE, para el cual el principio de capacidad contributiva es el criterio de comparación para la aplicación del principio de igualdad, que califica de formal y abierto. “El principio de capacidad contributiva sólo es una denominación abreviada para ‘principio de imposición igual según la capacidad contributiva’: “dado que los impuestos únicamente pueden obtenerse de la renta acumulada, el principio de capacidad contributiva proporciona el criterio para determinar qué parte de la renta tienen los ciudadanos que entregar como impuestos”⁹⁵. Se trata de un principio que al legislador corresponde determinar, sirviendo como auténtico límite a su discrecionalidad. La fijación de sus perfiles es función del Tribunal Constitucional en la función de legislador negativo, que le atribuye el sistema kelseniano clásico.

Sin embargo, serían autores como LANG, quien fijaría el papel de la capacidad contributiva como un instrumento de protección de los derechos fundamentales del contribuyente frente al Estado, cuestión muy importante en lo relativo a los límites a la confiscatoriedad⁹⁶ (así la sentencia del Tribunal Constitucional alemán fijaría ese

⁹³ PALAO TABOADA, C., “Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva”, en Estudios jurídicos en homenaje al Profesor Federico de Castro, Tecnos, Madrid, 1976, vol. II, págs. 377 y ss.

⁹⁴ .- Véase, al respecto, HERRERA MOLINA, P.M., *Capacidad económica y sistema fiscal (Análisis del ordenamiento español a la luz del derecho alemán)*, Fundación Oriol-Urquijo, Marcial Pons, Madrid, 1998,

⁹⁵ .-TIPKE, K., *Steuerrecht*, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln., 1996, pag. 32.

⁹⁶ Op. cit. (nota 12), pág. 320.

límite en un 50 por 100, en la sentencia de 22 de junio de 1995⁹⁷) y sobre todo, las aportaciones de LIEBHOLZ, quien sentará las bases de una visión moderna de la capacidad contributiva que toma como premisa la “recuperación” del principio de igualdad. Para este autor la capacidad contributiva es la expresión de la igualdad como elemento negativo de control de la legislación fiscal que, por definición, ha de recaer sobre índices objetivos de riqueza. Y el principio de igualdad es, simplemente, un instrumento que prohíbe discriminaciones arbitrarias, de manera que siempre que se vulnere el principio de capacidad contributiva se están violando las exigencias de no discriminación e incurriendo en arbitrariedad⁹⁸, que es un concepto que remite a criterios suprapositivos, como la “naturaleza de la cosa”, la “razonabilidad” o la “conciencia jurídica de la colectividad”. Para PALAO TABOADA “esta concepción del principio de igualdad resuelve, a nuestro juicio, los problemas que plantea la concepción formalista y la necesidad que se deriva de ésta de tener que completar dicho principio, en materia tributaria, con un concepto de tan difícil concretización como el de capacidad contributiva. Por una parte, se descarga a éste de presión, al dejar de ser el único criterio de justicia tributaria. Por otra, se justifica de manera satisfactoria la legislación con fines extrafiscales”. Y además, es respetuosa de la esfera de discrecionalidad política propia del legislador⁹⁹.

Además, añadimos, ello resuelve la falta de positivización de la capacidad contributiva en muchos ordenamientos tributarios, en especial en Latinoamérica, donde ha de apoyarse en el principio de igualdad¹⁰⁰. Entendiendo así el principio de igualdad, el principio de capacidad contributiva, es un criterio indispensable en el enjuiciamiento de la legislación fiscal desde la perspectiva del principio de igualdad, porque está

⁹⁷ .-Véase al respecto HERRERA MOLINA, P.M., “Una decisión audaz del Tribunal Constitucional alemán: el conjunto de la carga tributaria del contribuyente no puede superar el 50 por 100 de sus ingresos”, *Impuestos*, t. II, 1996, pag. 1033.

⁹⁸ LEIBHOLZ, G., *Die Gleichheit vor dem Gesetz*, 2ª ed., Beck, Munich y Berlín, 1959 (reimpresión de la 1ª ed. de 1925).

⁹⁹ .-PALAO TABOADA, C., “Nueva visita al principio de capacidad contributiva”, *Civitas, REDF*, nº 124, 2005, pags. 770 a 773.

¹⁰⁰ .-Valga como ejemplo, En el caso argentino, el artículo 16 de la Constitución Nacional argentina proclama como núcleo del llamado “programa constitucional”, el principio de igualdad como base de los impuestos y de las cargas públicas, mientras el artículo 17 establece la inviolabilidad de la propiedad e impone la previa indemnización en caso de expropiación por causa de utilidad pública, fijada por ley. La regla de la capacidad económica es en Argentina un principio de creación jurisprudencial; véase GARCIA ETCHEGOYEN, M.F., *El principio de capacidad contributiva, Evolución dogmática y proyección en el derecho argentino*, Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, Buenos Aires, 2004, pag. 209; SPISSO, R., *Derecho Constitucional Tributario*, Ed. Depalma, Buenos Aires, 1993, pag. 245.

integrado en la idea de justicia propia de las sociedades de nuestra misma cultura jurídica.

A todo ello hay que unir el concepto de capacidad contributiva vinculada a otros principios constitucionales como la progresividad y la prohibición de alcance confiscatorio del sistema tributario en su conjunto, con la consiguiente prohibición de impuestos “asfixiantes”. De esta manera se llega al concepto de “mínimo personal y familiar” ligado a la idea de “renta disponible” (así la sentencia del *Bundervessungsgericht* de 25 de septiembre de 1992), que pretende crear una teoría de la cuantificación de aquella porción de riqueza que debe quedar libre de imposición¹⁰¹.

Con ello tenemos una visión de la capacidad económica que superan las visiones tradicionales relacionadas con el principio considerado tradicionalmente cardinal en la configuración de la justicia tributaria.

VII. Nuevos principios tributarios. Los retos de la neutralidad y la simplificación del ordenamiento.

VII.1. El principio de neutralidad

Otro de los principios que en los últimos tiempos se va abriendo paso, con pretensiones de erigirse en un “principio propio” en materia tributaria, es el principio de neutralidad impositiva. Con un lejano origen en el postulado de la “neutralidad distributiva” que en su momento había formulado J. STUART MILL, según el cual la imposición no debe modificar en nada la situación económico-financiera relativa de los contribuyentes, lo que viene a significar en la actualidad, como ha señalado NEUMARK, es que el impuesto no debe provocar distorsiones en la competencia, considerando a la misma como una institución “esencialmente trascendente para el orden económico”¹⁰².

En este sentido, el principio de neutralidad adquiere especial importancia en sectores del ordenamiento donde lo trascendental es una libre actuación económica, que

¹⁰¹ .-GARCIA FRIAS, A., “El mínimo de existencia en el impuesto sobre la renta alemán”, *Rev. Información Fiscal*, Nº 3, 1994, pag. 17.

¹⁰².- NEUMARK, F., Principios de la imposición, op. cit., pags. 316 y 317.

se erigiría en valor trascendental, y donde la aplicación de determinados tributos supondría perturbar esa libre actuación económica, sobre todo en lo concerniente a la elección del territorio para llevar a cabo la inversión¹⁰³. En especial, la neutralidad es importante en lo relativo a la elección de inversiones por motivos de territorialidad; en esta dimensión la neutralidad se define, según GARBARINO, “como aquella situación tipo en las inversiones, donde la neutralidad, en palabras Especial importancia adquirirá, por tanto, en relación con el ordenamiento comunitario, presidido por las llamadas “cuatro libertades fundamentales” – libre circulación de trabajadores (art. 39 del Tratado constitutivo de la CEE, tras la reforma por el de Ámsterdam), derecho de establecimiento (art. 48), libre circulación de servicios (art. 49) y libre circulación de capitales (art. 56) -. En el ordenamiento comunitario, más que de un principio propio, podemos hablar de una regla general, que puede erigirse como criterio interpretativo y que afectará a determinados ámbitos de la normativa comunitaria; piénsese por ejemplo, en la normativa referida a las operaciones de reestructuración empresarial. Así, el Preámbulo de la versión española de la Directiva 90/434/CEE, en una buena muestra de aquello en lo que, en sustancia, consiste la neutralidad, dice que “dichas operaciones no deben verse obstaculizadas por restricciones, desventajas o distorsiones particulares derivadas de las disposiciones fiscales de los Estados miembros”. Es esta “neutralidad” la que inspira el llamado *régimen de diferimiento*, que en nuestro país se implanta con la Ley 29/1991, de 16 de diciembre, y en la actualidad se recoge en el Capítulo VIII del Título VIII, de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades¹⁰⁴.

VII.2. Las exigencias de neutralidad interna y externa

Si la falta de neutralidad en el plano internacional se proyecta en la exigencia de que no se perturbe la libre decisión en lo concerniente a la elección del territorio para llevar a cabo la inversión¹⁰⁵, o que el nivel de presión fiscal no afecte a la decisión de invertir en el propio Estado de residencia o en el extranjero, el logro de una auténtica neutralidad depende de decisiones que no están en la mano de la política legislativa de

¹⁰³.- LOPEZ ESPADAFOR, C.M., *Fiscalidad internacional y territorialidad del tributo*, Monografía, MC Graw Hill, Madrid, 1995, 173.

¹⁰⁴.- NAVARRO EGEA, M., *Fiscalidad de la reestructuración empresarial*, Marcial Pons, Madrid, 1997, pags. 138 y 139.

¹⁰⁵.- LOPEZ ESPADAFOR, C.M., *Fiscalidad internacional y territorialidad del tributo*, Monografía, MC Graw Hill, Madrid, 1995, 173.

un solo Estado. En especial en la denominada neutralidad en la exportación de capital (*capital export neutrality*) también llamado principio de neutralidad interna, según el cual, a los sujetos que producen rentas también en el extranjero o sólo en el extranjero, se les debe aplicar el mismo tratamiento tributario, ni más desfavorable ni más favorable, que a los sujetos que producen renta exclusivamente dentro del Estado de la residencia.

De esta manera, si el legislador de un Estado quisiera respetar el principio de neutralidad en la exportación de capitales, tendría que tender a eliminar aquellas distorsiones, especialmente las referidas a la tributación de las sociedades y el capital. Así, por ejemplo, se aseguraría la *capital export neutrality*, eliminando las diferencias en el tipo efectivo de gravamen, o, lo que es lo mismo, igualando el tipo efectivo de tributación en todos los países que integran el sistema, o bien a través de un modelo de tributación de las rentas interjurisdiccionales basado en el principio de residencia según la cual, la renta, sea cual sea el lugar de inversión, tributará siempre en el Estado de residencia. Aparentemente, con ello se logra que la localización de la inversión no sea sensible a las diferencias de carga impositiva¹⁰⁶.

Sin embargo, la igualación de tipos es un objetivo inalcanzable a día de hoy. Ello es una consecuencia del hecho irrefutable de que el poder tributario es algo inherente a la soberanía. Como hemos visto, el marco actual de globalización económica hace que esto derive en competencia fiscal internacional. Siendo la competencia fiscal indeseable, y así lo proclama la OCDE, su eliminación o mitigación requiere una acción internacional. Y un sistema basado en el principio de neutralidad en la exportación, en última instancia, lo que pretende es eliminar la competencia fiscal. De ahí también su influencia relativa en la política legislativa unilateral de cualquier Estado a la hora de regular el tratamiento fiscal de las rentas derivadas de la inversión bursátil.

Por otro lado, la aplicación del principio de residencia, un principio completamente asumido en el plano internacional, como único criterio de tributación, no es factible. Y no lo es, en la medida en que el Estado donde se localiza la inversión no acepte renunciar a gravar la renta que se genera en su territorio. Es obvio que, a día de hoy, no es posible un modelo de tributación de las rentas interjurisdiccionales basado exclusivamente en el principio de residencia como en su momento propuso el Informe *Neumark*. Y también es evidente, que la mayoría de los Estados aplican

¹⁰⁶ .-VOGEL, K., *Taxation of cross-border income, harmonization, and tax neutrality under European Community Law: an institutional approach*, Kluwer, Denver, 1994, pag. 29.

simultáneamente los principios de residencia y de la fuente. Ello conduce a que la principal amenaza a la neutralidad en la exportación de capitales sean las situaciones de potencial doble imposición internacional que pueden producirse, lo que es especialmente importante respecto a las rentas derivadas de la inversión bursátil, y, en especial, con relación a los dividendos. En estos casos, a la ya conocida doble imposición económica se unen frecuentes situaciones de doble imposición internacional; si un accionista (en especial, persona física) recibe dividendos fuera de su país, puede tributar simultáneamente en el país de la fuente y en el país de residencia por un impuesto igual o análogo¹⁰⁷. Ello supone condicionar al legislador de un determinado Estado a adoptar medidas internas para corregir la doble imposición internacional jurídica y económica o abocarlo a reconocer el predominio de los Convenios de Doble Imposición internacional.

Al margen de la existencia de este tipo de Convenios, los Estados habrán de hacer compatible el criterio de la residencia con el criterio de la fuente con el reconocimiento, por parte de los Estados de residencia, de la exención de las rentas obtenidas en otro Estados, es decir, de la no inclusión de las mismas en la base imponible (salvo, tratándose de un impuesto progresivo, a efectos de un mayor gravamen de las rentas de fuente nacional). La preferente admisión de la exención como mecanismo para corregir unilateralmente la doble imposición se pone de manifiesto en el dato de que el método alternativo de deducción del impuesto efectivamente satisfecho (*tax credit*), e incluso, de las exenciones y beneficios fiscales de que se haya disfrutado en el Estado de la fuente (*tax sparing*), es sólo una corrección parcial pero no suficiente, de las consecuencias a que lleva el criterio de la residencia. La neutralidad no se satisface logrando que en el país de la residencia se tribute sólo por la diferencia entre el gravamen satisfecho en origen y el más elevado que correspondería según la legislación interna, sino evitando que las rentas obtenidas en un mismo territorio soporten un gravamen distinto en función de que el contribuyente sea o no residente. Es decir, evitando que el residente en el lugar donde obtiene la renta (país A) pague sólo el tributo correspondiente en dicho país, mientras el no residente (residente en B), deba abonar tanto la alícuota exigida en el país A, como en su caso la diferencia entre dicha

¹⁰⁷ .-IZQUIERDO LLAMANES, G., “La armonización y la competencia fiscal: eficiencia frente a equidad”, en La armonización fiscal en la Unión Europea, Hacienda Pública Española, Monografías, 1997, pag. 48.

alícuota y la vigente en B, si esta última es mayor. De no conseguir evitar esto último, se estaría produciendo una discriminación en función de la residencia¹⁰⁸.

Por tanto, las exigencias de neutralidad, sobre la base de la admisión del principio de residencia¹⁰⁹, hacen del método de exención con progresividad el sistema interno de corrección de la doble imposición internacional más aconsejable. Así lo establece el artículo 23, A del Modelo de Convenio para Evitar la Doble Imposición de la OCDE. Ello se contrapone con el hecho de que la Ley española del Texto Refundido de la Ley IRPF en su artículo 82, recoja un método de imputación ordinaria, según el cual el importe de lo satisfecho en el extranjero se deduce en tanto no supere el resultado de aplicar el tipo medio de gravamen a la parte de base gravada en el extranjero¹¹⁰. Circunstancia que habrá de tener en cuenta el legislador en futuras reformas de la ley del IRPF. Sobre todo, teniendo en cuenta que, por aplicación de los Convenios de Doble Imposición suscritos por España, que tendrán aplicación preferente frente a la normativa interna española, este sistema de exención con progresividad acabará aplicándose.

Por otro lado, la adopción del criterio de residencia legitima un tratamiento diferenciado respecto al no residente, salvo las exigencias de la jurisprudencia de la Unión Europea con relación al principio de no discriminación. En el marco de la jurisprudencia comunitaria, si bien se admite un tratamiento distinto entre residentes y no residentes, éste no puede encubrir una discriminación por razón de la nacionalidad, línea abierta por la sentencia del TJCE *Comisión vs. Francia*, conocida como *Avoir Fiscal*, de 28 de enero de 1986 (As. 270/83), lo que supone la exclusión en el ámbito

¹⁰⁸ .-FALCON Y TELLA, R., “Tendencias actuales en los criterios de sujeción al tributo. Hacia la territorialidad”, *Crónica Tributaria*, nº 100, 2001, pags. 59 y 60.

¹⁰⁹ .- En opinión de FALCON Y TELLA, R., el recurso al criterio de la residencia y al criterio del world wide income, corregido con una exención con progresividad, vendría a ser una especie de presunción iuris tantum de que la renta se ha obtenido en el país de residencia, para cubrir los siguientes casos: - rentas o ingresos procedentes de territorios en que no consta que se realiza efectivamente la actividad productora de los rendimientos, ya que en estos casos puede ocurrir que dicha actividad se realice precisamente en el país de residencia del perceptor (por ejemplo, interposición de una sociedad-base creada en un paraíso fiscal para operar en un tercer país). - rentas procedentes de países sin convenio o que no forman parte de una misma zona de integración (en cuyo caso los Estados suelen aplicar el sistema de imputación, en lugar del método de exención). Y una presunción que pretendería conjurar las dificultades de obtención de información sobre la verdadera fuente u origen de la renta; “Tendencias actuales en los criterios de sujeción al tributo. Hacia la territorialidad”, pag. 60.

¹¹⁰ .-Se diferencia, eso sí, el tipo que corresponde a la base general y el que corresponde a la base especial. Si lo que se pagó en el extranjero es por plusvalías generadas por la venta de acciones con más de un año de antigüedad el tipo a tomar en consideración será el del 15 por 100 al que se gravan tales plusvalías en España.

tributario de las denominadas distorsiones fiscales, esto es, discriminaciones de origen fiscal que alteren la competencia de un mercado¹¹¹.

Otro principio, con una mayor influencia comparativa en la política legislativa de tratamiento de las rentas derivadas de la inversión bursátil, es el de neutralidad en la importación de capitales o neutralidad externa (*foreign neutrality*) según el cual, a los sujetos residentes que obtengan rentas también en el extranjero o sólo en el extranjero, se les debe aplicar el mismo tratamiento tributario, ni más favorable ni más desfavorable, que el que se aplica por el Estado dentro del cual tal renta se genera (Estado de la fuente) a quienes obtienen rentas de modo exclusivo en tal Estado. En la práctica, ello supone que todos los inversores que localicen sus inversiones en una determinada jurisdicción tengan el mismo tratamiento fiscal, con independencia de su residencia y además, que los Estados eximan las rentas obtenidas por sus residentes en el exterior, pues, como suele afirmarse el sistema de imputación o deducción, sea el de deducción integral o el de imputación ordinaria, al sujetar al inversor extranjero a los mismos impuestos que al nacional le discrimina, ya que anula los beneficios fiscales que pudiera haber dispuesto el país donde se llevó a cabo la inversión.

Decimos que la llamada *foreign neutrality* tiene más influencia en el tratamiento interno de las rentas de capital porque, mientras las exigencias de neutralidad en la exportación parten de pretensiones imposibles a día de hoy, como la igualación de tipos efectivos, los imperativos de neutralidad en la importación son mucho más realistas, y al tomar como presupuesto una cierta competencia fiscal internacional, pretenden la neutralidad fiscal para el conjunto de los inversores que aplican sus capitales en una determinada jurisdicción. La doble imposición jurídica internacional no puede *prohibirse* salvo por un principio de territorialidad material que impidiese la incidencia de la ley interna sobre situaciones ocurridas fuera del territorio¹¹². Hay que partir de que la misma es una realidad y adoptar mecanismos de eliminación adecuados, como la exención con progresividad¹¹³.

111 .-GARCIA FRIAS, A., “La necesaria armonización de la tributación de las personas físicas no residentes a la luz de la jurisprudencia del TJCE”, RDFHP, nº 242, 1996, pag. 1028.

112 .- DOURADO, A.P. “A tributação dos rendimentos de capital: a harmonização na Comunidade Europeia”, Cadernos de Ciencia e Técnica Fiscal, nº 175, Centro de Estudos Fiscais, Direcção Geral dos Impostos, Lisboa, 1996, pag. 48.

113 .- SOUSA SANTOS AGUIAR, N.T.; “La fiscalidad de los beneficios societarios y de los capitales en la Unión Europea”, op. cit., pag. 15.

VII.3. Conclusiones. La influencia de la neutralidad en el contexto internacional como criterio de vinculación para el legislador a la hora de regular la fiscalidad de las inversiones.

La neutralidad en la exportación de capitales como criterio determinante en la definición de la neutralidad fiscal internacional sólo puede resultar operativa si la concebimos como un instrumento para disipar las distorsiones fiscales. Pero la exclusión de distorsiones debe ser algo más que un imperativo de realismo político-tributario. Debe tratarse de un dato jurídicamente vinculante para el legislador, para ser y convertirse en una exigencia a tener en cuenta a la hora de regular la fiscalidad de los rendimientos provenientes de la inversión bursátil. Para ello, la interdicción de las distorsiones fiscales precisa de un marco de referencia, y eso sólo la encuentra el Estado-legislador en los Convenios de Doble Imposición que sigan el Modelo OCDE y que incluyan una cláusula al estilo de la contenida en el art. 24¹¹⁴, y, sobre todo, en la idea de mercado común y la armonización fiscal (que el art. 94 del TUE pone al servicio del mercado común), además de la *armonización de segundo grado*, auspiciada por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea. Tal armonización negativa o de segundo grado, rechaza tanto las discriminaciones directas o encubiertas por razón de la nacionalidad como las restricciones no justificadas: así la sentencia *Avoir Fiscal*, de 28 de enero de 1986 (As. 270/83) excluye este tipo de restricciones aun en el caso de que no existan normas armonizadoras.

La conclusión a la que hay que llegar es que el principio de neutralidad en la exportación de capitales, por sí solo, no sirve como criterio para localizar los obstáculos al funcionamiento del mercado común provocado por la tributación directa. Y ello porque todos los sistemas fiscales serían incompatibles con el mercado común, salvo en el improbable supuesto de que se igualasen los tipos efectivos de gravamen en todas las jurisdicciones¹¹⁵. Por tanto, para los Estados miembros de la Unión Europea, como es el caso de España, es el Derecho Comunitario y las exigencias de armonización y mercado común, los que realmente van a condicionar al legislador a la hora de afrontar la

114 .-MARCHESSOU, P., “Los límites de la cláusula de no discriminación el art. 24 del Modelo de Convenio de la OCDE”, op. cit., pag. 236, recuerda que el principio de no discriminación proclamado por el art. 24 del Modelo OCDE, prohíbe las discriminaciones fundadas en la nacionalidad y beneficia a los nacionales de los dos Estados firmantes del Convenio, se refiere a los tributos y se aplica a situaciones “similares”.

115 .- SOUSA SANTOS AGUIAR, N.T.; “La fiscalidad de los beneficios societarios y de los capitales en la Unión Europea”, op. cit., pag. 13.

fiscalidad de la inversión y del ahorro¹¹⁶. Aunque las posibilidades futuras de la armonización de la imposición directa, exigida por el art. 94 del Tratado de la Unión Europea, sean muy poco esperanzadoras, lo cierto es que la neutralidad en la importación de capitales es algo más que las consecuencias derivadas de este precepto, porque dicha expresión de neutralidad abarca también la interdicción de situaciones que, como la Doble Imposición Internacional, provocan distorsiones fiscales y frente a lo cual apenas se pronuncia el Derecho Comunitario, pues del artículo 220 del Tratado de la Unión Europea se desprende que la potestad para la eliminar la doble imposición, tanto jurídica como económica, en el seno de la Unión Europea corresponde, en un principio, a los Estados miembros¹¹⁷. Frente a las mismas, sólo cabe confiar en el efecto jurídico de los Convenios de Doble Imposición, mientras no se avance en propuestas más novedosas y desafiantes como la coordinación de políticas fiscales a nivel internacional en relación con impuestos sobre la renta y por medio de acuerdos multilaterales¹¹⁸.

Por tanto, las exigencias de neutralidad se verían aquí condicionadas exclusivamente por el requisito de no convertir el diferente tratamiento entre el residente y el no residente en una discriminación en el marco del Derecho Comunitario y en las pautas del artículo 24 del Modelo OCDE de Convenio de Doble Imposición, cuando se trate de residentes de Estados con los que existe un tratado de doble imposición que siga esta modelo. De lo que se trata, en suma, es de corregir de forma no discriminatoria la doble imposición internacional. Se trata, en suma, de optar por un sistema de exención para corregir la Doble Imposición jurídica internacional, como el más adecuado. Debe tenerse en cuenta, además, que la adopción de sistemas que consistan en la concesión de una exención a dividendos nunca puede condicionarse al requisito de que tales dividendos sean distribuidos por una sociedad domiciliada en el Estado miembro de residencia de la persona física perceptora de los mismos, porque de ser así se estaría vulnerando lo establecido en la histórica sentencia del TJCE

¹¹⁶ .- SOUSA SANTOS AGUIAR, N.T., “La fiscalidad de los beneficios societarios y de los capitales en la Unión Europea”, op. cit., pag. 15.

¹¹⁷ .-Este artículo 220 dispone que “los Estados miembros entablarán, en tanto sea necesario, negociaciones entre sí, a fin de asegurar a favor de sus nacionales la supresión de la doble imposición dentro de la Comunidad”.

¹¹⁸ .-CAAMAÑO ANIDO, M.A.-CALDERON CARRERO, J.M., “Globalización económica y poder tributario”, op. cit., pag. 268.

Verkooijen, de 26 de agosto de 2000 (As. C-35/98), que califica esto como una restricción injustificada a la libre circulación de capitales¹¹⁹.

VII.4. Influencia del contexto internacional. Tendencia a la dualización de los sistemas fiscales.

Al margen del Derecho Comunitario, el actual contexto internacional va a influir en las reformas que se adopten, por la creciente situación de interdependencia derivada de la globalización económica, que ha supuesto no sólo la liberalización de los distintos sectores que componen la actividad económica y el subsiguiente auge de los movimientos de capitales, sino también el avance experimentado en el campo de la tecnología. Eso ha derivado en una creciente interacción de las políticas fiscales de los distintos Estados, superando el carácter preeminentemente nacional que imponían las restricciones de los movimientos transfronterizos de bienes y capitales¹²⁰. La globalización económica ha dinamitado la estanqueidad de los regímenes fiscales nacionales relativos a los rendimientos de capital y al ahorro, provocando dos efectos muy claros¹²¹. En primer lugar una espiral de competencia fiscal entre los distintos Estados, orientada, en primer lugar, a impedir la emigración de capitales a jurisdicciones fiscales más benignas, y, en segundo lugar, la atracción de capitales exteriores: todo ello con el efecto de *fiscal degradation*, o erosión de bases imponibles y alteración de las estructuras de los sistemas impositivos, a lo que se ha referido la OCDE en su informe *Harmful Tax Competition and Emerging Global Issues*¹²².

Consecuencia de ello han sido las reformas fiscales emprendidas en los últimos años por Estados como Noruega, Suecia, Finlandia o Austria. Estos países optaron por sustituir la idea de un impuesto sintético sobre la renta como eje del sistema tributario

119 .-ALMUDI CID, J., STJCE 06.06.2000, “Staatssecretaris van Financiën vs. BGM. Verkooijen, As. C-35/98, Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, libre circulación de capitales, método de eliminación de la doble imposición económica internacional”, Derecho Financiero y Tributario, Fiscalidad Internacional y Comunitaria, IEF, Madrid, 1999, pag. 3.

120 .-TANZI, V., Globalizzazione y sistema fiscali, Banca Euturia, Arezzo, 2002, pag. 15 y 16.

121 .-CAAMAÑO ANIDO, M.A.-CALDERON CARRERO, J.M., “Globalización económica y poder tributario, ¿hacia un nuevo derecho tributario?”, Civitas, REDF, nº 114, 2002, pag. 260.

122 .-Se puede consultar en <http://www.oecd.org/dataoecd/33/0/1904176.pdf>.

por un tratamiento diferenciado de las rentas de capital, sometidas aun tipo único de carácter proporcional, sujetando el resto de rentas a una tarifa progresiva. El ejemplo más claro ha sido el caso de Finlandia y su *Dual Income Tax System*¹²³.

El modelo de impuesto dual en cuanto al tratamiento de los beneficios sociales resta importancia a la fuente y a la titularidad jurídica de la renta. El criterio de la fuente y la titularidad permitía diferenciar los distintos tipos de rendimientos del capital entre sí y éstos con otras rentas, y justificaba la diferencia de regímenes fiscales¹²⁴. En el sistema dual, todos los rendimientos del ahorro se sujetan a un tipo equivalente, y entre ellos los derivados de los beneficios distribuidos por la titularidad de acciones y las plusvalías obtenidas por la venta de las mismas. Esa alícuota es equivalente o aproximada a la que se aplica a los beneficios sociales, quedando el resto de rendimientos, y en especial los procedentes del trabajo, sometidos a una tarifa progresiva. Como señaló en su momento en España el Informe del Comité de Expertos para la Reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), el 3 de abril de 2002, la justificación del modelo dual se encuentra en la elevada elasticidad de la oferta de capital en comparación con la más reducida elasticidad de la oferta de trabajo, añadiéndose que “en un mundo con libertad de movimiento de capitales, si un país pretendiese aumentar la imposición sobre los rendimientos del ahorro, para conseguir que éste se invirtiese en su territorio, tendría que ofrecer rentabilidades brutas antes de impuesto más elevadas que las de sus competidores, lo cual conduciría a menores retribuciones para el factor trabajo”.

A la vista de lo anterior, un impuesto de base dual con tipo equivalente al del impuesto sobre sociedades y al inferior de la escala progresiva del impuesto sobre la renta de las personas físicas, que concediese una deducción fiscal plena a los dividendos –o, alternativamente, los eximiera de gravamen en el impuesto a la renta– y que hiciese tributar a los restantes rendimientos del capital de forma homogénea, podría constituir una solución neutral en cuanto al tratamiento de tales rendimientos, evitando la deslocalización de capitales. La solución sería, además, equitativa en el sentido de que cualquier otra alternativa de gravamen resultaría, a la larga, probablemente mucho peor para los perceptores de rendimientos del trabajo, debido a la falta de elasticidad en la

¹²³ .-STEVENS, L. G. M., “Dual Income Tax System: A European Challenge?”, *EC Tax Review*, 1996/I, pag. 7.

¹²⁴ .-CORDON MORENO, T., La tributación de las rentas del capital en el IRPF: gravamen dual o único, *Documentos de Trabajo*, IEF, nº 30, 2005, pag. 6.

oferta de este factor, según la argumentación que habitualmente suele utilizarse en la defensa de esta clase de impuestos¹²⁵.

Frente a estos importantes argumentos para justificar la existencia y las características de un impuesto de base dual, no pueden desconocerse otros en su contra. El primero se deriva del hecho de que en la decisión de colocar el ahorro intervienen también otros factores distintos al del puro rendimiento. Muchos ahorradores, por ejemplo, preferirán colocar sus ahorros en su país antes que en otros de similares características, debido a los riesgos de tipo de cambio fuera del ámbito de la Unión monetaria y a la menor información y conocimiento que poseen sobre los mercados extranjeros¹²⁶. Ello concede algún margen todavía a favor de la colocación en el país de origen, pero es evidente que ese margen está reduciéndose rápidamente, sobre todo en la Europa de la moneda única y de las políticas económicas cada vez más coordinadas. Además, basta con interponer una sociedad no residente o varias de ellas interconectadas para encontrar un cómodo medio de colocar el ahorro en el propio país con las ventajas de la no residencia. De todas formas, esta última solución no suele encontrarse todavía al alcance de todos, sino tan solo al de los contribuyentes de mayor capacidad económica. El segundo se deriva del hecho de que los países donde tienen su domicilio fiscal muchos de los grandes inversores internacionales, permiten descontar el impuesto pagado en el extranjero hasta el límite de su propio impuesto nacional. En consecuencia, los otros países tienen margen hasta ese límite para situar sus propios impuestos sin excesivo temor a la fuga o deslocalización de capitales. Finalmente, tampoco la movilidad del capital es todavía tan perfecta como suponen quienes defienden el impuesto dual.

Así, respecto a las tendencias dualizadoras que se observan en algunos países y, en concreto, en Italia, los detractores de la dualización se han pronunciado en términos muy duros contra una reforma inspirada en estos principios. Así, se ha señalado que consecuencias extremas. Así, se ha dicho que “en nombre de una neutralidad, que aparece sólo como genéricamente económica y no con fundamento jurídico, la reforma descuida la eficacia jurídica tanto de las fuentes de producción de los distintos rendimientos del capital como de la titularidad de cada uno de ellos. Y por otro lado,

¹²⁵ .- CORDON MORENO, T., La tributación de las rentas del capital en el IRPF: gravamen dual o único, op. cit., pag. 11.

¹²⁶ .-PICOS SANCHEZ, F., El modelo dual de reforma del IRPF. Un estudio de la viabilidad y los efectos de su aplicación en España, Investigaciones, IEF, nº 4, 2004, pag. 3.

desconfía de la calificación jurídica misma de los rendimientos de capital porque obstaculiza formalmente el control de la sustancia económica de las operaciones”. De esta forma, la actual categoría de rendimientos del capital se convertirá, con la reforma, únicamente en un régimen fiscal residual¹²⁷.

Frente a la dualización, surgen las propuestas de *flat tax* de cuño americano, patrocinadas en el mundo académico por Robert Hall y Alvin Rabushka y popularizadas por Steve Forbes¹²⁸. Los defensores del *flat tax* proponen reemplazar la imposición a la renta personal por un impuesto progresivo sobre el gasto personal, con miras a superar los problemas estructurales de la imposición, sin menoscabo de los principios básicos de equidad, eficiencia y eficacia que debe satisfacer la tributación¹²⁹. Lo sustancial de sus propuestas es la creación de un impuesto sobre el consumo, aunque su forma de instrumentación, partiendo de la filosofía de un impuesto sobre el valor añadido, resulta un tanto singular¹³⁰.

En lo que aquí nos interesa, las propuestas de los defensores del *flat tax*, excluyen el gravamen de dividendos así como de plusvalías por la venta de acciones, al entender que éstas tributan en cabeza de la sociedad y que la integración de los mismos en la base del impuesto personal sobre la renta no hace más que complicar un impuesto que debe ser sencillo. En concreto, la propuesta de Forbes prevé que el impuesto de una pareja que declare conjuntamente sería sólo el 17 por ciento del ingreso que sobrepase \$26,200, más \$5,300 por cada dependiente. O sea, un matrimonio con dos hijos menores que gane exactamente \$36,800 no pagaría impuestos; si ganara más, sólo pagaría 17 por ciento de lo que exceda a \$36,800.

No creemos que se pueda generalizar el sistema de *flat tax* y, en concreto, no creemos que se pueda proponer para el caso español. La misma presenta grandes objeciones desde el punto de vista de la progresividad y desde la perspectiva de las exigencias de capacidad contributiva contenidas en el art. 31,1 de la Constitución española y de la interpretación de la misma que ha venido haciendo el Tribunal

¹²⁷ .-DI PIETRO, A., “La futura reforma tributaria italiana” en Las reformas fiscales en Europa, Universidad de Castilla la Mancha, versión electrónica en <http://www.uclm.es/area/financiero/materialconf/reforma>. En el ámbito americano, véase DUNN, D., “Flat Tax Fiasco”, <http://www.wordwiz72.com/econ.html>

¹²⁸ .-FORBES, S., Flat Tax Revolution, Regnery Publishing, Hardcover, 2005, pags. 37 y ss.

¹²⁹ .-ROSAS BRAVO, P., Flat tax, una respuesta radical a la crisis impositiva, Edición Personal, Madrid, 1994, pags. 47 y ss.

¹³⁰ .-SEVILLA SEGURA, J.V, Política y Técnicas Tributarias, op. cit., pag.118.

Constitucional¹³¹. Se aparta de los sistemas convencionales de tributación, en tanto dificulta la discriminación de rentas según su origen, operada a través de una diferenciación de tipos. *Dificulta*, aunque no *imposibilita*, porque, en estos casos, existen alternativas para introducir sistemas de discriminación de rentas, por ejemplo, a través de la existencia de un Impuesto sobre el Patrimonio Neto.

Los argumentos utilizados más frecuentemente para defenderla son los de sus ventajas en términos de simplicidad y neutralidad en lo que respecta a la opción entre ahorro y consumo. Sin embargo, son muchas los defectos de un planteamiento tributario de esta índole. Señalemos simplemente que el impuesto pierde sus rasgos de progresividad hasta extremos inasumibles por un sistema tributario justo; la discriminación de rentas según su origen no puede encomendarse exclusivamente a la existencia de un Impuesto sobre el Patrimonio Neto. Además no existen precedentes suficientes que permitan evaluar el impacto que ello supone en términos de recaudación¹³².

A pesar de ello, el Proyecto de reforma de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que actualmente se está tramitando en el Parlamento español, establece un claro modelo dual, en el que coexiste un tipo proporcional con una tarifa progresiva que se aplicará a todas las rentas salvo los “rendimientos del ahorro”. Estos, integrados por intereses, dividendos, rendimientos de seguros de vida y todo tipo de plusvalías a corto y largo plazo, se gravarán a un tipo fijo del 18 por 100. Además, se

¹³¹ .-Así, las sentencias , TC 19/1987, 37/1987, 209/1988, 45/1989, 221/1992, 186/1993, 214/1994, 164/1995, 134/1996, 182/1997, 14/1998, 233/1999, 46/2000 y 194/2000. El Tribunal Constitucional empezó por afirmar que “capacidad económica, a efectos de contribuir a los gastos públicos, significa tanto como la incorporación de una exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra” (sentencia 27/1981, de 20 de julio – FJ 4º -), dispuso que “el principio de capacidad económica opera, por tanto, como un límite al poder legislativo en materia tributaria” (sentencia 221/1992, de 11 de diciembre – FJ 4º -). A partir de aquí, multitud de pronunciamientos jurisdiccionales, señalando la posibilidad de manifestaciones de capacidad económica potencial y su coexistencia con las funciones extrafiscales del tributo (sentencia 37/1987, de 26 de marzo – FJ 13º -), la diversidad de manifestaciones de la capacidad económica (sentencia 233/1999, de 16 de diciembre – FJ 23º -), o el gravamen simultáneo de una misma manifestación de riqueza por varios conceptos distintos (sentencia 194/2000, de 19 de julio – FJ 8º)¹³¹. Pero la sentencia 27/1981 de 20 de julio, el principio de capacidad contributiva no agota las exigencias de justicia en materia contributiva. El sistema tributario, medio para conseguir la financiación de los gastos públicos de todos, sólo será justo si su configuración está inspirada en los principios de igualdad y progresividad (FJ 4º).

¹³² .-Véase al respecto HALL, R.E-RABUSHKA A., *The Flat Tax*, Hoover Institution Press, Stanford, 1985, pags. 35 y ss. En contra, véanse las consideraciones efectuadas por ZORNOZA PEREZ, J.-RUIZ ALMENDRAL, V., en torno al importante papel de la imposición sobre la renta en un sistema tributario justo y progresivo, en “Constitución Económica y Hacienda Pública”, en *La Constitución a examen*, Instituto de Derechos Humanos Bartolomé de las Casas de la Universidad Carlos III de Madrid, Marcial Pons, Madrid, Barcelona, 2004, pags. 678 a 680.

elimina la deducción doble imposición económica interna de dividendos, aunque se fija una exención general para los mismos, cifrada en 1.500 euros anuales (1.875 dólares).

VIII. El reto de la simplificación del ordenamiento. La introducción de impuestos objetivos para las pequeñas empresas.

La simplificación de los sistemas tributarios constituye uno de los grandes retos de la fiscalidad de nuestros días, ya que, por muchas razones, los ordenamientos fiscales se han ido convirtiendo en realidades cada vez más complejas. No es este el momento de analizar las razones últimas de este fenómeno. No vamos a referirnos a la complejidad derivada de una dinámica de los sistemas fiscales modernos que ya denunció Mancur Olson en su clásico *Auge y declive de las naciones: una complejidad deliberadamente buscada*, que beneficia a los técnicos y expertos de Derecho Tributario y a los contribuyentes que pueden pagárselos, y que a la vez permite, a los políticos y burócratas *sacar partido* de esa complejidad voluntariamente buscada, otorgando dispensas de tributación a través de beneficios fiscales que son perseguidos por los grupos de presión¹³³. Esta es una realidad patente en los actuales sistemas fiscales y como señala TIPKE, “las numerosas normas especiales sobrecargan las reglas generales y la concepción del sistema queda oculta por un conglomerado de supuestos excepcionales”¹³⁴.

Pero la complejidad creciente de los sistemas tributarios tiene otras causas menos “inconfesables”. Recuérdese, en Italia, la Comisión de Estudio para la *Simplificación de los Procedimientos y para la Factibilidad y Aplicabilidad de las Leyes*, creada a instancia, de M.S. GIANNINI, a la sazón Ministro para la Función Pública, y presidida por BARETTONI ARLERI, que elevó un Informe al Parlamento el 16 de noviembre de 1979. En este documento se ponía sobre el tapete una serie de cuestiones relacionadas directamente con la efectiva realización del principio de capacidad económica, entre las que se destacaba que el afán de medir la capacidad

¹³³ .-Hemos manejado la edición *The Rise and decline of nations : economic growth, stagflation, and social rigidities*, New Haven : Yale University Press, cop. 1982.

¹³⁴ .-TIPKE, K., *Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes*, trad. Herrera Molina, Marcial Pons IEF, Madrid, 2002, pag. 86.

económica singular lleva, inexorablemente, a la complejidad del sistema¹³⁵. En el mismo sentido, ha señalado en nuestro país CUBERO TRUYO que la complejidad de los sistemas tributarios modernos es una realidad inherente al desarrollo del principio constitucional de capacidad económica y a las dificultades técnicas para su aplicación, especialmente en tanto se siga identificando la realización de la capacidad económica con la necesidad de individualizar siempre y de modo pormenorizado dicha capacidad subjetiva¹³⁶. Se trata, en suma, de exponer una evidencia como que el ordenamiento tributario tenga que enfrentarse, entre otras cosas, al conflicto entre la necesidad de aplicar las normas que se refieren o regulan magnitudes con relevancia tributaria – es decir, de hacer *practicables* dichas normas – y la imposibilidad material de llegar a un conocimiento perfecto o exacto de dichas magnitudes. Las exigencias de capacidad económica venían imponiendo siempre, en especial en el ámbito de las rentas empresariales, estimaciones “directas” de la base, pero la estimación directa es por definición sumamente compleja, entre otras cosas porque impone la “obtención de bases en cuantías absolutas”¹³⁷, requiriendo un cómputo individualizado de cada uno de los numerosos componentes de la renta. Y si ello no plantea excesivos problemas en relación con contribuyentes que sólo perciben rendimientos de trabajo o de capital, sí dificulta la aplicación del impuesto en casos en los que es necesario aislar dentro del componente de rentas un grupo de las mismas que plantean especiales problemas, como son las rentas de actividades empresariales desarrolladas por personas físicas¹³⁸.

A la luz de estas consideraciones, creemos que se debe intentar recuperar la vigencia de los llamados “régimenes de estimación objetiva”, especialmente aplicables en la imposición sobre la renta y que han alcanzado cierta difusión en los sistemas anglosajones bajo la denominación de las *formula apportionment*. Estos régimenes consisten en la definición de unas “normas materiales” alternativas a las que configuran el régimen de estimación directa, orientadas a cuantificar el hecho imponible con criterios diferentes a los que fundamentan su “medición directa”, al tiempo que, por medio de los mismos, se flexibiliza la obligación de llevanza de contabilidad por

¹³⁵ .-RESCIGNO, G., *Fattibilità e applicabilità delle leggi*, Maggioli, Rimini, 1983, págs. 10 a 15.

¹³⁶ .- CUBERO TRUYO, A.M., *La simplificación del ordenamiento tributario (desde la perspectiva constitucional)*, Marcial Pons, Madrid, 1997, pag. 32.

¹³⁷ .-Como dice POVEDA BLANCO, F., “El retorno de las estimaciones objetivas de los rendimientos empresariales. Análisis crítico”, *Impuestos*, t. I, 1992, pag. 130.

¹³⁸ .-Véase al respecto GARCIA-FRESNEDA GEA, F., *El régimen especial simplificado en el IVA*, Editorial Comares, Granada, 2002, pag. 11.

empresarios y profesionales. Se trata además, como señala GENOVA GALVAN, de regímenes diferentes dentro de un mismo tributo – normalmente IRPF o IVA -, y *subjetivamente especiales*, por cuanto “su ámbito de aplicación queda referido a un concreto de grupo de contribuyentes identificados por criterios diversos”¹³⁹.

En nuestro país, los regímenes objetivos de determinación de la base tendrán una aplicación preferente en relación con el IRPF, respecto al cual se prevé un régimen de determinación de la base imponible que en lugar de computar cada uno de los componentes de renta, pone su atención en índices o signos externos que *normalmente* se poseen en mayor o menor cantidad. Y también respecto al IVA, donde la propia Sexta Directiva de 1977 permite la simplificación para las pequeñas empresas, mediante el régimen especial previsto en el art. 24 y la solicitud por los distintos Estados de medidas de simplificación, que el Consejo debe adoptar por unanimidad, al amparo del art. 27.

Las estimaciones objetivas consistirán, pues, como en su momento señaló SAINZ DE BUJANDA, en fijar métodos alternativos para medir la base imponible. Especialmente, en relación con actividades empresariales, se trata de medir una magnitud de la base pero siempre tomando dicha base imponible como referencia¹⁴⁰. Si atendemos a nuestro vigente ordenamiento tributario, ello se puede predicar, en primer lugar, de regímenes llamados objetivos, que parten de la realidad de los ingresos para presumir un *rendimiento neto*, y, por tanto, unos gastos (así, desde 1995, la estimación objetiva por signos índices o módulos para actividades agrícolas y ganaderas, que tiene en cuenta el volumen total de ingresos de la actividad para hallar el rendimiento neto, previa multiplicación del índice correspondiente, como señala la Orden 225/2003, de 11 de febrero). Y, en segundo lugar, de regímenes, supuestamente de *estimación directa*, que toman en cuenta los verdaderos ingresos pero presumen parte de los gastos. Es lo que pasa con la llamada estimación directa simplificada, en el que se calcula a tanto alzado las provisiones y los gastos de difícil justificación, aplicando un porcentaje del 5 %, según el artículo 28, 4º de la Ley del IRPF y el artículo 28 del Reglamento, que también es un método objetivo en tanto utiliza “padrones” medios para verificar una parte de la base.

¹³⁹ .- GENOVA GALVAN, A., *Los denominados regímenes de determinación de la base imponible distintos del de estimación directa*, Universidad de La Laguna, Secretariado de Publicaciones, pag. 466.

¹⁴⁰ .- SAINZ DE BUJANDA, F., “Los métodos de determinación de bases imponibles y su proyección sobre la estructura del sistema tributario”, *Hacienda y Derecho*, volumen IV, IEP, 1973, pag. 208.

A nuestro juicio existen sólidos argumentos para defender estos regímenes, aunque también nos encontramos con dificultades teóricas para su aceptación. El fundamento de estos regímenes hay que buscarlos en distintos principios y valores, casi todos ellos con cobertura constitucional.

La primera cuestión importante que suscita la aceptación de los regímenes de estimación objetiva no es otra que la posible vulneración a través de los mismos, de las exigencias de *capacidad económica relativa*. Los sistemas “objetivos” de tributación se basan en abstracciones y generalizaciones y a través de los mismos no se pretende conocer los verdaderos ingresos y gastos del sujeto, sino que se utilizan parámetros que, en el mejor de los casos, se aproximan al rendimiento medio del sector empresarial o profesional. Por ello, suelen enfrentarse tradicionalmente a las exigencias de capacidad económica¹⁴¹ en tanto pueden entenderse como una renuncia a estimar adecuadamente la capacidad individual de cada contribuyente. El problema se ha planteado especialmente en Alemania con las llamadas normas de simplificación, que adoptan la forma de “estimaciones a tanto alzado” – *Pauschalierung* – y respecto a las cuales el *Bundesfinanzhof* se ha pronunciado en torno a que esta estandarización o tipificación de la determinación de la base imponible puede contradecirse con la “justicia fiscal individual”¹⁴².

Por esta misma razón, las formulas “objetivas” de determinación de las bases fueron tradicionalmente rechazadas, al ser categorizadas como instrumentos de fraude. Así ocurría en nuestro país en relación con las desaparecidas *evaluaciones globales*, respecto a las cuales señalaban CORTES DOMINGUEZ-MARTIN DELGADO, que suponían una “legalización del fraude”; “ya que aunque las bases determinadas por el procedimiento de evaluación global sean inferiores a las que corresponderían si se aplicase la Ley del impuesto, aquéllas tienen el carácter de firmes y no pueden ser modificadas por la Administración”. Se trataba de una crítica puntual a un modelo

¹⁴¹ .- Para CORTES DOMÍNGUEZ, M.- MARTÍN DELGADO, J.M., *Ordenamiento Tributario Español*, I., Civitas, Madrid, 1977, pag. 77, para quienes las estimaciones objetivas significan un obstáculo muy significativo a la realización concreta del principio de capacidad económica. Véase al respecto, en relación con el régimen simplificado del IVA, NÚÑEZ GRANÓN, M., “El régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido. ¿ un impuesto alternativo ?”, *Impuestos*, t. II, 1995, pag. 112.

¹⁴² .- ARNDT, H., W.; *Praktikabilität und Effizienz*, Peter Deubner Verlag, Köln, 1983, pag. 7.

reprobable de estimación objetiva, que como señalan estos autores, fue acertadamente suplantada en su momento por el “sistema híbrido de estimación objetiva singular”¹⁴³.

Por tanto; la admisibilidad de las estimaciones objetivas suele hacerse depender, además del dato de que las mismas tengan carácter voluntario u opcional, de su referencia *individual*, descartándose las fórmulas globales de estimación objetiva.

Esta tradicional visión negativa aunque parcial del fenómeno de los estimaciones objetivas se deja entrever, por ejemplo, en el Informe de la Comisión para la Reforma del IRPF de 3 de abril de 2002, en el cual se apuesta por simplificar el tributo, implementando tres medidas; estructura más comprensible, regulaciones más sencillas e instituciones menos complejas, aunque con un claro rechazo al sistema de módulos, señalando que el mismo debe limitarse al mínimo posible, “quedando reducido a actividades menores” y configurarse como un supuesto excepcional, entre otras cosas por ser un foco de fraude.

Pero frente a estas visiones parciales del fenómeno de las estimaciones objetivas, que las reprueban por constituir focos de fraude y vulneraciones solapadas de las exigencias de capacidad económica, cabe exponer una serie de argumentaciones para defender una recuperación, dentro de límites razonables, de la tributación sobre bases objetivas.

Así podemos decir que:

1º) El recurso a métodos objetivo de determinación de bases imponibles, en especial en el ámbito de los rendimientos empresariales, no es, *a priori*, contradictoria con las exigencias de justicia tributaria. En primer lugar, porque la definición adecuada de un sistema de estimación objetiva de este tipo impone, como ya señalamos, que el mismo constituya una simple técnica o método de determinación de la base, que a su vez medirá un hecho imponible en tanto expresión de la capacidad económica como “incorporación lógica” de la riqueza al presupuesto del tributo – sentencia del TC 27/1981, de 20 de julio, FJ 4º -. Las críticas a los métodos de estimación objetiva no se sustentan tanto en que los mismos constituyan siempre una vulneración de las exigencias de capacidad económica, como en el hecho de que a través de los mismos se acabe generando lo que NÚÑEZ GRAÑÓN llama un “impuesto paralelo, que no

¹⁴³ .- CORTES DOMÍNGUEZ, M.- MARTÍN DELGADO, J.M., *Ordenamiento Tributario Español*, op. cit., pags. 78 y 79.

atiende a una concreta e individual capacidad económica”¹⁴⁴. Pero la implementación de sistemas objetivos de determinación de la base no impide además, que la Administración, en aras de hacer efectivo el principio de capacidad económica y el justo reparto de la carga tributaria, proceda a investigar la situación del contribuyente y a sancionar.

Las objeciones a los métodos de determinación objetiva de las bases que hemos expuesto y que se fundamentan en que los mismos no respetan las exigencias del principio de capacidad económica relativa, presuponen que este principio sólo se hace realidad en la medida en que se determina la base de forma singularizada atendiendo a la capacidad particular de cada contribuyente. Ello, sin embargo, pone de manifiesto un claro alejamiento de la realidad, al ignorar los condicionantes impuestos por la masificación del sistema tributario actual. En un sistema tributario de incidencia masiva la particularización de la base a partir de una capacidad evaluada pormenorizadamente y caso por caso resulta imposible, y sólo cabe a partir de una exacerbada complejidad tanto del sistema de normas como del conjunto de obligaciones y deberes formales a cargo del contribuyente; ello redundará en el aumento cada vez mayor de bolsas de fraude, bajo la forma de “economía sumergida”, en especial en ciertos países en vías de desarrollo. Al margen del contenido de la capacidad económica subjetiva, lo cierto es que sin la garantía de una aplicación general y eficaz del tributo no puede hablarse de que el mismo esté respondiendo a los postulados de justicia del sistema tributario, que no pueden basarse exclusivamente en la capacidad contributiva¹⁴⁵.

Es necesario, por tanto, asegurar la potencialidad recaudatoria del sistema y evitar su vaciamiento como consecuencia de incumplimientos masivos en sectores económicos cuyas características y tipo de actividad les hace especialmente proclives al fraude y a la ocultación. Conviene recordar que el Tribunal Constitucional español ha aceptado una cierta renuncia a una medición pormenorizada de la carga tributaria para

¹⁴⁴ .- La autora se refiere al régimen simplificado del IVA. NÚÑEZ GRAÑÓN, M., “El régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido. ¿ un impuesto alternativo ?”, op. cit., pag. 112.

¹⁴⁵ .- Que la capacidad contributiva no es el único índice de justicia tributaria, sobre todo a partir del artículo 31, 1 de la Constitución lo dejan bien claro LOZANO SERRANO, C.-MARTIN QUERALT, J., al señalar que en la actualidad “...reaparece una concepción del principio de capacidad económica que, manteniendo en sus líneas esenciales la concepción tradicional acerca de los criterios indicativos de capacidad económica – titularidad de un patrimonio, percepción de renta, consumo de bienes y tráfico o circulación de riqueza – proyecte dicho principio sobre un campo más amplio, poniéndolo en relación tanto con otros principios del ordenamiento tributario – igualdad y progresividad – como con los principios de justicia del gasto público”; *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, Madrid, 1999, pag. 140. Véase también, PALAO TABOADA, C., “Los principios de capacidad económica e igualdad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional”, *Civitas, REDF*, nº 88, 1995.

lograr una eficacia en la aplicación del tributo, cuando en la sentencia 214/1994, de 14 de julio, señaló que “...para evitar la complejidad del procedimiento tributario que podría requerir la aplicación consecuyente de la categoría legal de rendimiento neto, así como la dificultad de comprobar la existencia y cuantía de ciertos gastos, con excesivos costes de gestión, el legislador puede recurrir a una técnica en la que no se exija una cuantificación exacta de los gastos producidos y, en su lugar, opere una deducción global o deducciones a tanto alzado, con ciertas deducciones complementarias. Técnica que puede ser apropiada en el ordenamiento tributario para regular actos y relaciones en masa con participación de los ciudadanos en la gestión y aplicación de los tributos y, de otra parte, en la medida en que es susceptible de evitar eventuales actuaciones fraudulentas y satisfacer la exigencia de seguridad jurídica” – FF JJ 5 y 6). Y así, cabría defender que a través de la estimación objetiva se está persiguiendo que la distribución de la carga fiscal con arreglo a la capacidad económica sea *razonablemente eficaz*.

2º) En segundo lugar, las estimaciones objetivas pueden suponer un eficaz instrumento para recuperar la vigencia del principio constitucional de generalidad. Como ya hemos señalado, la defensa de la justicia de los métodos objetivos de determinación del tributo estaría, en buena medida, en la igualdad a partir de la generalidad de la aplicación, en el marco de un ordenamiento que vele por la “eficacia aplicativa de los tributos”. No olvidemos que si la equitativa distribución de las cargas fiscales es la expresión tributaria de la igualdad ante la Ley, ésta impone la generalidad, “que no es más que un reflejo de la propia igualdad”¹⁴⁶. Y que no cabe hablar de justicia tributaria sólo a partir de la capacidad económica, al margen de las exigencias de igualdad. La generalidad, como en su momento denunció el Seminario de Derecho Financiero de la Universidad de Madrid, se puede vulnerar *de lege data* cuando se aplica un ordenamiento que, sobre el papel, pretende gravar todas las manifestaciones de riqueza de acuerdo con el principio de capacidad económica, pero que, *de facto*, no consigue que todas ellas tributen o lo hagan en la medida en que la norma pretende¹⁴⁷.

Esta reivindicación de la generalidad hay que llevarla a cabo a partir del presupuesto del carácter masivo que las relaciones tributarias tienen en nuestros días – reconocido por el TC entre otras, en las sentencias 76/1990, de 26 de abril y 164/1995,

¹⁴⁶ .- CORTES DOMÍNGUEZ, M.- MARTÍN DELGADO, J.M., *Ordenamiento Tributario Español*, op. cit., pags. 89 y 90.

¹⁴⁷ .- Seminario de Derecho Financiero de la Universidad de Madrid, *Notas de Derecho Financiero y Tributario*, t. I, vol. 3º, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, pags. 182 a 184.

de 13 de noviembre –lo que provoca un traslado al contribuyente de funciones tributarias que habitualmente venía asumiendo la Administración, junto con una imposibilidad de control universal, generadora de un riesgo de que se extiendan los comportamientos elusivos. Hay que tener en cuenta que la generalidad, “en cuanto acarrea una extensión de la base aplicativa, representa un factor evidente de complicación de las disposiciones tributarias”, pero también que “el principio de generalidad, en cuanto tendencia a la uniformidad del tratamiento sin distinciones individuales favorece la claridad estructural y la sistematicidad de las construcciones jurídico-positivas”. De ahí que resulte defendible una idea de generalidad que tome como punto de partida al “contribuyente medio” y que parta de la idea de que la simplificación constituye un beneficio común, para la Administración y para los contribuyentes¹⁴⁸. La formulación, en relación con la base imponible, de reglas basadas en ese “contribuyente medio” – lo que la doctrina alemana denomina “razonamiento tipificante” – *Typisierende Betrachtungsweise*¹⁴⁹ - y la brasileña *padronizações*¹⁵⁰ - supone atender a índices o signos externos que *normalmente* se poseen en mayor o menor cantidad. Esta referencia a la “normalidad” es la esencia de la *estimación objetiva*, porque, como ya indicaba PALAO TABOADA, lo “objetivo” es lo opuesto a lo “subjetivo”, y supone prescindir de los rasgos individuales de una cosa para atender a lo que ésta tiene de común o universal¹⁵¹.

La necesidad de tomar en cuenta a ese contribuyente “medio” para hacer efectiva una generalidad que busque la claridad estructural y la sistematicidad, es especialmente importante en los tributos *masivos*, en los cuales la imposición sobre la renta ocupa un lugar destacado. Y respecto a los cuales resulta trascendental garantizar la *practicabilidad* de las normas tributarias. A este respecto, señala HERRERA MOLINA, que “la peculiaridad de las normas de simplificación radica en que prescinden de la capacidad económica *real*, en aras de la practicabilidad administrativa”, añadiendo que el conflicto no se plantea entre capacidad económica y

¹⁴⁸ .- CUBERO TRUYO, A.M., *La simplificación del ordenamiento tributario (desde la perspectiva constitucional)*, op. cit., pag. 38.

¹⁴⁹ .-WENNRICH, E.; *Die Typisierende Betrachtungsweise im Steuerrecht*, 1ª ed., Düsseldorf, Institut der Wirtschaftsprüfer, 1963, pag. 1.

¹⁵⁰ .- DE ABREU MACHADO DERZI, M., *Direito Tributario. Direito Penal e Tipo*, op. cit., pag. 258.

¹⁵¹ .- PALAO TABOADA, C., “La estimación objetiva singular”, *Civitas, REDF*, 1974, nº 2, pag. 379.

otros objetivos constitucionales de carácter no fiscal, sino que es inmanente al tributo y a su aplicación”¹⁵².

La simplificación y la practicabilidad redundan en beneficio de una efectiva aplicación del sistema tributario que garantiza la generalidad, en la medida en que crea las condiciones para que todos contribuyan. Precisamente, los métodos objetivos de la determinación de la base, en especial en empresarios y profesionales, hacen menos necesaria la implementación de mecanismos contra el fraude y la elusión fiscal; como dice SIMON ACOSTA, las medidas orientadas a luchar contra la evasión y la elusión no tendrían sentido en un sistema fiscal aplicado exclusivamente por la Administración y basado en métodos objetivos¹⁵³.

3º) En tercer lugar, es importante destacar que, a través de los métodos objetivos de tributación se garantiza un principio que, en España, había recuperado el artículo 2,2 de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, que es el de “limitación de costes indirectos”. A un ahorro de costes indirectos para el contribuyente se refiere también el artículo 103, 3 de la Ley española 31/1990, de 27 de diciembre, que crea la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en la que se justifica la creación de este Ente, entre otras cosas, por la circunstancia de que facilitará una gestión tributaria “que minimice los costes indirectos derivados de las exigencias formales necesarias para el cumplimiento de las obligaciones tributarias”.

Pero en lo concerniente a las obligaciones tributarias, la idea de “coste”, de evidente raigambre económica, se refiere al concepto de “presión fiscal indirecta”. La minimización de la presión fiscal indirecta entendida como costes derivados del cumplimiento de la obligación tributaria y distintos del estricto pago del tributo, enlaza con el postulado liberal de “economicidad del impuesto”, formulado por Adam Smith como una de las reglas fundamentales de la imposición¹⁵⁴. Regla o principio que, posteriormente sería retomado, entre otros, por la doctrina alemana – *Wirtschaftlichkeit* – y traducido posteriormente, en palabras de NEUMARK, en la exigencia del “mínimo coste de cumplimiento de las obligaciones tributarias” para que los tributos “resulten

¹⁵² .- HERRERA MOLINA, P.M., *Capacidad económica y sistema fiscal*, op. cit., pags. 164 y 165.

¹⁵³ .- SIMON ACOSTA, E., *El Delito de Defraudación Tributaria*, op. cit., pag. 26.

¹⁵⁴ .- SMITH, A., *La riqueza de las naciones*, trad. Alonso Ortiz, Bosch, Barcelona, 1947, libro V, vol. III, pags. 117 y ss .

practicables”¹⁵⁵. Este principio es también una regla esencial en el ordenamiento tributario de los modernos Estados de Derecho.

Y si hay un punto en el que la reducción de la “presión fiscal indirecta” se manifiesta de un modo especial, ese no es otro que la flexibilización de las exigencias de llevanza de contabilidad. El cumplimiento de la obligación de llevar contabilidad ajustada a la normativa mercantil puede suponer enormes costes fiscales indirectos para las actividades empresariales de reducida dimensión. Por el contrario, la simplificación de las obligaciones contables no colisiona en modo alguno con la relevancia y funcionalidad de la contabilidad como elemento probatorio de la verdadera situación patrimonial del sujeto pasivo ya que, aunque la contabilidad, como dijo la sentencia del Tribunal Constitucional 76/1990, de 26 de abril, FJ 10º, tenga la condición de “elemento acreditativo de la situación económica y financiera del contribuyente”, no parece que su llevanza rigurosa sea la única vía de fijar una base imponible adecuada¹⁵⁶. Así lo ha expresado la jurisprudencia del TJCE que ha experimentado en este punto una clara evolución; mientras en la sentencia *GT Link* de 17 de julio de 1997 (As. 242/95) el Tribunal viene a reconocer que la contabilidad es el único mecanismo para analizar la situación financiera de una empresa, en la sentencia *Futura Participations* de 15 de mayo de 1997 (As. 250/95), el Tribunal de Luxemburgo reconoce – en este caso, respecto a los establecimientos permanentes – el derecho a prescindir de una contabilidad reglada y determinar sus bases de acuerdo con un sistema objetivo o *formulario*.

Podemos resumir lo dicho respecto a las fórmulas de estimación objetiva, señalando que no hay en estos modos objetivos de contribuir obstáculos insalvables en relación con las exigencias de capacidad económica. Por el contrario, el principio constitucional de generalidad es un buen aval de los mismos. Al tiempo, la necesidad de garantizar la *practicabilidad*, así como la simplificación en el cumplimiento de las obligaciones tributarias, evitando costes económicos adicionales, pérdidas de tiempo y molestias innecesarias para el contribuyente son razones que abogan por su introducción y mantenimiento.

¹⁵⁵ .- Véase NEUMARK, F., *Principios de la Imposición*, trad. de Zamit Ferrer, IEF, Madrid, 1974, pags. 426 y 427 y 437.

¹⁵⁶ .-LUCAS DURAN, M., “La contabilidad en el marco de la armonización del Derecho europeo de sociedades”, *RDFHP*, nº 242, 1996, pags. 913 y ss.

Y en estos suelen funcionar, desde siempre, figuras tributarias que hunden sus raíces en las “doctrinas productivistas”. El “principio productivista” enlaza con una teoría de utilización del tributo como instrumento de “socialización” de la propiedad, especialmente de la propiedad agrícola – así, la posición doctrinal de Henri George¹⁵⁷ – y ha sido recuperado actualmente a la luz de la idea de “función social de la propiedad” que en Alemania recoge el artículo 33 de la Ley Fundamental de Bonn, en relación con la “cláusula de Estado social” (*Sozialstaatsklausel*) de sus artículos 20, 1 y 28, 1, y en España el artículo 33 de la Constitución. En los modernos sistemas tributarios se observa un resabio productivista, a través de la “función social de la propiedad”, que legitima gravar el patrimonio improductivo pero susceptible de explotación¹⁵⁸.

IX. La desigual evolución de los ordenamientos en el orden interno. Normas jurídicas dictadas por Administraciones Independientes. El ejemplo español.

Lo que hemos denominado “desigual evolución de tales ordenamientos”¹⁵⁹ también se puede apreciar en el orden interno estatal, haciendo abstracción de la influencia de los componentes internacionales. En este orden interno destaca la ordenación jerárquica de las fuentes del Derecho¹⁶⁰, así como la vinculación de cada clase de fuente a un poder del Estado – legislativo o ejecutivo¹⁶¹ -. Se trata de un fenómeno que en España ha presentado en los últimos tiempos, unos caracteres propios.

Esa jerarquía de fuentes aparece presidida por la ley, al encontrarnos ante un sector del ordenamiento donde el peso de la reserva de ley es fundamental. El principio de reserva de ley constituye, como vimos páginas atrás, un principio propio del Derecho Tributario, principio que ha de ir acompañado, como también hemos dicho, de la

¹⁵⁷.-Véase al respecto, EINSESTEIN, L., *Las ideologías de la imposición*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1983, pag. 10.

¹⁵⁸.-HERRERA MOLINA, P.M., *Capacidad económica y sistema fiscal*, op. cit., pag. 331.

¹⁵⁹.- En la medida en que perviven en el sistema “leyes preconstitucionales y anteriores, asimismo, a la integración de España en la Unión europea, ello provoca graves disfunciones que no “pueden solucionarse acudiendo a la doctrina de la “inconstitucionalidad sobrevenida”; BAYONA DE PEROGORDO, J.J.-SOLER ROCH, M.T., *Materiales de Derecho Financiero*, op. cit., pag. 21.

¹⁶⁰.- BAYONA DE PEROGORDO, J.J.-SOLER ROCH, M.T., *Materiales de Derecho Financiero*, op. cit., pag. 19.

¹⁶¹.- CALVO ORTEGA, R., *Derecho Tributario*, op. cit. pag. 85.

proclamación de la regla de la “tipicidad”, el encontrarnos en Derecho Tributario, ante un “ordenamiento de injerencia”. La tipicidad, como señala XAVIER, se manifiesta como expresión de la reserva de ley en aquellos aspectos en que la misma se muestra como indisponible – por ejemplo, fijación del hecho imponible -¹⁶².

Y si la tipicidad es una exigencia derivada del principio de seguridad jurídica – art. 9, 3 de la Constitución española – de especial incidencia en Derecho Tributario, también lo son las exigencias de estabilidad e “intangibilidad” de el núcleo normativo configurado como “derecho codificado” – sentencia del TC español 76/1992, de 14 de mayo -. La Codificación, como se señaló en su momento, responde a exigencias de sistemática, estabilidad y técnica jurídica, y en España ha seguido el modelo de la Ley General Tributaria. Además del perfil “difuso”, del Derecho codificado, circunstancia ésta denunciada por CUBERO TRUYO¹⁶³, también, como ha señalado SOLER ROCH, en la situación actual debería hablarse de un proceso “descodificador”, en el que influyen, entre otras cosas, el carácter preconstitucional de la Ley General Tributaria y su condición de Ley ordinaria, tratándose además de una norma que, por eso mismo, no se aplica a la organización territorial del Estado surgida del Título VIII de la Constitución. A lo que hay que añadir que las distintas reformas tributarias se acometieron sin modificar previamente la Ley General Tributaria, abandonando así uno de los postulados que dio origen a la misma en 1963; su conexión con una reforma tributaria¹⁶⁴.

Al margen de temas polémicos en materia de fuentes en Derecho Tributario, como el papel del Decreto-Ley en el ordenamiento español, con la confusa sentencia del Tribunal Constitucional 182/1997, de 28 de octubre, que vino a alterar la sentada por la sentencia 6/1983 de 4 de febrero, vamos a fijarnos en una circunstancia que llama la atención, en relación con las fuentes de Derecho Tributario en los últimos tiempos, y es la referente a la potestad reglamentaria. En lo relativo a la potestad reglamentaria en materia tributaria, la misma debe entenderse insertada en la potestad reglamentaria general del Gobierno. En este punto, y con relación al caso español, resultó trascendental la aprobación de la Ley 50/1997, de 27 de noviembre, del Gobierno, en cuyo art. 5, h) se atribuye al Gobierno la competencia para aprobar los reglamentos para

¹⁶².- XAVIER, A., *Manual de Derecho Fiscal*, op. cit., pag. 119.

¹⁶³.- CUBERO TRUYO, A.M., *La simplificación del ordenamiento tributario desde la perspectiva constitucional*, op. cit., pags. 95 y 96.

¹⁶⁴.- SOLER ROCH, M.T., “Reflexiones sobre la descodificación tributaria en España”, *Civitas, REDF*, nº 97, 1998, pag. 140.

el desarrollo y ejecución de las leyes, previo dictamen del Consejo de Estado, y en su art. 4, b) a los Ministros, la potestad reglamentaria en materias propias de su Departamento, aunque del art. 12, 2, a) de la Ley 6/1997 de 14 de abril, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado, y del propio art. 4, 1, b) de la Ley del Gobierno se deduzca que los Ministros puedan ejercer potestades reglamentarias si están específicamente habilitados para ello por una ley. Por otro lado, el art. 23 de la Ley 50/1997, establece, el régimen general de la potestad reglamentaria. En este régimen general se excluye la posibilidad de que los reglamentos regulen materias objeto de reserva de ley, sin que los reglamentos puedan tampoco establecer “tributos, cánones u otras cargas o prestaciones personales o patrimoniales de carácter público”.

Siendo la Ley española 50/1997 la norma que regula con carácter general el ejercicio de la potestad reglamentaria, la adopción de reglamentos en materia tributaria debería regirse por la misma norma, de manera que se garantizase la sujeción de la adopción de reglamentos fiscales a las mismas garantías que las que concurren en el resto del ordenamiento. No obstante el fenómeno conocido como “Administraciones independientes”, que ha irrumpido en los últimos años en la organización administrativa, afectó de manera importante a la Administración Tributario y está provocando lo que, sin ambages, podemos calificar de una “degradación de la potestad reglamentaria”.

Por *Administraciones independientes* entendemos, siguiendo a PARADA VAZQUEZ, aquellas organizaciones especializadas, con pretensiones de independencia política y jurídica, que han ido apareciendo en los últimos años al lado de la Administración institucional “común” y que, como señala MODERNE, resultan constantemente cuestionadas desde el punto de vista constitucional, en casi todos los países salvo Inglaterra, “porque las Autoridades administrativas son autoridades estatales, no son o no pueden ser exteriores al Estado...”¹⁶⁵. En el ámbito tributario español, la expresión más acusada de estas “Administraciones independientes”, fue la creación por el art. 103 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991, modificado por la Disposición Adicional 17 de la Ley 18/1991, de 6 de junio del IRPF, y por el art. 106 de la Ley 31/1991, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1992, de la Agencia Estatal de

¹⁶⁵.- PARADA VAZQUEZ, J.R., Voz “Administración Independiente. Introducción”; *Enciclopedia Jurídica Básica*, Vol I, Ed. Civitas, Madrid, 1995, pag. 285.

Administración Tributaria (AEAT), como ente de Derecho Público que se rige por su normativa específica. La Agencia responde a un esquema semejante al de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) en Colombia, unidad administrativa especial con personalidad jurídica propia, según el Decreto 2117 de 1992 y otras administraciones semejantes en América Latina, como la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT) en Perú.

No pretendemos reproducir aquí las críticas suscitadas en su momento por la creación de la Agencia, sobre todo por la mayor libertad de la misma respecto a la Administración del Estado (AEAT)¹⁶⁶. Sí señalar al respecto la atribución específica a la AEAT– art. 103, 3 de la Ley 31/1990 – de la responsabilidad de la aplicación efectiva del sistema tributario estatal, y la asignación a través del art. 3, 1, b) del RD 1884/1996, de 2 de agosto, de estructura básica del Ministerio de Economía y Hacienda, y 103, Tres, 2.d) de la Ley 31/1990 de competencias interpretativas, respectivamente, a la DGT, y al Presidente de la Agencia¹⁶⁷. Ciertamente es que la competencia que se le está asignando a estos entes, que se ejercerá mediante resoluciones, constituye fundamentalmente un ejemplo de potestad “interpretativa y aclaratoria”, a la que se refiere el art. 18 de la LGT. Y que cabría dudar de la viabilidad de la asignación de esta competencia al presidente de la Agencia, teniendo en cuenta que la propia LGT – ley ordinaria – atribuye la potestad interpretativa al Ministro “en exclusiva”. Las Ordenes Ministeriales interpretativas del art. 18 de la LGT, se diferencian, en principio, de los reglamentos, tanto por su fundamento, porque estas órdenes no se basan en la potestad reglamentaria sino en el vínculo jerárquico que une al Ministro con sus subordinados, como por su contenido; como señala ORTIZ CALLE, “...las Ordenes ministeriales interpretativas suponen una declaración de juicio o de conocimiento acerca de cuál es el sentido que cabe atribuir a determinada norma tributaria, las Ordenes ministeriales con contenido normativo suponen una declaración de voluntad, innovativa del ordenamiento jurídico, es decir, creadora de Derecho¹⁶⁸. Aunque, también es cierto, existe un importante sector doctrinal (CAYON, ANTÓN PEREZ, DIEZ MORENO, GONZALEZ

¹⁶⁶.- Véase FERREIRO LAPATZA, J.J., “Notas sobre la Agencia Estatal de la Administración Tributaria”, *Civitas, REDF*, nº 71, 1991, pag. 402; Véase además PITA GRANDAL, A.M., “La Agencia Estatal de la Administración Tributaria”, *Civitas, REDF*, nº 71, 1991, pags. 372 y 373; ORTIZ CALLE, E., *La Agencia Estatal de Administración Tributaria*, Universidad Carlos III-Boletín Oficial del Estado, Madrid, 1998, pag. 98.

¹⁶⁷.- Véase al respecto, VILLAVERDE GOMEZ, B., *Las Consultas a la Administración Tributaria*, tesis doctoral (inédita), pags. 87 y 88.

¹⁶⁸.- ORTIZ CALLE, E., *La Agencia Estatal de Administración Tributaria*, op. cit., pag. 144.

GARCIA)¹⁶⁹. La expansión de estas facultades para dictar resoluciones no forma parte de la potestad reglamentaria, aunque en los últimos tiempos se venga ejerciendo como una auténtica capacidad para dictar reglamentos. Lo mismo ocurre con las competencias asignadas al Presidente de la Agencia, por habilitación del Ministro, en materia de atribución de competencias – esto es, puramente organizativas – que han de ejercerse por Resolución publicada en el Boletín Oficial del Estado– 103, 11, de la Ley de Presupuestos para 1991 -. Como señala FALCON Y TELLA, la Agencia carece de toda facultad normativa, y menos con eficacia *ad extra*. El 97 de la Constitución española, atribuye la potestad reglamentaria al Gobierno, y exige para estas disposiciones generales el procedimiento previsto en el art. 24 de la Ley del Gobierno. Por su parte, la Ley General Tributaria, requiere rango mínimo de Orden Ministerial para ejercer la potestad reglamentaria y para la interpretativa¹⁷⁰.

Algo similar ocurre en España con las resoluciones del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), de especial incidencia en tributos cuya base imponible se basa en el resultado contable – Impuesto sobre Sociedades, según lo establecido en el art. 10, 3 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, reguladora del Impuesto -. La Disposición Final Quinta del RD 1643/1990, de 20 de diciembre, que aprueba el Plan General de Contabilidad, establece que el ICAC aprobará mediante resolución, normas de obligado cumplimiento que desarrollen el Plan General de Contabilidad y sus adaptaciones sectoriales. Además, el punto 22 de la Quinta Parte del Plan General de Contabilidad señala que son principios de contabilidad generalmente aceptados los que en desarrollo del propio Plan establezca el ICAC. Sobre estas resoluciones del ICAC hay que concluir que las mismas no constituyen disposiciones reglamentarias e incluso se podría afirmar, como hace FALCON Y TELLA, que ni siquiera son verdaderas normas jurídicas, en tanto las mismas se adoptan con base en una norma atributiva de competencias – la Disposición Final Quinta del RD 1643/1990 – que contraviene la asignación al Gobierno de la potestad reglamentaria, y desconoce el procedimiento de elaboración de reglamentos, tal y como señaló la sentencia del TSJ de Madrid, de 19 de

¹⁶⁹.- CAYON GALIARDO, A., “La interdicción de la discrecionalidad en la gestión tributaria”, *Civitas, REDF*, nº 36, 1983, pag. 572; ANTON PEREZ, J., “Comentario al art. 18 de la LGT”, en *Comentarios a las Leyes Financieras y Tributarias*, Tomo I, Edersa, Madrid, 1985, pags. 134-5; DIEZ MORENO, F., “La potestad reglamentaria y la Ley General Tributaria”, *Estudios de Derecho Financiero*, IEF, Madrid, 1979, pag. 288; GONZALEZ GARCIA, E., “La interpretación de las normas tributarias por la Administración”, *Studi in onore di Victor Uckmar*, t. II, Cedam, Padova, 1997, pag. 656.

¹⁷⁰.- FALCON Y TELLA, R., “Las competencias normativas en materia tributaria: un reino de taifas”, *Quincena Fiscal*, nº 11, 2001, pags. 7 y 8.

enero de 1994¹⁷¹, a pesar de la confusa doctrina sentada por la sentencia del TS de 27 de octubre de 1997.

Problemas semejantes se plantean también respecto a esta supuesta degradación de la potestad reglamentaria en España con la posible naturaleza reglamentaria de ciertos acuerdos adoptados por órganos de coordinación entre el Estado y las Comunidades Autónomas, en especial el Consejo de Política Fiscal y Financiera, cuestión ésta a la que ya nos hemos referido. Recordemos que, según el art. 3 de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas, el Consejo sólo tiene “carácter consultivo y de deliberación”, por tanto no puede reconocerse a sus acuerdos naturaleza de normas jurídicas. La duda surge porque, en ocasiones, se incluyen estos acuerdos entre las normas que regulan una determinada institución (por ejemplo, el Fondo de Compensación Interterritorial según previene el art. 88, 1 de la Ley española de Presupuestos para 1997). Para que tales acuerdos llegasen a ser normas jurídicas tendrían que tener las mismas exigencias de publicidad que las normas que integren, lo que no sucede hoy en día. Sólo mucho después de su adopción, y no siempre se publican por medio de una Resolución administrativa, que a nuestro juicio no llegan a alcanzar condición de reglamentos¹⁷²

¹⁷¹.- FALCON Y TELLA, R., “Criterios fiscales y contables en la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades”, *Revista de Técnica Tributaria*, nº 33, 1996, pag. 30.

¹⁷².- Así ocurrido con los Acuerdos de 23 de septiembre de 1996, por los que se aprueba el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas para el quinquenio 1997-2001, publicados por Resolución de 26 de marzo de 1997; MARTIN QUERALT, J.- LOZANOS SERRANO, C.- CASADO OLLERO, G.- TEJERIZO LOPEZ, J.M.; *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, op. cit., pag. 156.