

Estudios en conmemoración del cuarenta aniversario de la Constitución Financiera

José Antonio Sánchez Galiana
Director

Francisco García-Fresneda Gea
Daniel Casas Agudo
Coordinadores

Prólogo de Ernesto Eseverri Martínez



ESTUDIOS EN
CONMEMORACIÓN DEL
CUARENTA ANIVERSARIO
DE LA CONSTITUCIÓN
FINANCIERA

JOSÉ ANTONIO SÁNCHEZ GALIANA
Director

FRANCISCO GARCÍA-FRESNEDA GEA
DANIEL CASAS AGUDO
Coordinadores

Prólogo de ERNESTO ESEVERRI MARTÍNEZ

tirant lo blanch

Valencia, 2018

Copyright © 2018

Todos los derechos reservados. Ni la totalidad ni parte de este libro puede reproducirse o transmitirse por ningún procedimiento electrónico o mecánico, incluyendo fotocopia, grabación magnética, o cualquier almacenamiento de información y sistema de recuperación sin permiso escrito de los autores y del editor.

En caso de erratas y actualizaciones, la Editorial Tirant lo Blanch publicará la pertinente corrección en la página web www.tirant.com.

© José Antonio Sánchez Galiana y otros

© TIRANT LO BLANCH
EDITA: TIRANT LO BLANCH
C/ Artes Gráficas, 14 - 46010 - Valencia
TELF.: 96/361 00 48 - 50
FAX: 96/369 41 51
Email: tlb@tirant.com
www.tirant.com
Librería virtual: www.tirant.es
ISBN: 978-84-9190-880-7

Si tiene alguna queja o sugerencia, envíenos un mail a: atencioncliente@tirant.com. En caso de no ser atendida su sugerencia, por favor, lea en www.tirant.net/index.php/empresa/politicas-de-empresa nuestro Procedimiento de quejas.

Responsabilidad Social Corporativa: <http://www.tirant.net/Docs/RSCTirant.pdf>

Capítulo 13

ANTECEDENTES HISTÓRICO-CONSTITUCIONALES DEL TRIBUNAL DE CUENTAS EN ESPAÑA	467
--	------------

FRANCISCO GARCÍA-FRESNEDA GEA

Profesor de Derecho Financiero y Tributario

Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales

Universidad de Granada

Capítulo 14

CONSTITUCIÓN Y PATRIMONIO DE LOS ENTES PÚBLICOS.....	521
---	------------

MARÍA TERESA MATA SIERRA

Catedrática de Derecho financiero y tributario

Universidad de León

Capítulo 15

LA DEUDA PÚBLICA Y LA CONSTITUCIÓN	543
---	------------

MARÍA JESÚS GARCÍA-TORRES FERNÁNDEZ

Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de Granada

Capítulo 16

CONSTITUCIÓN ESPAÑOLA Y LAS FINANZAS DE LA UNIÓN EUROPEA	587
---	------------

ROSARIO PALLARÉS RODRÍGUEZ

Profesora Titular de Universidad

Universidad de Granada

Capítulo 17

CONSTITUCIÓN ESPAÑOLA Y FISCALIDAD INTERNACIONAL...	615
--	------------

ÁNGEL FORNIELES GIL

Profesor Contratado Doctor

Universidad de Almería

CONSTITUCIÓN ESPAÑOLA Y FISCALIDAD INTERNACIONAL

ÁNGEL FORNIELES GIL
Profesor Contratado Doctor
Universidad de Almería

SUMARIO: 1. INTRODUCCIÓN. 2. CONCEPTO Y EXTENSIÓN DE LA FISCALIDAD INTERNACIONAL. 3. APLICACIÓN DE LA CONSTITUCIÓN A LA FISCALIDAD INTERNACIONAL. 3.1. La construcción normativa del Derecho tributario internacional y la limitación de soberanía tributaria. 3.2. La protección del contribuyente en la fiscalidad internacional. 4. JUSTICIA TRIBUTARIA Y FISCALIDAD INTERNACIONAL. 4.1. Globalización, libertades económicas y justicia tributaria. 4.2. La construcción de un nuevo espacio de cooperación internacional en materia tributaria. 5. A MODO DE CONCLUSIÓN.

1. INTRODUCCIÓN

El art. 133.1 de la Constitución Española de 1978 (en adelante, CE) establece que «la potestad originaria para establecer tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley». Es una afirmación realizada, desde luego, *ad intra*, ante el reconocimiento de la existencia de poder tributario de otros entes territoriales, como son las Comunidades Autónomas y las Entidades locales. Sin embargo, en el momento actual y sin perjuicio de lo anterior y de los matices de lo que ello supone —convenientemente analizados por la doctrina—, esa afirmación tiene especial interés *ad extra*, pues la principal amenaza material para el ejercicio del poder tributario originario —indisoluble de la soberanía— se encuentra en el ámbito internacional.

La Fiscalidad Internacional no es un fenómeno nuevo, teniendo, desde luego, un origen anterior a la Constitución Española de 1978. Ahora bien, su peso ha sido cada vez mayor en los últimos años, por un doble fenómeno interrelacionado. De un lado, la presencia y poder cada vez mayor de grupos empresariales cuya influencia en el devenir de la economía mundial es proporcional a la dependencia de esta respecto de la financiación e inversiones de capital; grupo que presenta entre sus características la práctica de políticas de planificación fiscal que merman la capacidad recaudatoria de los Estados. Y, de otro lado, la aparición en la economía de un grupo de

servicios fácilmente deslocalizables, por no estar vinculados a la producción de bienes materiales, sino a la prestación de servicios digitalizados.

Todo planteamiento sobre la fiscalidad internacional debe tener en cuenta, en ese contexto, que se está tratando —aunque no de modo exclusivo, pero sí de modo general— a los contribuyentes de mayor capacidad económica; sea porque los principales operadores económicos actúan en un plano internacional fruto tanto de su propia dimensión como de la política económica normal de diversificación de riesgos, sea porque precisamente se busca, a través de la deslocalización, la aplicación al conjunto de operaciones de diversos sistemas tributarios nacionales que permitan la minoración de las cargas fiscales. Bien es cierto que, por lo general, se dan ambas razones de manera confluyente.

Esta internacionalización de la tributación aplicable a determinados sujetos no es necesariamente ilícita. Más bien al contrario, la consecuencia lógica de la actuación económica a nivel internacional es el sometimiento a distintos ordenamientos tributarios. Y, como ha debido venir recordando el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, TJUE) a las Administraciones tributarias nacionales a través de su jurisprudencia sobre el abuso del derecho y las libertades de circulación y establecimiento, la decisión de traslado de una actividad económica que tiene como única o principal motivación la menor carga fiscal es lícita, siempre y cuando se trate de un traslado real.

Ahora bien, de esa licitud se deriva un efecto —a la vez causa, de manera retroalimentada— que es la competencia fiscal perniciosa: Estados o territorios buscan atraer capital mediante tipos de gravamen efectivos bajos; lo que obliga a su vez a otros Estados a minorar el gravamen, especialmente sobre los beneficios societarios y la inversión, para no sufrir una excesiva fuga de capitales o desinversión. De manera fácil de intuir, esto provoca, a su vez, una menor recaudación fiscal global.

A esa consecuencia de actuaciones lícitas se une, a su vez, una serie de actuaciones no tan lícitas o de una licitud cuanto menos cuestionable, ocultando información o deslocalizando de manera ficticia rentas o capitales.

A ese contexto se enfrentan las Administraciones tributarias nacionales, en un proceso marcado más por la finalidad de aumentar la recaudación —o, cuanto menos, no minorarla en exceso— y que olvida a menudo el sistema que pretenden configurar las constituciones nacionales.

Ese es el contexto en el que se encuentra también la CE, que dibuja un sistema de justicia tributaria políticamente abierto, pero con unas directrices claras, en su art. 31.1. Y desde esa claridad, la doctrina española ha

remarcado en estos cuarenta años la importancia de los principios del art. 31.1 y su conjunción armónica hacia el diseño de un sistema ideal que, cuanto menos, debieran tener presentes siempre el normador y el aplicador; no sólo pensando en la norma concreta objeto de su actuación, sino en el resultado de esta en el sistema. A ello, desde luego, no ayuda que el perfil general de quienes proponen normas y quienes las aplican sea más económico que jurídico. No se entienda esto como un desprecio hacia el papel de la perspectiva económica en el sistema tributario, sino una crítica al desequilibrio entre lo económico y lo jurídico en él.

Cierto es que la justicia tributaria que se desprende del art. 31 CE parece pensar en un sistema unívoco y cerrado al que irriga en su integridad y así también se deriva de la mayoría de los estudios doctrinales al respecto. Pero ello es posible cuando el peso de la fiscalidad internacional en el sistema resulta anecdótico, no cuando resulta de él un mayor gravamen —en proporción— a contribuyentes de la llamada clase media frente a grandes contribuyentes. Y, desde luego, se realiza esa afirmación no porque, como se dirá, no sea aplicable la CE a los supuestos de fiscalidad internacional, sino porque muchas de las normas que regulan las situaciones de tributación internacional, por su origen, exceden del ámbito de control de la Constitución Española.

Siendo esa, a mi juicio, la realidad, dos son las principales cuestiones que deben analizarse al relacionar Constitución Española y Fiscalidad Internacional. De un lado, la aplicabilidad de la Constitución Española a los supuestos de tributación internacional. De otro lado, la persistencia del sistema de justicia tributaria en el nuevo contexto económico internacional.

2. CONCEPTO Y EXTENSIÓN DE LA FISCALIDAD INTERNACIONAL

Un estudio que relacione la CE con la fiscalidad internacional debe tener como punto de partida la concreción del concepto de fiscalidad internacional y su ámbito de actuación, en el bien entendido de que la norma suprema está pacíficamente determinada.

No existe, en ese sentido, un concepto de fiscalidad internacional que provenga o pueda, aunque sea aproximativamente, emanar de una norma única. Ello, al fin y al cabo, es lógico, toda vez que la fiscalidad internacional no está codificada, sino que se deriva de la conjunción de una multiplicidad de normas, tanto de carácter internacional como de carácter nacional.

La definición de fiscalidad internacional surge, pues, más como consecuencia del análisis del conjunto de situaciones que se entienden dentro de ella que de una categorización normativa. De hecho, serán las normas que afecten a esa situación las que se consideren como normas propias de la fiscalidad internacional.

De hecho, la doctrina, más que conceptualizar la «fiscalidad internacional», hace mención de hechos imposables con elementos de «foraneidad», si bien entendiendo el hecho imponible en su concepción amplia que incluye todos sus elementos y aspectos¹.

Algo más de interés despierta en la doctrina la conceptualización y configuración autónoma del Derecho tributario internacional, reconociendo la creciente importancia de éste y la necesidad de considerarlo una rama autónoma, superando su estudio como una parte del Derecho tributario interno². Ciertamente, la complejidad y relevancia actual del Derecho tributario internacional permiten defender la conveniencia de su autonomía; pero, en ausencia de un poder tributario supranacional dotado de representatividad, se arriesga con ello de nuevo a su excesiva tecnificación disfrazada de falsa ausencia ideológica.

Bien es cierto que, aun reclamando esa autonomía, con alguna excepción, no se aportan en general definiciones de Derecho tributario internacional, sino que más bien se presentan las distintas realidades del Derecho tributario que se entienden tratadas por el Derecho tributario internacional y las motivaciones que implican la actuación normativa. Siguiendo a Uckmar,

¹ Al respecto, señala CORDEIRO GUERRA que «no todo elemento de foraneidad que pueda caracterizar el supuesto de hecho tributario asume relevancia en la óptica del Derecho tributario internacional [...]. Los aspectos de foraneidad significativos se referirán, en cambio y por lo general, solamente a los elementos subjetivos y objetivos del supuesto de hecho idóneos para configurar, en abstracto, un puente de conexión con otro ente impositor soberano de tal manera que sea razonable la intención tributaria de este último» (la traducción es propia). En CORDEIRO GUERRA, R.: «Le fattispecie con elementi di stranietà», en CORDEIRO GUERRA, R.: *Diritto Tributario Internazionale. Istituzioni*, CEDAM, Milán, 2012.

² En esa consideración como parte del Derecho tributario interno tenía sentido diferenciar entre Derecho internacional tributario —como el conjunto de normas internacionales con contenido tributario— y Derecho tributario internacional —como el conjunto de normas nacionales cuyo contenido afecta a la tributación de situaciones de carácter internacional—. Al respecto, cfr. LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.: *Principios básicos...*, *op. cit.*, pp. 18 y ss. Esta diferenciación que carece de sentido desde el momento en que las normas internacionales forman parte del ordenamiento interno, regulando situaciones jurídicas concretas que necesitan conocer el conjunto de normas —y las relaciones entre estas— que resultan aplicables al caso.

se puede atender a intervenciones destinadas a liberalizar movimientos de capital, la lucha contra la doble imposición, la lucha contra la evasión fiscal, la atención tributaria a la globalización de los mercados, la lucha contra la competencia fiscal perniciosa y los nuevos retos del comercio electrónico³.

Sin embargo, esta definición desde la actuación normativa no deriva en una necesaria coincidencia entre el objeto del Derecho tributario internacional y la fiscalidad internacional, ya que puede haber aspectos de fiscalidad internacional que no resulten de una regulación específica. Por eso, quizás tenga más sentido acoger el sentido de Derecho tributario internacional que le concede Cordeiro Guerra, que vincula el carácter internacional no con el origen de las fuentes sino con la conectividad del supuesto de hecho con varios ordenamientos tributarios⁴.

A mi juicio, una definición de fiscalidad internacional debe asumir que esta ofrece una doble perspectiva: la del contribuyente y la estatal —entendiendo como tal la de todo ente público con poder tributario—.

La perspectiva del contribuyente se refiere al conjunto normativo que puede resultar aplicable a un obligado tributario en función de las actuaciones económicas que desee realizar e incluye no sólo las normas que le resultan efectivamente aplicables en función de tales actuaciones, sino las normas hipotéticamente aplicables y que son tenidas en cuenta a la hora de planificar sus actuaciones. En ese planteamiento, no es necesaria la efectiva aplicación de normas de distintos ordenamientos, sino el mero hecho de que el obligado tributario tome en consideración las normas de distintos ordenamientos y normas internacionales a la hora de determinar su actuación desde un punto de vista tributario.

La perspectiva estatal, en cambio, parte de la definición propia del poder tributario y debiera tener como elemento transversal siempre los principios de justicia tributaria y los derechos fundamentales de la CE. En efecto, siendo el poder tributario originario del Estado, como expresión de soberanía,

³ UCKMAR, A. e UCKMAR, V.: *Diritto Tributario Internazionale. Manuale*, CEDAM, Milán, 2012.

⁴ CORDEIRO GUERRA, R.: «Nascita e sviluppo del Diritto tributario internazionale», en CORDEIRO GUERRA, R.: *Diritto tributario...*, *op. cit.*, p. 17. En el mismo sentido, PALAO TABOADA, que considera por ello más acertada la expresión «Derecho tributario internacional» frente a «Derecho internacional tributario» y entiende que «esa rama del Derecho no es aquella parte del Derecho internacional que versa sobre la materia tributaria, sino aquella parte del Derecho tributario que se ocupa de las normas que regulan supuestos de hecho que presentan algún aspecto internacional». PALAO TABOADA, C.: «Prólogo», en *Fiscalidad Internacional*, CEF, Madrid, 2002.

un Estado podría plantearse gravar una realidad económica con ningún elemento localizable o conectable a su territorio. Sin embargo, ello se entendería como una extralimitación de su poder soberano, que siempre tiene un marco territorial y que, por lo demás, difícilmente resultaría ejercible en la práctica. Por ello, todo poder tributario estatal se limita a sí mismo en primer lugar con una conexión a su territorio, lo que en nuestro ordenamiento realiza el art. 11 de la Ley General Tributaria (en adelante, LGT), a través de los criterios de residencia y de territorialidad.

El término «todos» que refleja el principio de generalidad en el art. 31.1 CE se lee, pues, no en referencia a la nacionalidad, sino a la residencia o a la territorialidad en función del tipo de tributo. De igual manera, la obligación de los poderes públicos de «buscar la riqueza allá donde se encuentre» se ve limitada al territorio nacional. Todo ello, por obvio, no desmerece ser expuesto como criterio contextualizador⁵.

La perspectiva estatal permite definir la fiscalidad internacional como el resultado de una confluencia de poderes tributarios estatales. Los supuestos donde sólo resulte aplicable en principio un único poder tributario, serán supuestos internos. Los supuestos en los que resulten de aplicación, en principio, dos o más poderes tributarios serán supuestos de fiscalidad internacional en esa perspectiva. Y, en consecuencia, siguiendo la propia opción de autolimitación territorial de cada Estado miembro, los posibles supuestos de no tributación por exclusión de poderes tributarios aplicables —por haber optado por criterios distintos los posibles poderes tributa-

⁵ En ese sentido, LÓPEZ ESPADAFOR destaca como principio general de Derecho internacional la imposibilidad de ejercitar el poder estatal en territorio extranjero y señala la cooperación internacional como un medio de superar los límites de actuación territorial. LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.: *Principios básicos de fiscalidad internacional*, Marcial Pons, Madrid, 2010, pp. 25-45. Sin embargo, debemos exponer otra idea fruto de la finalidad financiera de la tributación y el deber constitucional de sostener las cargas públicas: si la única limitación fuese la de aplicabilidad extraterritorial, nada obstaría a hacer tributar a un sujeto residente en el exterior que dispone de bienes en el territorio nacional por operaciones claramente realizadas en el exterior y que no tienen relación con esos bienes. No es sólo una cuestión de doble imposición, sino aún en la ausencia de gravamen; se podría entender fácilmente que existe una extralimitación de la soberanía en cuanto a que dicho sujeto no tiene —ni como causa ni como consecuencia— relación con el Estado en esa actividad económica. Así mismo, el propio autor, con cita a BERLIRI, considera la necesidad de distinguir entre «eficacia» de la ley en el espacio y extensión de la ley. Cif. LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.: «La falta de rigor conceptual de la Ley General Tributaria en su artículo 11», en AA.VV.: *VI Jornada Metodológica de Derecho Financiero y Tributario Jaime García Añoveros. La Calidad de la producción normativa en España*, IEF, DOC n.º. 30/09, p. 424.

rios— no debieran, en principio, ser objeto de fiscalidad internacional desde esta perspectiva.

Ahora bien, ambas perspectivas son la doble cara de una misma realidad y la perspectiva estatal no puede obviar los efectos motivadores de conducta de la perspectiva del contribuyente de la fiscalidad internacional. De este modo, el Estado debe preocuparse tanto de las posibles dobles imposiciones como de los efectos conjuntos en la propia economía y en su recaudación tributaria del uso por parte de los obligados tributarios de la fiscalidad internacional. Y sólo desde esa última óptica debe el Estado preocuparse de las posibles situaciones de no tributación: no tanto porque una capacidad económica no tribute —ya que ello es consecuencia de su opción lógica de criterio de tributación—, como por la posible derivación excesiva de capacidades económicas hacia ese espacio de no tributación.

De la definición dada a partir de la perspectiva estatal, debe señalarse que la concurrencia de poderes tributarios es, cuanto menos, potencial. De hecho, esa concurrencia se resuelve en numerosas ocasiones con la aplicación de un solo ordenamiento tributario; lo que es consecuencia y no elemento definidor del Derecho tributario internacional.

Atendiendo, pues, a esa diferencia entre perspectiva del contribuyente y perspectiva estatal, interesa aquí especialmente la última, ya que es la que define la interacción del ordenamiento español con otras normas —por conjunción o por ausencia— para definir la tributación que corresponde a situaciones específicas.

En esa perspectiva, pueden diferenciarse tres espacios de fiscalidad: un primer espacio en el que el ordenamiento español no resulta en nada aplicable, fruto de la propia limitación del espacio en el que se ejerce la soberanía y su conexión con las capacidades económicas susceptibles de gravamen al definir geográficamente la conexión con dichas capacidades; un segundo espacio determinado por las capacidades económicas que pueden ser sometidas a gravamen por el ordenamiento jurídico español, dependiendo de la normativa internacional y de la propia normativa su efectivo gravamen; y un tercer espacio en el que, por efecto de las auto-limitaciones genéricas de terceros Estados, sólo cabe aplicar la soberanía tributaria española.

En esta delimitación de espacios es clave la definición de puntos de conexión tanto por el Estado español como por otros Estados y la propia normativa internacional. De hecho, el primer espacio quedaría definido por la autoexclusión que realizan de manera genérica los puntos de conexión definidos por la normativa interna —y en especial por la Ley

General Tributaria—, al considerar no sometido a gravamen en España las capacidades económicas que no tengan relación personal o territorial con el territorio soberano. El tercer espacio, de igual manera, queda definido por el conjunto de exclusiones realizados por terceros Estados de manera genérica; lo que no obsta a que sea precisamente el espacio en el que mayor número de hechos imposables se realizan, por la natural conexión a un solo Estado de la mayoría de los hechos que manifiestan capacidad económica, pese a la presencia de una economía claramente globalizada.

El espacio intermedio entre los dos anteriores es el que interesa a este estudio y el que mide la auténtica confluencia entre la CE y la fiscalidad internacional, sin perjuicio de que los dos primeros ayuden a definir la soberanía española en cuanto al sistema tributario se refiere. Por ello es necesario insistir en la idea de que la exclusión de espacios de tributación por cada soberanía fiscal se debe considerar de un modo abstracto, en atención a la inaplicabilidad abstracta de ninguno de los puntos de conexión establecidos; esto es, sin atender a que un hecho concreto no tribute en España como consecuencia de la aplicación específica del punto de conexión aplicable según la norma del tributo en cuestión. Esa aplicación específica es ejercicio concreto de una opción del legislador en el análisis de la capacidad económica que se quiere gravar y debe considerarse como fiscalidad internacional desde la perspectiva estatal.

Dicho de otra manera, si existe algún elemento en la capacidad económica manifestada que pueda ser conectado con alguno de los puntos de conexión genéricamente delimitados, nos encontraríamos en el segundo espacio de fiscalidad, pues, aunque no se grave la situación por el punto de conexión elegido, existe una opción del legislador concreta y consciente para su definición, que tiene consecuencias en una actuación económica con relación al territorio español.

Todo lo anterior es la idea base a partir de la que realizar el análisis de la confluencia entre CE y fiscalidad internacional, delimitada ahora en esa segunda esfera en la que coinciden potenciales gravámenes del Estado español y uno o más terceros Estados. Esa idea, no obstante, necesita cuatro últimas precisiones para su completa comprensión.

En primer lugar, debe realizarse la definición de puntos de conexión, como elementos clave. Los puntos de conexión son utilizados cuando se requiere delimitar o distribuir poder tributario entre distintos entes, sea a nivel interno o a nivel internacional. Como tales, se pueden definir como la característica de la actuación que manifiesta capacidad económica que se

determinar para considerar producido un hecho imponible en determinado territorio, conectando dicha característica con su localización⁶.

La Ley General Tributaria define, en su art. 11, dos puntos de conexión genéricos, que son seguidos por lo general por cada uno de los tributos del sistema tributario español. Estos puntos de conexión se clasifican en función del criterio utilizado para su determinación: residencia o territorialidad. Ya comenté *supra* que, por tanto, se excluye el criterio de nacionalidad, al entender que la mera nacionalidad no supone, por sí, el ejercicio de una actividad económica conectada con el territorio español y sin perjuicio de que la mayoría de los contribuyentes españoles sean nacionales españoles⁷.

Respecto a los criterios de residencia y territorialidad, debe llamarse la atención que la nomenclatura pareciera indicar que el primero de ellos no es un criterio basado en el territorio. Más bien al contrario, todos los criterios son, en puridad, de territorialidad y esa clasificación no lo es tal, sino que más bien lo que hace es deslindar uno de los criterios más utilizados y de mayor importancia del resto de criterios. En efecto, cuando se desciende al criterio de territorialidad, se observa que no se trata de un criterio único, sino de un subconjunto de criterios —lugar de celebración del contrato, lugar donde fuese ejecutable, etc.— que sitúa cada hecho concreto en un territorio específico. O más bien, que permite localizar el hecho en territorio español, ya que esto no perjudica que —al coexistir distintos subcriterios— un negocio jurídico realizado con elementos territoriales distintos o, en cierta medida, inversos (imagínese una permuta de bienes entre ciudadanos localizados entre España y otro Estado) pueda también localizarse en España. De hecho, la LGT define ese supuesto criterio de territorialidad como una

⁶ Como tales, los puntos de conexión suponen el elemento central de un debate transversal a lo afirmado en las líneas precedentes, ya que se requiere conocer bajo qué criterios un Estado limita su competencia sobre tributación. Al respecto, tradicionalmente se ha conectado esta limitación a la aplicabilidad y la imposibilidad de ejercicio extraterritorial. Sin embargo, superada esa visión por la posibilidad de colaboración internacional, se plantea la necesidad de existencia de criterios de conexión razonables y que resulten idóneos para la justificación del gravamen. Al respecto, puede verse CORDEIRO GUERRA, R.: «La potestà impositiva ultraterritoriale», en CORDEIRO GUERRA, R.: *Diritto tributario...*, *op. cit.*, pp. 55-84.

⁷ Esa misma conexión entre nacionalidad y residencia, aunque en razonamiento inverso, es el que utiliza el TJUE para desprestigiar las posibles discriminaciones por nacionalidad como tal en el ámbito tributario y centrar la cuestión en discriminación indirecta, específicamente en la discriminación entre residentes; al entender que la discriminación por residencia es equivalente, por el alto número de coincidencias, a la discriminación por nacionalidad.

elección del conjunto posible en función de que «resulte más adecuado a la naturaleza del objeto gravado».

La opción del legislador español por esta dualidad de criterios genéricos es, desde luego, lógica. El sistema tributario español y toda la actividad financiera del Estado español debe entenderse como una actividad desde y para los ciudadanos, en un Estado social y democrático de Derecho. Por tanto, el «todos» del art. 31.1 de la CE debe hacer referencia a los ciudadanos que habitan el territorio español, obteniendo prestaciones y servicios del Estado español y debiendo contribuir a su sostenimiento. A partir de ahí, y en conexión a los principios de justicia tributaria, el sistema tributario debe estar configurado de tal manera que tengan un peso mayoritario los impuestos personales, esto es, los que gravan a cada persona por lo que hace; frente a los impuestos reales, los que gravan el hecho imponible concreto realizado con independencia de la persona que lo realiza. Y, por esa misma causa, los impuestos personales son gravados por el principio de residencia, de manera que se busque la capacidad económica de los residentes en el territorio español a través de la medición global de la misma. De hecho y por eso mismo, toda fragmentación de esa medición global, si bien por distintas causas necesaria, traba ese objetivo de justicia tributaria del sistema.

Queda, pues, el criterio de territorialidad como un conjunto de subcriterios distintos que permiten gravar los hechos con independencia de las personas cuando, a juicio del legislador, lo que merece el gravamen es el hecho en sí.

En segundo lugar, debe matizarse el continuo uso de la expresión «capacidad económica» que aquí se realiza. Por economía lingüística, hago uso de esa expresión sin querer olvidar que no todo tributo lleva consigo aparejada la manifestación de capacidad económica. Desde luego, la finalidad extrafiscal de los tributos tiene un peso consolidado en el sistema tributario español y no puede olvidarse tampoco de la fiscalidad internacional —más aún cuando comienzan a aparecer iniciativas internacionales de tributación medioambiental u otras finalidades—⁸. Sin embargo, siendo el mayoritario el peso de la finalidad fiscal de los tributos y estando esta dirigida por el

⁸ Ello es especialmente claro en el ámbito de la UE, pudiendo citar, por ejemplo, la Directiva 1999/62/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 17 de junio de 1999, sobre la aplicación de gravámenes a los vehículos pesados de transporte de mercancías por la utilización de determinadas infraestructuras y la Propuesta de Directiva, de 28 de septiembre de 2011, relativa a un sistema común del impuesto sobre transacciones financieras y por la que se modifica la Directiva 2008/7/CE.

principio de capacidad económica⁹; prefiero hacer referencia a ella sin menoscabar el entendimiento de que puede sustituirse fácilmente por la expresión que corresponda por la finalidad extrafiscal perseguida en cada caso.

En tercer lugar, la CE dibujó un sistema de descentralización abierta que se ha ido desarrollando hasta la existencia de un poder tributario por parte de las Comunidades Autónomas y los Entes locales bien definido. Cuando en el presente trabajo se hace referencia a fiscalidad internacional y perspectiva estatal, debe entenderse incluida en esa perspectiva estatal el conjunto de poderes tributarios que emanan de la Constitución Española y que, más allá de distribuir espacios fiscales entre esos entes, tienen influencia también en esa esfera que hemos considerado aquí como de interés.

En cuarto lugar, los espacios definidos se ven modificados por el ámbito de actuación de la Administración tributaria nacional. En principio, esta se limitaría a la actuación relativa a la aplicación de sus propias normas tributarias y se limita por los hechos imposables gravados. Sin embargo, la asistencia mutua tributaria internacional modifica estos espacios, incluyendo la posibilidad de actuación de las Administraciones tributarias en aplicación de normas tributarias de otros Estados.

3. APLICACIÓN DE LA CONSTITUCIÓN A LA FISCALIDAD INTERNACIONAL

3.1. *La construcción normativa del Derecho tributario internacional y la limitación de soberanía tributaria*

La CE declara, como hemos señalado, que el poder tributario originario recae en el Estado, declaración que no puede considerarse aislada de la concepción actual de la soberanía. En ese sentido, la posible cesión del ejercicio de competencias o el sometimiento a normas internacionales en materia tributaria se puede entender fácilmente como una autolimitación

⁹ Aunque no corresponde al tema tratado, creo conveniente reflexionar sobre el hecho de que se diferencia entre finalidad fiscal y finalidad extrafiscal del tributo en función de la principal finalidad perseguida. Sin embargo, no puede evitarse la impresión de que tributaciones no basadas en la capacidad económica —como la fiscalidad medioambiental y sin perjuicio de lo loable de los fines que persigan— son modos de justificar nuevas vías de financiación públicas en un sistema tributario ya tan exhaustivo como exhausto.

de la propia soberanía¹⁰, en base a la pérdida de poder en uno de sus aspectos esenciales¹¹.

Con esa premisa, la construcción normativa del Derecho Tributario internacional parte de la efectiva posibilidad de admitir la autolimitación por parte del Estado. Y ello está previsto, como se sabe, en los arts. 93 y ss. de la CE.

En esa autolimitación, pueden considerarse dos niveles. De un lado, el art. 93 de la CE establece el más intenso de los dos niveles: la posibilidad de ceder el ejercicio de competencias de manera genérica a organizaciones e instituciones internacionales; a través de la firma de un Tratado internacional. El art. 93 fue redactado, sin duda, para la entrada de España en las entonces Comunidades Europeas y, de momento, sólo ha sido aplicado en ese sentido. Como quiera que otro trabajo de esta obra se ocupa de la cuestión europea, aquí se realizarán las referencias mínimas que sean necesarias para el entendimiento completo del contexto internacional.

Es claro que, precisamente por la vinculación con la soberanía, los Estados han sido poco partidarios de la atribución del ejercicio de competencias a la Unión Europea y, de hecho, sólo se ha permitido en aquello que era indispensable para la consagración del Mercado interior: en especial, aranceles aduaneros y fiscalidad indirecta. Ahora bien, en un contexto de claro de competencia fiscal internacional, la existencia de una serie de libertades de circulación y establecimiento en el ámbito europeo, unidos a la prohibición de discriminación —y alguna prohibición concreta, como la de ayudas de Estado— y a la configuración de las competencias de la Unión Europea co-

¹⁰ Existe un notorio sector doctrinal que considera necesario desvincular el poder tributario de la noción de soberanía —véase, por ejemplo, FALCÓN Y TELLA, R.: *Introducción al Derecho Financiero y Tributario de las Comunidades Europeas*, Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Civitas, Madrid, 1988, p. 106—, basado en el hecho de que la evolución jurídico-institucional del siglo XX ha llevado a la superación de la noción de soberanía estatal ante la descentralización territorial generalizada y la relación del ciudadano con los poderes públicos, en lo que BORJA ha llamado «Constitución sin soberano». Vid. BORJA, P.: *L'anti-sovrano. Potere tributario e sovranità nell'ordinamento comunitario*, Giappichelli editore, Torino, 2004. Sin embargo, entiendo que la residencia actual de la soberanía en el pueblo y el principio de reserva de ley como principio de representatividad deben considerarse unidos.

¹¹ UCKMAR se refiere a esa resistencia política como «casi celotipia», remarcando además que esa resistencia se acaba venciendo por los hechos como consecuencia de la actuación de instancias internacionales a consecuencia de que la fuerza de la economía es con frecuencia mayor que la fuerza de la política. UCKMAR, A. e UCKMAR, V.: *Diritto tributario internazionale...*, *op. cit.*, p. XXII.

mo un listado abierto de competencias definido por una base teleológica y marcado por los principios de proporcionalidad y subsidiariedad; provoca que el impacto real del Derecho de la Unión Europea en los sistemas fiscales estatales sea mucho más intenso de lo que pudiera parecer en un principio¹².

Más allá del Derecho de la Unión Europea, los Tratados internacionales son el instrumento habitual de autolimitación del Estado, por acuerdo con otros Estados. Su regulación se encuentra en los arts. 93 a 96 de la CE, permitiendo la adopción de normas inmediatamente aplicables en España tras su publicación en el BOE y sin necesidad de su desarrollo legal interno. De ellos, son los Convenios para evitar la doble imposición los que suponen la inmensa mayoría de normas internacionales.

Con todo, se parte de la base del Tratado internacional como fuente preminente del Derecho internacional¹³, pero no puede olvidarse la existencia de otro tipo de fuentes, especialmente, las fuentes de origen consuetudinario¹⁴.

A los dos niveles de autolimitación que permiten los arts. 93 y ss. de la CE se une un tercer nivel, de autolimitación individual; que se produce cuando el Estado delimita la extensión territorial de su propia normativa. En ese tercer nivel se encuentran cuatro tipos de actuaciones¹⁵: la definición de criterios territoriales al delimitar el aspecto espacial del hecho

¹² Son numerosos los autores que se han referido al hecho. Puede destacarse a BORJA al señalar que esa situación provoca el efecto contrario al que se pretendía al no ceder competencia. En ese sentido, BORJA, P.: *L'anti-sovrano*, *op. cit.*

¹³ Sobre el carácter preminente del Tratado internacional como fuente del Derecho internacional, NOCETE CORREA considera que «han influido varios factores, entre los que debe destacarse la mayor rapidez que este procedimiento proporciona en la elaboración de normas jurídicas respecto de la costumbre, el aumento de los sujetos a los que se reconoce capacidad para estipularlos y el auge del particularismo en la formulación de normas jurídicas, que encuentra en el tratado el medio idóneo para el establecimiento de derechos y obligaciones limitados a un círculo específico de sujetos internacionales». NOCETE CORREA, F. J.: *Los convenios de doble imposición (incidencia del Derecho comunitario)*, publicaciones del Real Colegio de España, Bolonia, 2008, p. 36.

¹⁴ Así, por ejemplo, CORDEIRO GUERRA se plantea la posible consideración como costumbre internacional de la no tributación de las rentas de agentes diplomáticos, la propia aplicación del principio de razonabilidad en la aplicación de una conexión con los elementos sujetos a tributación o la no discriminación entre nacionales y no nacionales o entre los no nacionales. CORDEIRO GUERRA, R.: «Le fonti del Diritto tributario internazionale: consuetudini e trattati», en CORDEIRO GUERRA, R.: *Diritto tributario internazionale... op. cit.*, pp. 104-105.

¹⁵ Debe matizarse el concepto de limitación que se ha utilizado: en un Estado de Derecho, toda regulación supone una limitación al poder público, aun cuando le concede derechos y establece obligaciones para el ciudadano; ya que aún en esos casos debe realizar-

imponible —sea de manera genérica previamente o sea en la definición de cada tributo—; la regulación de exenciones y deducciones para eliminar la doble imposición internacional o para potenciar la atracción de inversiones; la previsión de una mayor carga fiscal para quien realice inversiones que puedan considerarse fraudulentas o como medida proteccionista; y el establecimiento de obligaciones formales especiales a sujetos que realizan operaciones internacionales —incluyendo aquí el traslado de residencia—.

Establecidos los aspectos generales de construcción de la normativa que regula la fiscalidad internacional, nos interesa centrar un aspecto relevante respecto a su interacción con la CE más allá de que se sigan los procedimientos previstos por la propia CE: la posible contradicción entre CE y norma internacional y la posición jerárquica en el sistema de fuentes.

La superior posición de la CE respecto a los Tratados internacionales parece clara, toda vez que las normas internacionales se aprueban en base a los arts. 94 y ss. CE. Sin embargo, no resulta tan evidente cuando se manifiesta una contradicción clara entre la norma internacional y la CE. Desde luego, la propia CE prevé que, en caso de contradicción, antes de la firma del Tratado internacional se proceda a la reforma constitucional —art. 95 CE—, incluyendo la posible consulta previa al Tribunal Constitucional. Queda así situado el Tratado internacional en el sistema de fuentes por encima de la normativa ordinaria interna, pero bajo la primacía de la Constitución.

Un problema más complejo resulta cuando la inconstitucionalidad se revela *a posteriori*, esto es, una vez celebrado ya el tratado. Como recuerda Nocete Correa, en esos supuestos, debiera hacerse prevalecer la primacía constitucional; pero esta circunstancia se realiza desde una perspectiva interna y no evita la obligatoriedad del Estado de aplicar una norma de carácter paccionado a la que se ha comprometido con otros Estados¹⁶. Desde luego, ante esa situación, lo recomendable sería instar la inmediata modificación del Tratado y podría discutirse hasta qué punto la declaración de inconstitucionalidad sobrevenida puede considerarse como una modificación de las circunstancias ante la cláusula *rebus sic stantibus*.

Más compleja aún es la relación entre el Derecho de la Unión Europea y la CE, puesto que el TJUE ha desarrollado un concepto de primacía según el cual el ordenamiento europeo prima, considerado como un bloque unitario, sobre todo el Derecho interno, considerado también como un bloque

se en los límites de la propia normativa y siempre con respecto a la libertad como valor fundamental del ordenamiento jurídico.

¹⁶ NOCETE CORREA, F. J.: *Los convenios de doble imposición...*, *op. cit.*, p. 41.

unitario¹⁷. En cierto sentido, la atribución del ejercicio de competencias que permite el art. 93 CE podría justificar esta visión. Sin embargo, el Tribunal Constitucional (en adelante, TC) no ha aceptado esta posición, negando — como principio— la supremacía del Derecho de la UE sobre la Constitución Española.

El problema, que no ha llegado a presentar un conflicto práctico real en el caso concreto en el ordenamiento español —como sí hizo en Alemania e Italia—¹⁸, se intenta resolver por el Tribunal Constitucional en cada caso, manteniendo su idea de principio, pero buscando una solución al caso concreto que permita, cuanto menos, diferir la cuestión principal¹⁹.

En ese contexto, una de las cuestiones más interesantes resulta de la afección de las normas creadas en el seno internacional al principio de reserva de ley, como uno de los principios clásicos que el ordena el Derecho tributario.

En una primera aproximación, podría señalarse que, si se sigue los procedimientos establecidos por la propia CE y las normas internacionales adquieran, por ello, un status jerárquicamente superior a las leyes estatales, no debería existir ningún problema al respecto²⁰. Ahora bien, eso supone una

¹⁷ La primera mención detallada del principio de primacía en este sentido puede encontrarse en la sentencia TJUE de 9 de marzo de 1978, c-106/77, *Simmenthal*. Respecto a la primacía también sobre las constituciones nacionales, puede verse la sentencia TJUE de 17 de diciembre de 1970, c-11/70, *Internationale Handelsgesellschaft*.

¹⁸ Al respecto, puede verse DAVIES, B.: *Resisting the European Court of Justice*, Cambridge University Press, 2012.

¹⁹ Referente en ese sentido resultó la Declaración del TC 1/2004, de 14 de diciembre de 2004. Puede verse un análisis en GIL IBÁÑEZ, A. J.: «Principio de primacía del Derecho europeo y Constitución española: límites y consecuencias de la cesión de soberanía tras la Constitución europea», en *Gaceta Jurídica de la Unión Europea y de la Competencia*, n.º 232, 2004, pp. 3-16.

²⁰ Si bien el fundamento del principio de ley es discutido —puede verse al respecto en BÁEZ MORENO, A.: «Fundamento y ámbito de la reserva de ley en materia tributaria. Algunas reflexiones críticas al hilo de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional Español», *Crónica Tributaria*, n.º 133/2009, pp. 59-82—, tanto la doctrina como la jurisprudencia siguen una interpretación del principio constreñido a la utilización de determinados instrumentos para la regulación tributaria de los aspectos básicos. Se entiende así la afirmación de PÉREZ ROYO cuando señala que «no tiene sentido más que referido a un sistema jurídico-político, en el que el Parlamento sea un órgano efectivamente representativo, o sea electivo». PÉREZ ROYO, F.: «Fundamento y ámbito de la reserva de ley en materia tributaria», *Hacienda Pública Española*, n.º 14, 1972, pp. 207-245. Esa afirmación es la que hace conveniente, a mi juicio, en cambio, reclamar que el fundamento inicial de ese principio va conectado a la representatividad y, como tal, debiera entenderse.

lectura excesivamente formal del principio de reserva de ley —lectura que es, probablemente, la que sigue el Tribunal Constitucional—, y que olvida el origen histórico de ese principio, que conecta con la propia soberanía nacional, como se refleja en su denominación anglosajona: *no taxation without representation*. Esto es, el denominado principio de autoimposición²¹.

Desde luego, tanto en el procedimiento legislativo de la UE como en la aprobación de Convenios de Doble Imposición intervienen representantes de los ciudadanos; si bien esa representación, según el procedimiento concreto, puede quedar bastante alejada de la representación directamente elegida. En todo caso, si las normas internacionales son, por lo general e incluso en cierta medida en el seno de la Unión Europea, de carácter paccionado, resulta lógico que la representatividad en su formación quede limitada, por la propia necesidad práctica de negociación en el acuerdo²².

Cuestión distinta más grave es el de la adquisición de mayor peso en el ámbito de la fiscalidad internacional del llamado *soft law*, esto es, de documentos jurídicos que, si bien no pueden ser considerados normas por no haber sido aprobados según un procedimiento normativo regulado, tienen una influencia decisoria a la hora de la elaboración del contenido de las normas internacionales y de las propias normas internas de fiscalidad internacional. Más allá del ámbito de la Unión Europea, deben destacarse, en este sentido, los modelos de Convenio para evitar la doble imposición de la OCDE y de la ONU.

Es cierto que los modelos de Convenio no obligan como tales a los Estados y pretenden simplemente facilitar la existencia de tales Convenios y, en todo caso, los Estados miembros pueden optar por seguir su contenido o no y hacer modificaciones concretas al aprobar Tratados internacionales siguiendo el procedimiento interno; pero la realidad es que estos modelos de Convenio suponen la literalidad de un alto porcentaje de las normas internacionales en materia de fiscalidad²³. A ello se añade, para sumar su

²¹ PÉREZ ROYO, F.: «Fundamento y ámbito de la reserva de ley...», *op. cit.*, p. 209.

²² Respecto a la Unión Europea, MASTROIACOVO destaca el intento doctrinal de reconstruir el concepto de reserva de ley —conformado desde la soberanía nacional en los Estados miembros como un mero procedimiento— hacia una perspectiva distinta en la que se garantice seguridad en materia tributaria y en el deber de concurrir a las cargas públicas; si bien critica que esta aproximación olvida la raíz histórica del principio, vinculado a la soberanía. MASTROIACOVO, V.: «Il principio di legalità nel Diritto comunitario: riflessioni in materia tributaria», en DI PIETRO, A. e TASSANI, T.: *I principi europei del Diritto tributario*, Cedam, Milán, 2013.

²³ Respecto al Modelo OCDE, CORDEIRO GUERRA considera que existe un doble orden de razones que explican su difusión: la adopción de una regulación prevalentemen-

peso, la existencia de normas interpretativas, que suelen ser utilizadas por los jueces internos a la hora de aplicar los Convenios, presumiendo que en aquellos artículos del Convenio que sean copia literal del modelo de Convenio, la voluntad del normador ha sido seguir la misma intención que el redactor del modelo.

La interpretación de los Convenios internacionales, en tanto que normas internas, se produce por los tribunales nacionales en base a los criterios interpretativos internos. Sin embargo, ello puede derivar en que los dos Estados firmantes de un mismo Tratado puedan interpretar de manera distinta un texto. En ese sentido, la doctrina ha señalado tres posibles métodos de interpretación de la norma internacional: la interpretación auténtica contenida en el texto del tratado y en textos anexos, la interpretación acordada entre los firmantes y la interpretación sistemática. Uckmar reclama, ante la insuficiencia del método literal, una interpretación sistemática que sea a su vez dinámica ante la realidad cambiante²⁴, en lo que, desde luego, los Comentarios al Modelo OCDE suponen un texto que, si bien no es de obligado cumplimiento, alcanzan un nivel notable como referencia interpretativa²⁵.

La existencia de modelos de Convenio y de normas interpretativas tienen un positivo efecto unificador que permite, a su vez, la multiplicación del número efectivo de convenios internacionales y la simplificación para los agentes económicos, que pueden intuir las consecuencias de sus actos en el ámbito internacional a raíz del modelo de Convenio. Ahora bien, las opciones de tributación que recogen los Convenios provocan consecuencias económicas claras, por lo que sería conveniente que existiera un debate más allá de la sugerencia técnica sobre qué política internacional se quiere llevar a cabo en materia de fiscalidad por parte de los Estados a título individual o por la comunidad internacional en general²⁶.

Igual reflexión podría realizarse respecto a las normas internacionales de carácter consuetudinario, toda vez que la costumbre estaría vedada en Derecho tributario interno. Más bien, atendiendo a los supuestos ya citados en

te fundada sobre una imposición de tipo personal y el propio papel que ha adquirido la OCDE en el debate sobre la fiscalidad internacional. CORDEIRO GUERRA, R.: «Le fonte del Diritto tributario internazionale...», *op. cit.*, p. 115.

²⁴ UCKMAR, A. e UCKMAR, V.: *Diritto Tributario Internazionale*, *op. cit.*, pp. 11-16.

²⁵ CORDEIRO GUERRA, R.: «Le fonte del Diritto tributario internazionale...», *op. cit.*, p. 126-130.

²⁶ Un análisis sobre las ventajas e inconvenientes del soft law en fiscalidad internacional puede verse en VEGA GARCÍA, A., *El soft law en la fiscalidad internacional*, Tesis doctoral UPF, Barcelona, 2014.

los que Cordeiro Guerra²⁷ consideraba la existencia de costumbre internacional, podemos señalar la necesidad de considerar más que esos supuestos en sí, su fundamento como principios de Derecho tributario internacional que permitan interpretar las normas internas y que motiven al legislador a su regulación, sin que resulten aplicables sin esa previsión.

3.2. *La protección del contribuyente en la fiscalidad internacional*

Las líneas anteriores han dejado de manifiesto el aumento del número de actuaciones económicas que entran en el ámbito de la fiscalidad internacional. Ello de por sí justificaría el estudio de la aplicabilidad de la CE y los derechos subjetivos —fundamentales o no— que se derivan mediata o inmediatamente de ella a los obligados tributarios en el ámbito internacional. La respuesta debe ser clara en este sentido, pues defendida la primacía de la CE ante las normas internacionales y ante las normas internas, cualquier norma que contraviniera la CE debe considerarse inconstitucional. En consecuencia, cualquier norma que afecte a la fiscalidad internacional debe respetar los derechos del contribuyente.

Del mismo modo, los derechos y garantías establecidos para el obligado tributario en la LGT —especialmente el art. 34— resultarían aplicables en el ámbito de la fiscalidad internacional, con la única excepción —por la primacía de los Tratados Internacionales respecto a la propia ley— de las disposiciones que se vieran contradichas en Convenios internacionales. Y ello porque la fiscalidad internacional desde el punto de vista estatal se conduce, en el ámbito aplicativo, a la realización de unos procedimientos tributarios unificados en el ordenamiento español.

Esa afirmación es más difícil de mantener respecto al Derecho de la UE, toda vez que la primacía de ordenamientos es discutida. Ahora bien, tanto por la existencia de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea (en adelante, CDFUE) como por el reconocimiento de los derechos fundamentales comunes de los distintos Estados como tradiciones constitucionales comunes²⁸ provoca que la Unión Europea presente un nivel de protección equivalente a la protección estatal.

Más allá del debate teórico sobre primacía y aplicabilidad de niveles de protección concretos —lo que requerirá del estudio de las normas aplicables

²⁷ Véase pie de p. n.º 14.

²⁸ Desde la sentencia TJUE de 12 de noviembre de 1969, c-29/69, *Stauder*.

a cada caso—, lo cierto es que existe una suerte de contaminación positiva entre los distintos tribunales que permiten intuir estándares de protección común²⁹. Esto es, no se trata ya de si la protección que ofrece el TJUE o que resulta aplicable en la interpretación de un Convenio internacional es más o menos elevada —lo que depende de varios factores, como los principios en juego, los métodos de interpretación aplicables, etc.—; sino que los tribunales tienden a observar los estándares de protección de otros tribunales y a juzgar su aplicabilidad, por lo general atendiendo a la protección del contribuyente. Y ello pese a haberse cerrado la puerta a la incorporación de la Unión Europea al Convenio Europeo de Derechos Humanos (en adelante, CEDH) por parte del TJUE³⁰.

En ese sentido, el art. 10.2 de la CE supone la puerta de entrada para la aplicación al ordenamiento español del CEDH, instrumento internacional que tiene especial relevancia en el ámbito tributario respecto a los procedimientos de aplicación de los tributos, limitándose la cuestión tributaria material a una posible conexión con el art. 1 del Protocolo Adicional del CEDH —derecho al disfrute pacífico de los propios bienes—, que está exceptuado precisamente, entre otros motivos, por la garantía del pago de impuestos³¹.

²⁹ En ese sentido, puede verse FERNÁNDEZ MARÍN, F. Y FORNIELES GIL, A.: «Influences from International and Community Law on Domestic Taxpayers. Towards a common Taxpayers' protection», en EDREY, Y. and GREGGI, M.: *Bridging a sea. Constitutional and supranational limitations to taxing powers of the states across the Mediterranean Sea*, Aracne Editrice, Roma, 2010. De igual modo, SOLER ROCH, respecto al principio de seguridad jurídica, afirma que «La proyección del principio de seguridad jurídica sobre el enjuiciamiento de los efectos que para los contribuyentes pueden tener los cambios normativos en relación con las consecuencias económicas derivadas de posiciones jurídicas anteriores a dichos cambios, parece indudable teniendo en cuenta que, tanto el criterio del riesgo previsible, como la confianza legítima, han sido utilizados por la jurisprudencia constitucional española y comparada, así como por la jurisprudencia europea, con invocación expresa de aquel principio general, especialmente con ocasión del enjuiciamiento de disposiciones tributarias retroactivas». SOLER ROCH, M. T.: «Deber de contribuir y derecho de propiedad en el ámbito de protección de los Derechos Humanos», en GARCÍA BERRO, F.: *Derechos fundamentales y Hacienda Pública. Una perspectiva europea*, Civitas, Pamplona, 2015, p. 30.

³⁰ Dictamen del TJUE 2/13, de 18 de diciembre de 2014.

³¹ UCKMAR, A. e UCKMAR, V.: *Diritto Tributario Internazionale*, op. cit., pp. 42-43. SOLER ROCH entiende esta previsión no como una excepción a los derechos fundamentales, sino que la jurisprudencia del TEDH puede resumirse en este punto como un justo equilibrio entre el deber de contribuir establecido por una ley sometida a exigencias de calidad y el derecho de propiedad. SOLER ROCH, M. T.: «Deber de contribuir y derecho de propiedad...», op. cit., pp. 24 y ss.

De esta manera, tanto la CE como el CEDH deben considerarse aplicables a las deudas tributarias cuyo sujeto activo es un ente público español, así como cuando se apliquen los procedimientos tributarios por las Administraciones tributarias españolas. Ello tiene, en teoría, un matiz: la aplicación de los derechos subjetivos provenientes del Derecho de la UE, que viene condicionada por el principio de primacía y encuentra tres ámbitos de actuación: en primer lugar, la aplicabilidad de la CDFUE, si bien limitada a los supuestos que provengan de la aplicación de la normativa europea³²; en segundo lugar, la consideración como derechos subjetivos de las libertades europeas fundamentales y del principio de no discriminación³³; y, en tercer lugar, la normativa europea sobre asistencia mutua internacional.

La cuestión sobre la norma proteccionista a aplicar dependerá del caso concreto. Pero, más allá de la necesidad de estudiar los matices en cada caso, lo cierto es que el CEDH inspira los derechos fundamentales tanto en la CE como en la CDFUE (arts. 52 y 53) y, por tanto, supone un standard mínimo que debe ser, en principio, respetable³⁴. Es verdad que, como matiz y debiendo analizar todo conflicto entre derechos o principios a partir del principio de proporcionalidad, el peso que conceda cada tribunal a los derechos o principios en liza³⁵. Especialmente cuando, a pesar de la declaración de la CDFUE, el TJUE se muestra contrario a la integración de la Unión Europea en el CEDH.

Sin perjuicio de lo anterior, en el ámbito de la fiscalidad internacional, la asistencia mutua internacional es el aspecto en el que más se ha revelado la necesidad de protección del contribuyente, como consecuencia igualmente del aumento de los instrumentos y la práctica de asistencia. En la Unión Europea, se han entendido inicialmente como instrumentos necesarios para proteger el interés nacional de los Estados frente a las consecuencias del Mercado interior. Pero a ello se ha de añadir que la existencia de asistencia mutua ha permitido al TJUE no admitir excepciones a las libertades fundamentales y a la prohibición de discriminación basadas en el interés recauda-

³² Puede verse, al respecto, GARCÍA BERRO, F.: «La protección de los derechos fundamentales por el TJUE en el ámbito tributario interno», en GARCÍA BERRO, F.: *Derechos fundamentales...*, *op. cit.*

³³ FERNÁNDEZ MARÍN, F. Y FORNIELES GIL, A.: «Influences from International and Community Law on Domestic Taxpayers...», *op. cit.*

³⁴ En ese sentido, CUBILES SÁNCHEZ-POBRE, P.: «El derecho a la protección de la vida privada y familiar en el ámbito tributario», en GARCÍA BERRO, F.: *Derechos fundamentales...*, *op. cit.*, pp. 87-88.

³⁵ Puede verse la cuestión en FORNIELES GIL, A.: «Il principio di proporzionalità», en DI PIETRO, A. e TASSANI, T.: *I principi europei del Diritto tributario...*, *op. cit.*

torio del Estado y la necesidad de aplicar los tributos nacionales³⁶. Además, desde luego, existe un doble interés de la Unión Europea en este ámbito: de un lado, proteger su propio interés recaudatorio, como sucede en el caso del IVA y los aranceles aduaneros; del otro, luchar contra actuaciones de los contribuyentes que perjudican la efectiva libre competencia al minorar fraudulentamente su carga fiscal³⁷.

En el ámbito internacional, si bien la cooperación internacional estaba recogida especialmente en el Modelo de Convenio de la OCDE —arts. 26 y 27—, en los últimos años se ha producido un especial aumento de la aplicación efectiva de la asistencia mutua y un aumento de la preocupación estatal por ello³⁸. Las razones no sólo se encuentran en la pérdida de recaudación fruto de la crisis económica y financiera comenzada en 2007 y de la planificación fiscal de grandes contribuyentes, sino también en la preocupación por el terrorismo internacional y su financiación.

La especial aplicabilidad de la protección del obligado tributario en el ámbito de la asistencia mutua deriva tanto de los Convenios que siguen el Modelo OCDE como de la normativa europea sobre asistencia mutua, que recogen, de entrada, principios de subsidiariedad y proporcionalidad que evitan que el obligado tributario deba verse sometido a un procedimiento de asistencia mutua si los datos pueden ser recabados directamente por el Estado requirente. A ello se une el principio de equivalencia, que impide el requerimiento de información a otro Estado que implique seguir procedimientos que no puede seguir el Estado requirente, por las limitaciones que establece su propio ordenamiento. El principio de reciprocidad se convierte, así, en la puerta de entrada en la asistencia mutua internacional de los derechos y garantías reconocidas al ciudadano a nivel interno³⁹.

Sin ánimo de exhaustividad y sin pretender aquí un análisis que excede con mucho de las limitaciones de este trabajo, se ofrecen a continuación

³⁶ Valga como ejemplo la sentencia TJUE de 12 de julio de 2012, c-269/09, Comisión-España.

³⁷ FORNIELES GIL, A.: «L'efficacia della cooperazione orizzontale di fronte alla frode di IVA e doganale nella sua applicazione dagli Stati Membri dell'Unione Europea», en DI PIETRO, A. et CAIANIELLO, M.: *Indagini penali e amministrative in materia di frodi IVA e doganali. L'impatto dell'European Investigation Order sulla cooperazione transnazionale*, Cacucci Editore, 2016, pp. 107-128.

³⁸ Así lo manifiesta también RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, M.: «El intercambio de información fiscal entre los Estados y su incidencia probatoria», *InDret. Revista para el análisis del Derecho*, n.º 3, 2012, pp. 5-7.

³⁹ Al respecto, puede verse FERNÁNDEZ MARÍN, F.: *La tutela de la Unión Europea al contribuyente en el intercambio de información tributaria*, Atelier, Barcelona, 2007.

los principales derechos que han sido considerados en la protección del contribuyente.

En primer lugar, debe hacerse una referencia al principio del procedimiento justo que emana del art. 6 del CEDH y que provoca la mayor parte de pronunciamientos del Tribunal Europeo de Derechos Humanos en materia tributaria. Desde ahí, se ha reconocido el derecho a un procedimiento contradictorio con derecho a audiencia, al derecho a la prueba testimonial y del derecho a no declarar contra sí mismo en el ámbito sancionador⁴⁰. Este derecho se puede considerar vinculado al derecho a una buena Administración recogido por el art. 41 CDFUE.

En segundo lugar, los principios de seguridad jurídica y confianza legítima se han tenido especialmente en cuenta por el TJUE, que prevé en esta última la posibilidad de oponerse a la recuperación de ayudas de Estado. Debe considerarse, desde luego, la confianza legítima como una concreción subjetiva del principio de seguridad jurídica⁴¹; motivando ambos la garantía de certeza del obligado tributario ante normas que tienen efectos retroactivos⁴² o la modificación de la interpretación o el modo de actuar por parte de una Administración pública. Por lo que respecta al CEDH, si bien la retroactividad de la norma tributaria no se prohíbe como tal, el TEDH ha considerado que es admisible siempre y cuando no se rompa el justo equilibrio entre los intereses generales y los del obligado tributario, en atención al art. 1 del Protocolo Adicional del CEDH⁴³.

En tercer lugar y de notable importancia en la asistencia mutua internacional, se reconoce la protección al derecho a la vida privada y familiar, que incluye el respeto al domicilio, la protección de datos de carácter personal y el derecho al honor y que se recoge tanto en el art. 8 del CEDH como en el art. 7 del CDFUE. Respecto a los datos de carácter personal, se limita el tipo de información que las Administraciones tributarias pueden conseguir

⁴⁰ GREGGI, M. e BURIANI, I.: «La CEDU e il principio del giusto procedimento», en DI PIETRO, A. e TASSANI, T.: *I principi europei del Diritto tributario...*, op. cit., pp. 143-155.

⁴¹ Sobre la naturaleza y aplicación del principio de confianza legítima, puede verse DÍAZ RUBIO, P.: *El principio de confianza legítima en materia tributaria*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2014.

⁴² Así, SCHIAVOLIN, R.: «Il principio di certezza del Diritto e la retroattività delle norme impositrici», en DI PIETRO, A. e TASSANI, T.: *I principi europei del Diritto tributario...*, op. cit., pp. 43-48. Se reconoce en ello la vinculación de la irretroactividad de las normas con la confianza legítima, de manera que sea admisible esta retroactividad si se ha tutelado dicha confianza.

⁴³ Véase sentencias TEDH de 19 de junio de 2003 y de 16 de marzo de 2010.

y, en consecuencia, la que los obligados a suministrar información deben dar. Si bien, debe diferenciarse un doble nivel de protección, atendiendo al deber de contribuir: de un lado, se limitan los datos que la Administración tributaria puede obtener —una restricción, por lo general, casi de mínimos— y, de otro lado, se produce una limitación mayor respecto a los datos que la Administración tributaria puede difundir, así como a su acceso y rectificación⁴⁴.

En cuarto lugar, tanto los Modelos de Convenio OCDE como el Derecho Primario de la UE recogen un principio general de no discriminación entre residentes y no residentes, que se une al principio de igualdad del CEDH y la CDFUE; tendiendo, dentro de su ámbito de aplicación específica, a la prohibición de interdicciones arbitrarias. En el concreto ámbito de la UE, esa prohibición de discriminación se encuentra muy ligada a las libertades de circulación y establecimiento como fundamentos del Mercado Interior. Debe destacarse, además, que en todos los casos se prevé una excepción general a los derechos subjetivos que de ahí emanan cuando el obligado tributario realiza conductas que puedan suponer un abuso del Derecho, lo que justifica a su vez la proliferación de cláusulas anti-abuso en la fiscalidad internacional.

Más discutible resulta determinar si existe un derecho a la eliminación de la doble imposición. Su reconocimiento sería, desde luego, favorable al principio de capacidad económica, pues la doble imposición resultaría en un exceso de tributación contrario respecto a ciudadanos en igual condición⁴⁵. No obstante, como quiera que esa situación es el resultado de la conjunción de dos ordenamientos, no resulta fácil que el Tribunal Constitucional se pronuncie en ese sentido, aún cuando ni siquiera lo ha hecho en el ámbito interno⁴⁶. En el ámbito internacional, desde luego, existirá ese derecho cuando a la situación resulte aplicable un convenio internacional para

⁴⁴ En este ámbito, CUBILES SÁNCHEZ-POBRE pone en cuestión si la publicidad de situaciones de incumplimiento relevante de las obligaciones tributarias del art. 95 bis de la LGT sería conforme al art. 8 del CEDH. CUBILES SÁNCHEZ-POBRE, P.: «El derecho a la protección de la vida privada y familiar...», *op. cit.*, pp. 107-110.

⁴⁵ Lo que lleva a un debate mucho más profundo sobre si el principio de capacidad económica es una derivación del principio de igualdad en materia tributaria, entendido como la prohibición de discriminaciones arbitrarias y a la capacidad económica como la base de una diferenciación objetiva justificada. En ese sentido, por ejemplo, SOLER ROCH, M. T.: «La retribución de las actividades ilícitas», REDE, n.º 85, 1995, p. 19.

⁴⁶ Al respecto, puede verse VICENTE DE LA CASA, F.: «Los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad como límite a la concurrencia de tributos», *Crónica Tributaria*, n.º 144, 2012, pp. 149.175.

evitar la doble imposición, pues ese es precisamente su objetivo: pero aún así será un derecho muy limitado, ya que dependerá de la efectiva eliminación que se derive del Convenio. Por último, en el ámbito europeo, el TJUE ha declarado que, en el Estado actual de armonización, no le compete a la Unión Europea la eliminación de la doble imposición entre Estados miembros, lo que en la práctica supone una negación de este derecho⁴⁷. Sin embargo, en el análisis de supuestos concretos y con relación a la mayor carga de operadores internacionales respecto a operadores internos, ha adoptado medidas específicas que tienen como resultado práctico la eliminación de la doble imposición⁴⁸.

Una última cuestión de interés en este apartado se centra en el análisis de una cuestión concreta: la protección del obligado tributario frente a la obligación prevista en la Disposición Adicional Decimoctava de la LGT. Esta obligación consiste en la declaración de bienes y rentas en el extranjero, declaración que sólo afecta a los residentes españoles que tengan tales bienes o rentas. La mera declaración en sí supone, a mi juicio, una contravención del Derecho de la UE, si se aplica la doctrina sobre obligaciones formales de circulación que se deriva de la sentencia TJUE de 5 de mayo de 2011, C-267/09, *Comisión Europea vs. Portugal*. Ahora bien, la Comisión ha iniciado un procedimiento contra España por incumplimiento del Derecho de la UE como consecuencia no tanto del mero hecho de la existencia de la obligación como de la aplicación de sanciones que pueden considerarse desproporcionadas⁴⁹. Los efectos de ese procedimiento serán aplicables sólo a las situaciones dentro de la Unión Europea, pero la desproporcionalidad aparente de la norma debiera conducir a considerarla contraria tanto a la CE como al CEDH⁵⁰.

⁴⁷ Así, por ejemplo, reconociendo la potestad de los Estados miembros a repartir la carga tributaria, como se realiza en la sentencia TJUE de 8 de diciembre de 2011, C-157/10, *Banco Bilbao Vizcaya, SA*.

⁴⁸ Como consecuencia, por ejemplo, de exigir la aplicación de los mecanismos internos de eliminación de doble imposición tanto a residentes como a no residentes en condiciones de igualdad. Sentencia TJUE de 3 de julio de 2010, asunto C-487/08, *Comisión vs. España*.

⁴⁹ Se emitió Dictamen Motivado solicitando la modificación de la normativa con fecha de 15 de febrero de 2017.

⁵⁰ Como recoge HERRERO DE LA ESCOSURA, con apoyo en la jurisprudencia constitucional, «los principios básicos constitucionales deben respetarse no sólo al establecer tributos, sino también al aplicar las sanciones que correspondan para proteger el propio sistema tributario», considerando que se conculcan diversos principios, como el de legalidad, el de proporcionalidad y el de capacidad económica. HERRERO DE LA ESCOSURA, P.: «La adecuación del modelo 720 para combatir el fraude fiscal in-

4. JUSTICIA TRIBUTARIA Y FISCALIDAD INTERNACIONAL

4.1. Globalización, libertades económicas y justicia tributaria

El diseño del actual sistema tributario español parte de los principios de justicia tributaria del art. 31 de la CE, el fundamento de ese diseño. Por esa misma razón, el fundamento de validez, en un sentido material, es el propio art. 31 de la CE. Todo planteamiento de reforma en el sistema o valoración crítica sobre una norma tributaria se realiza a partir de dichos principios, cuando el planteamiento es realizado desde la doctrina jurídico-tributaria.

Los principios de justicia tributaria presentan una línea de unión entre ellos. Aparecen como un conjunto de principios que se complementan mutuamente y que derivan en una justicia sistemática, cuyo punto fundamental es el principio de capacidad económica.

El sistema tributario, desde una perspectiva constitucional, debe partir de la localización de capacidades económicas, de manera que se grave la capacidad económica allí donde se encuentra⁵¹, gravando las distintas manifestaciones de capacidad económica reales y actuales⁵². A partir de ahí, y según la distinción cuantitativa que pueda realizarse de la concreta manifestación de la capacidad económica gravada, debe procederse a un gravamen progresivo de tales manifestaciones de capacidad económica, en todo caso con un límite superior derivado de la prohibición del alcance confiscatorio. Ello debe realizarse de la manera más general posible, sin perjuicio de establecer diferencias de gravamen allí donde aparezcan criterios racionales que permitan la distinción.

Como consecuencia, una perspectiva interna de un sistema estatal económicamente aislado dibuja un ideal de tributación que tiende a la distribución de la renta y al mayor sacrificio fiscal de quien mayor capacidad económica obtiene.

Sin embargo, la realidad actual y la fuerte internacionalización de la economía en un contexto globalizador pone en cuestión la plena aplicabilidad de este sistema y, en consecuencia, si debe modificarse la gestión de los tributos, el diseño de las figuras tributarias que componen el sistema o la

ternacional», en Medidas contra el fraude fiscal internacional, *Cuadernos Jean Monnet sobre integración europea fiscal y económica*, nº 4, 2016, p. 25.

⁵¹ Sentencia del Tribunal Constitucional 27/1981, de 20 de julio.

⁵² Si bien estas características deben referirse al momento en el que se produce el presupuesto del tributo y no la exigibilidad del mismo. Sentencia del Tribunal Constitucional 126/1987, de 16 de julio.

propia delimitación de los principios. Ese estudio no puede ser plenamente jurídico, pues necesita de análisis realista de resultados económicos. Pero sí debe tener una base última jurídica, que, en un Estado social y democrático de Derecho, persiga un contexto de protección de minorías y de garantía de derechos fundamentales, como límite de los extremos que puedan marcar el espectro político de la sociedad.

Al fin y al cabo, más allá de los principios de justicia tributaria, el sistema tributario se ha constituido siempre entre otras, a través de dos notas: historicidad y racionalidad. La primera sitúa al sistema tributario en su contexto histórico, mientras que la segunda lo dota de coherencia interna⁵³.

La historicidad implica, en principio, una línea de continuidad en el tiempo que dota al sistema de cierta estanqueidad⁵⁴ y que explica la poca atención al debate sobre el sistema tributario a pesar de la evidencia de los hechos. Pero, a su vez, requiere la necesaria contextualización al momento histórico correspondiente, a riesgo contrario de agotar el sistema tributario y obtener respuestas que perviertan la base primera de los fines que persigue; más aún cuando se desprecia la perspectiva jurídica.

La racionalidad, por su parte, explica la lógica interna del sistema en su conjunto, que debiera partir de una definición ideológica de los fines a perseguir y que debiera tener como elemento transversal irrenunciable los principios que lo configuran como sistema.

En consecuencia, el sistema tributario no debiera perder la perspectiva de esas dos notas y mantener la lógica de ambos⁵⁵, siendo capaz de dar una respuesta adecuada al contexto histórico de la manera menos traumática con sus características anteriores posible.

Ese necesario debate ha sido planteado por Caamaño Anido y Calderón Carrero, a partir de la constatación de que «la globalización no sólo viene limitando de forma sustantiva el poder tributario de los Estados para exigir

⁵³ SÁINZ DE BUJANDA, F.: «Estructura Jurídica del Sistema Tributario», *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, Vol. XI, nº 41, 1961. No obstante, la mayor parte de la doctrina, incluido el citado autor, considera que la mezcolanza de ambas notas perjudica la consideración del engarce de tributos como sistema. Por su parte, NEUMARK habla de principio de continuidad, por un lado, y principio de congruencia y sistematización, uniéndolos a otros principios como transparencia y practicabilidad. NEUMARK, F.: *Principios de la Imposición*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1974.

⁵⁴ NEUMARK, F.: *Principios de la Imposición*, *op. cit.*, pp. 433 y ss.

⁵⁵ ISENBAERT, M.: *EC Law and the Sovereignty of the Member States in Direct Taxation*, IBFD Doctoral Series, 224, 2008.

sus principales impuestos, sino también que en un futuro próximo tal fenómeno podría desencadenar transformaciones sustantivas en los sistemas tributarios que alteren el modelo de gestión tributaria hasta los principios sobre los que se erigen tales sistemas»⁵⁶.

Esa globalización no sólo se caracteriza por el reforzamiento de las libertades de movimiento económico —que sería el elemento esencial de esta globalización—, sino por la aparición de servicios digitalizados, incluyendo a las operaciones financieras —que sería el elemento accidental de esta globalización—, facilitando la deslocalización.

Los citados autores plantean cinco reflejos de los efectos de la globalización y desarrollo de libertades económicas a nivel internacional en el sistema tributario:

a) El establecimiento de elevados tipos de gravamen a rentas o bases imponibles de alta movilidad o volatilidad obtiene como reacción la erosión de bases imponibles.

b) El impuesto sobre sociedades se enfrenta a retos como el aumento de las operaciones intragrupo, la vinculación mayor de rentas a la innovación tecnológica, la competencia fiscal entre Estados como reacción a la mayor facilidad de deslocalización y, como consecuencia, una «disminución significativa de la presión fiscal del impuesto sobre sociedades a nivel mundial».

c) La mayor movilidad de personas físicas, lo que dificulta la determinación de su residencia y la conexión con un Estado de tributación. A lo señalado por los autores, habría que añadir además la dificultad para establecer los beneficios fiscales vinculados a la situación personal y familiar y la conveniencia o no de aplicar una escala progresiva⁵⁷.

⁵⁶ CAAMAÑO ANIDO, M. A. y CALDERÓN CARRERO, J. M.: «Globalización económica y poder tributario: ¿Hacia un nuevo Derecho tributario?», *Anuario da Facultade de Dereito da Universidade da Coruña*, n.º 6, 2002, pp. 179-210. Y en ese sentido, nos hemos unido al debate, promoviendo una interpretación sincrética de los principios constitucionales y de Derecho de la Unión Europea, en FERNÁNDEZ MARÍN, F. y FORNIELES GIL, A.: «Hacia un nuevo sistema tributario. Esbozo de los principios europeos y constitucionales», en ADAME MARTÍNEZ, F. D. y RAMOS PRIETO, J.: *Estudios sobre el sistema tributario actual y la situación financiera del sector público*. Homenaje al Profesor Dr. D. Javier Lasarte Álvarez, IEF, Madrid, 2014.

⁵⁷ Como se puso de manifiesto en la sentencia TJUE, de 14 de febrero de 1995, asunto C-279/93, *Schumacker* y de la que ha supuesto una profunda evolución la sentencia TJUE de 9 de febrero de 2017, C-283/15.

d) La mayor dificultad en la gestión del IVA como consecuencia de la internacionalización de las operaciones de entregas de bienes y prestaciones de servicios.

e) El crecimiento del comercio electrónico.

Como consecuencia, se observa una serie de inadaptaciones del sistema tributario que podríamos concretar en:

a) La inadecuación de los tradicionales criterios tomados como puntos de conexión (residencia —personal y de establecimiento permanente— y territorialidad)⁵⁸.

b) La disminución del gravamen de los impuestos sobre el beneficio empresarial y la minoración de la progresividad de los impuestos sobre la renta.

c) El planteamiento de una doble opción del legislador, que se contextualiza —en la Unión Europea y también según las políticas económicas recomendadas por el FMI— con un menor recurso al endeudamiento público: la minoración del gasto público y, salvo una mejor gestión, de los servicios prestados al ciudadano y el mayor gravamen a los supuestos de hecho que presentan menor movilidad internacional. Bien es cierto que, por lo general, se opta por una actuación que combina ambas posibilidades, si bien en grado distinto en función de la elección política.

4.2. La construcción de un nuevo espacio de cooperación internacional en materia tributaria

La fiscalidad internacional se ha construido en las últimas décadas con el doble objeto —si no manifiesto, al menos aparente— de fomentar las relaciones económicas internacionales y proteger al contribuyente del exceso de tributación que provoca la doble imposición; con el objetivo de alcanzar un desarrollo económico globalizado.

Sin embargo, los resultados económicos obtenidos —no necesariamente causa de lo anterior— y la puesta en riesgo del Estado de bienestar, unido a la preocupación por las actividades ilícitas que se benefician del contexto,

⁵⁸ Respecto a las actividades económicas cuyo objeto o medio es intangible, se ha propuesto la revisión del criterio de la fuente, pues no existe una vinculación clara entre el territorio estatal y la operación económica. GILDEMEISTER RUIZ HUIDOBRO, A.: «La revolución del comercio electrónico y la tributación: la crisis del principio de territorialidad y los criterios de conexión tradicionales en el Derecho tributario internacional», *Themis. Revista de Derecho*, n° 41, 2000, p. 71.

han provocado una serie de reacciones que constituyen una cooperación entre Estados más reforzada y que tienden a crear un contexto más favorable a la aplicación de la justicia tributaria tal cual venía siendo entendida tradicionalmente.

Estas medidas se pueden sintetizar en:

a) Sistemas de intercambio de información más efectivos. De un lado, en el marco de la Unión Europea, se han generalizado los sistemas de intercambio de información automática⁵⁹. Además, EEUU ha tomado una iniciativa a través de la denominada normativa FATCA (*Foreign Account Tax Compliance Act*), que, inspirando nuestro modelo 720, exige información sobre cuentas en el extranjero.

b) Una acción multilateral y multinivel, coordinada por la OCDE desde 2013, para frenar la erosión de las bases imponibles y luchar contra la competencia fiscal perniciosa, a partir del proyecto BEPS (Base Erosion and Profit Shifting), consistente en quince acciones dirigidas a un conjunto de extremos tales como hacer frente a los desafíos que plantea la economía digital, limitar la erosión de la base imponible, impedir el abuso de los convenios de doble imposición o requerir información a los contribuyentes sobre mecanismos de planificación fiscal agresivos; con la previsión final de un instrumento multilateral para la aplicación de las medidas desarrolladas.

c) La propuesta de tributos específicos para las nuevas realidades económicas, uniéndose a la ya tradicional idea de impuestos sobre operaciones financieras o impuestos sobre grandes multinacionales de servicios digitales.

Las propuestas tienen como objeto mantener la conexión lógica de la recaudación tributaria con los Estados en los que la capacidad económica se manifiesta, de manera que pueda hacerse compatible un reparto equitativo de la carga fiscal, el mantenimiento de un nivel de servicios públicos en base al Estado de bienestar y la globalización económica. Es pronto para valorar sus resultados.

En todo caso, si el sistema de justicia tributaria que conocemos y hemos diseñado en el ámbito interno, con todos los matices y posibilidades que permite la libre opción política, puede suponer un ideal⁶⁰; el mantenimiento

⁵⁹ Al respecto, puede verse en MARTÍNEZ GINER, L. A.: «El nuevo estándar de cooperación en la Unión Europea: el intercambio automático de información tributaria», en ADAME MARTÍNEZ, F. D. y RAMOS PRIETO, J.: *Estudios sobre el sistema tributario actual...*, op. cit.

⁶⁰ Sin poder desarrollar aquí la idea, bien es cierto que quizás este ideal que se materializa en la redistribución de la riqueza parte de un postulado erróneo, al intentar equilibrar

de ese ideal llevaría a la adopción de un sistema tributario único a nivel internacional o al absoluto aislamiento internacional para aplicarse sobre un concreto territorio. Descartado lo segundo, la primera posibilidad parece también inviable en el contexto actual. No obstante, se han hecho propuestas en un ámbito más reducido, como es el de la Unión Europea⁶¹.

No obstante, las medidas anteriores plantean una respuesta novedosa, que parte de un plano multilateral —frente a la tradicional bilateralidad— y que exige una coordinación de políticas fiscales de los Estados, especialmente en materia de imposición sobre la renta e impuesto sobre el valor añadido. Esta propuesta es a la que responden las actuaciones reseñadas. Como señalan Caamaño Anido y Calderón Carrero —y más allá de las medidas concretas—, esta coordinación fiscal internacional «es la que parece tener más visos de prosperar y obtener los resultados deseados» y parte de una actualización «de la concepción del Estado dentro de la Comunidad internacional»⁶².

5. A MODO DE CONCLUSIÓN

La CE fue diseñada sin atender en demasía a una fiscalidad internacional que, por lo demás, tenía un peso relativamente pequeño, en comparación con la situación actual. Sin embargo, la necesidad de realizar una lectura de la CE desde la perspectiva de la fiscalidad internacional y, en general, del mundo globalizado es absoluta.

Se puede afirmar, sin riesgo de equivocación, que el momento actual es clave en la definición de hacia dónde van los sistemas tributarios y, en consecuencia, qué tipo de organizaciones políticas queremos como base de nuestra convivencia social.

los desequilibrios que supone el sistema económico. Si esos desequilibrios son propios del sistema o provienen de elementos externos, como la acción política; es una cuestión que conlleva el debate fundamental económico de los últimos siglos. Ahora bien, siendo ciertos los desequilibrios, podría plantearse si el sistema tributario debiera conducirse a eliminarlos en su origen y no a una restitución que en ningún caso se ha mostrado eficaz.

⁶¹ Así, LANG, J. y ENGLISCH, J.: «A European Legal Tax Order Based on Ability to Pay», en AMATUCCL, A.: *International Tax Law*, Kluwer Law International, 2006, pp. 251 y ss.

⁶² CAAMAÑO ANIDO, M. A. y CALDERÓN CARRERO, J. M.: «Globalización económica...», *op. cit.*, pp. 196 y ss.

Siendo escasamente viable, en el contexto actual, el mantenimiento del sistema de justicia tributaria dibujado por nuestra CE que tiene como efecto la redistribución de la riqueza, se requiere una reflexión pausada sobre los propios fines que persigue el sistema y los instrumentos que utiliza para su consecución: desde la propia configuración de los hechos imposables hasta la determinación de los puntos de conexión.

Esa reflexión se vería muy mermada si se mantuvieran como elementos estancos la fiscalidad internacional, la fiscalidad europea y la fiscalidad interna. Esta es la primera razón por la que la actuación debe ser multilateral y a nivel global.

La acción multilateral ya se está produciendo, aunque más bien como respuesta a problemas concretos que a una reflexión sobre el conjunto de problemas e intereses en juego. En cambio, sería necesario replantear a nivel global, en primer lugar, los valores máximos, fines últimos y principios rectores del ordenamiento tributario. Al igual que, como se ha visto, la protección de los derechos fundamentales se equipara entre niveles normativos con el fin principal de defensa del ciudadano —aunque sea ciudadano global—; conviene plantear los fines del sistema tributario interno en conjunción, especialmente, con los fines del ordenamiento europeo y con el equilibrio entre propiedad y tributación que exige el CEDH.

Una vez establecidos y conciliados esos fines —al menos, *prima facie*—, se deben definir los instrumentos que permiten su consecución, en atención a la realidad económica: instrumentos que consistirán en la distribución del ejercicio de la competencia fiscal a través de la definición de figuras tributarias y puntos de conexión, en la cooperación administrativa en la aplicación de los tributos y una colaboración leal entre Estados que evite prácticas como la competencia fiscal perniciosa. Por ello, se requiere de una actuación multilateral que implique a los Estados al menos de mayor peso en la economía mundial y que permita la inclusión de Estados de menor riqueza, persiguiendo también su desarrollo; sin que sea descartable la posibilidad teórica de un sistema estatal que consiga tales objetivos por sí solo.

Esa actuación debe partir, igualmente, del respeto a los derechos fundamentales y de los estándares de protección del obligado tributario que se han desarrollado en un contexto multinivel, incluyendo con ello la prevención del abuso del derecho que pueda utilizar una legítima garantía como un aprovechamiento especial que vulnere los cimientos del sistema.

Desde luego, este planteamiento resulta de más fácil dicción que realización y siempre contará con múltiples motivos de rechazo, siendo el primero de ellos el riesgo de equivocarse en el sistema adoptado y sus consecuencias

económicas y el último la acción individual de Estados y multinacionales que no permitan su desarrollo. Para su desarrollo, necesita, pues, de la colaboración entre Estados y agentes económicos, pero también, en su diseño, de la doctrina económica y jurídica.