

La delimitación de los contenidos de la enseñanza de la fiscalidad internacional: la toma en consideración de los principios generales del Derecho Internacional en materia tributaria

The delimitation of the content of international taxation teaching: the consideration of the general principles of international law within tax field

Carlos María López Espadafor
Catedrático de Derecho Financiero
y Tributario Universidad de Jaén.
Jaén. Email: cmlopez@ujaen.es

Resumen

En la delimitación de los contenidos de la enseñanza de la fiscalidad internacional, debemos partir necesariamente de una estructuración de las distintas ramas del Derecho Internacional Tributario. Para la construcción dogmática de esta disciplina, es necesario partir de la incidencia en materia tributaria de los principios generales del Derecho Internacional, pues en caso contrario no se conseguiría una delimitación completa y quedaría falta de fundamento.

Palabras clave

Enseñanza; Derecho Internacional Tributario; principios generales; construcción dogmática.

Abstract

In the definition of the content of international taxation teaching, we need to start from structuring the various branches of international tax law. For the dogmatic construction of this subject, it is necessary to begin with the analysis of the incidence of the general principles of international law within tax field, as otherwise any delimitation would be incomplete and unfounded.

Key words

Teaching; international tax law; general principles; dogmatic construction.

***La delimitación de los contenidos de la enseñanza
de la fiscalidad internacional: la toma en consideración
de los principios generales del Derecho Internacional
en materia tributaria***

***The delimitation of the content of international taxation
teaching: the consideration of the general
principles of international law within tax field***

Carlos María López Espadafor
Catedrático de Derecho Financiero
y Tributario Universidad de Jaén.
Jaén. Email: cmlopez@ujaen.es

I. Introducción

La enseñanza de la fiscalidad internacional se puede dar a muy distintos niveles, que pueden ir desde su consideración en una asignatura optativa en los planes de estudio de algunas universidades, hasta su toma en consideración como un módulo específico en diferentes tipos master, pasando por su necesaria consideración dentro del correspondiente tema o temas en los programas de las asignaturas de Derecho Financiero y Tributario dentro de los planes de estudio de diferentes grados, especialmente el de Derecho.

Pero para ello, también en sede docente, no se puede partir sólo de una mera acumulación de las cuestiones o materiales más utilizados en la práctica de la fiscalidad internacional, sino que se debe procurar una cierta estructuración y construcción dogmática de esta materia o de esta parcela del Derecho Tributario, de tal forma que no se pierdan los fundamentos y parámetros normativos sobre los que se debe construir esta disciplina, de manera que su enseñanza y análisis aporten las bases necesarias para poder afrontar su desarrollo futuro.

Para ello se presentaría como necesario, antes de afrontar el análisis de otras cuestiones más habituales en los análisis de la fiscalidad internacional, prestarle cierta atenci-

ón a la incidencia de las normas o principios generales del Derecho Internacional en materia tributaria o, dicho de otra manera, a la incidencia del Derecho Internacional General en materia tributaria.

Quizás en la doctrina española no haya existido una forma de abordar la fiscalidad internacional o de la Unión Europea similar a la que se ha dado en otros Estados. Desde que en el año 1968 se publicase en nuestro país la traducción de los *Principios de Derecho Internacional Tributario* (Bühler, 1968) son pocos los trabajos de visión general y constructiva que se han publicado en materia de fiscalidad internacional y de la Unión Europea. Podemos destacar positivamente en nuestra doctrina en tal sentido la monografía (Falcón y Tella, 1988) titulada *Introducción al Derecho Financiero y Tributario de las Comunidades Europeas*, aunque ceñida a este ámbito. Anterior y con una visión más general podemos destacar en la Universidad española *Un esquema de Derecho Internacional Financiero* (Sainz de Bujanda, F., 1983). De todos modos, las aportaciones doctrinales sobre la fiscalidad internacional y de la Unión Europea no se han realizado esencialmente en el sentido de la construcción de la disciplina general de ésta, sino principalmente como acumulación de capítulos de distinta orientación en obras colectivas o como mera acumulación de estudios aislados, publicados como monografías o como artículos en revistas de Derecho Financiero y Tributario, sobre temas particulares de la dimensión internacional del tributo.

Pues bien, la construcción de la disciplina normativa de la perspectiva internacional del tributo debe tener unos parámetros normativos claros y generales que le sirvan de base, dada la dimensión que exige la importancia creciente del fenómeno tributario internacional. Además, en los planes de estudio del Grado en Derecho de algunas Universidades, la perspectiva internacional del tributo ha dado origen acertadamente a asignaturas optativas específicas centradas sobre dicho fenómeno, bajo posibles diferentes denominaciones. De ahí una exigencia adicional de rigor y contemplación general de la referida disciplina.

Sólo unos parámetros claros, completos y exhaustivos desde una visión general del fenómeno financiero y tributario internacional pueden permitir un crecimiento ordenado de la disciplina internacional del Derecho Financiero, de forma que se abarquen todos los posibles extremos de referencia, que agoten las posibles lagunas de desatención olvidadas muchas veces por la doctrina, simplemente porque no se tratase de las cuestiones más prácticas y habituales.

En la contemplación internacional del Derecho Financiero podemos también distinguir una perspectiva tributaria y otra no tributaria. Pensemos, por ejemplo, en la disciplina presupuestaria de las organizaciones internacionales, especialmente de la Unión Europea. Obviamente, al igual que sucede en el plano interno, también en el plano internacional la demanda de estudios tributarios es mucho mayor que la de estudios de Derecho Financiero no tributarios. Esto no quita que también deba ser tomada en consideración esa perspectiva no tributaria. Piénsese por ejemplo, más allá del presupuesto en sí de la Unión Europea, en cuestiones como los recursos propios de ésta que no tengan naturaleza tributaria o en el control que desarrolla su Tribunal de Cuentas. De ahí que no sólo sea necesaria una construcción dogmática general de la perspectiva internacional del Derecho Tributario, sino del Derecho Financiero, incluyendo las ra-

mas no tributarias de éste. Pero en esa ambiciosa meta, un primer paso es la construcción dogmática general del Derecho Internacional Tributario.

II. Distintas ramas en la enseñanza o análisis de la fiscalidad internacional.

La contemplación de la incidencia del Derecho de origen internacional en materia tributaria normalmente se realiza desde dos perspectivas distintas. De un lado, se encuentra la perspectiva del Derecho Internacional Convencional, es decir, la relativa a los convenios internacionales que afectan a esta materia. De otro, nos encontramos con la del Derecho de la Unión Europea, donde, junto al Derecho originario, nos encontramos con el Derecho derivado. El primero de estos dos, el Derecho originario de la Unión Europea, está compuesto por Tratados, por lo que en su esencia podría encuadrarse dentro del Derecho Internacional Convencional; lo que sucede es que estos acuerdos entre los Estados miembros de la Unión Europea tienen un contenido de atribución competencial a ésta, que sitúa a tales Tratados a un nivel que está muy por encima de los tradicionales convenios en materia tributaria. Por otra parte, el Derecho derivado está compuesto por los actos normativos de las instituciones de la Unión Europea.

El Derecho Internacional Convencional en materia tributaria se compone esencialmente de convenios para evitar la doble imposición internacional, en casi su inmensa totalidad bilaterales. De todos modos, disposiciones de naturaleza tributaria las podemos encontrar en otros tipos de convenios internacionales, aun no estando dedicados esencialmente a la materia tributaria.

En el ámbito del Derecho de la Unión Europea nos encontramos con distintos campos de incidencia en materia tributaria: de un lado, nos encontramos con el campo de la armonización fiscal, que intenta aproximar las legislaciones tributarias de los distintos Estados miembros de la Unión Europea en determinadas materias; de otro, nos encontramos con los recursos propios de naturaleza tributaria, como fuente de financiación de la Unión; por último, nos encontramos con la cooperación en la aplicación de los tributos impuesta a los Estados miembros por las instituciones de la Unión. Este tercer campo de incidencia del Derecho de la Unión Europea, es decir, estos deberes de colaboración entre Administraciones tributarias a veces afectan a tributos propios de la Unión y en ocasiones a impuestos estatales armonizados, con lo cual en muchos casos esta labor de cooperación administrativa podría quedar incluida en alguno de los dos ámbitos señalados anteriormente, o sea, en el de los recursos propios de naturaleza tributaria o en el de la armonización fiscal. Pero esta actuación normativa de la Unión Europea consistente en imponer a los Estados miembros un deber de colaborar entre ellos para la aplicación de los tributos, a veces afecta también a impuestos que ni son recursos propios de aquélla, ni son impuestos armonizados conforme a directivas de la Unión. En función de ello, en este caso ya estaríamos ante un tercer campo distinto de los anteriores, salvo que con ello entendamos que lo que se está realizando es una labor de armonización fiscal en el plano formal, es decir, no en el plano de los elementos materiales o sustantivos de los impuestos, sino en el de su aplicación efectiva o formal.

Resulta lógico, por su importancia práctica, que la atención de la doctrina tributaria en relación al Derecho Internacional se haya centrado en los dos ámbitos apuntados; de un

lado, en los convenios internacionales para evitar la doble imposición y, de otro, en la incidencia del Derecho de la Unión Europea en materia tributaria. Pero en el esquema de fuentes del Derecho Internacional no debemos perder de vista la costumbre internacional y los principios generales del Derecho, que conforman lo que se podría denominar el Derecho Internacional General, en cuanto normas aplicables a cualquier Estado con independencia de la prestación o no de su consentimiento directo a las mismas, como normas consolidadas en el devenir y formación de la Comunidad Internacional.

Obviamente, en una materia como la tributaria, tan vinculada a la política económica de cada Estado, la incidencia del Derecho Internacional General es mucho menor que la del Derecho Internacional Convencional y que la del Derecho de la Unión Europea. Esto no quita que se le deba prestar cierta atención a la incidencia, aunque escasa en su extensión, pero no en su importancia, que el Derecho Internacional General pueda tener en materia tributaria.

Ello se debe hacer desde dos perspectivas distintas. De un lado, intentando localizar si existe, aunque sea difícil de concretar, alguna norma de Derecho Internacional General que afecte específicamente al ámbito tributario. De otro, analizando la forma en que algunas ideas y principios de Derecho Internacional General, aunque no específicamente tributarios, pueden afectar a la mecánica de aplicación impositiva, desde la contemplación de los intereses de distintos Estados.

De todas maneras, todo lo expuesto no responde a compartimentos estancos o inco-municados, sino que la interrelación entre los distintos grupos o tipos de normas es tan permeable e interdependiente como en el resto de ramas del Ordenamiento jurídico. Fijémonos en los distintos tipos de normas que se pueden distinguir dentro del Derecho de la Unión Europea en materia tributaria e intentemos aplicarlos, por ejemplo, al régimen fiscal de los funcionarios y otros agentes de la Unión Europea. En el artículo 12 del Protocolo sobre los privilegios e inmunidades de las Comunidades Europeas, de 8 de abril de 1965, en la actualidad denominado de la Unión Europea, modificado por el Tratado de Lisboa, se establece al mismo tiempo la exención de los rendimientos obtenidos por aquéllos como consecuencia de su trabajo para las instituciones de la Unión y la sujeción de tales rendimientos a un impuesto sobre los sueldos, salarios y emolumentos de los funcionarios y otros agentes de la misma, de los que es beneficiaria ésta y que se recauda simplemente a través de retenciones sobre dichos rendimientos del trabajo, en función esencialmente del montante anual que recibe el funcionario y del número de hijos bajo su dependencia. De un lado, la exención referida evita la doble imposición que, de no existir este beneficio fiscal, se daría entre los impuestos estatales sobre la renta y el citado impuesto de la Unión; la norma que establece esta exención en los impuestos estatales, aunque forma parte del Derecho originario de la Unión Europea se parecería más bien a las normas de armonización fiscal, si bien estas últimas suelen ser de Derecho derivado, es decir suelen derivar de las instituciones de la Unión. De otro lado, la norma que establece el citado impuesto se podría entender más bien comprendida en el bloque normativo de los recursos propios, si bien no representa un elemento esencial en la financiación de la Unión –su existencia se fundamenta en otras razones- y no aparece contemplado en las Decisiones sobre el sistema de recursos propios de la Unión Europea. De esta forma, se trata-

ría de un ejemplo de tema donde se interrelacionan los bloques normativos individualizados anteriormente.

III. Las normas internacionales frente a las normas nacionales.

Destacaba Fedozzi que la experiencia demuestra que la partición del Derecho Internacional en base a las mismas categorías del Derecho interno ha sido muy útil desde el punto de vista sistemático y sustancialmente fecunda de incremento científico, lo que era presentado por este autor como legitimación de la división que hacía dentro del Derecho Internacional, incluyendo el «Derecho internacional tributario» entre sus ramas (Fedozzi, 1931).

Partiendo de la inexistencia de verdaderas relaciones tributarias entre Estados en cuanto tales -o sea, en cuanto sujetos de Derecho Internacional en el ejercicio de su personalidad internacional- y de la falta de carácter tributario en las contribuciones financieras de los Estados a las organizaciones internacionales, llegaba Udina a la conclusión de que no se podía hablar de la existencia de un verdadero y propio «derecho internacional tributario». No obstante, para este autor no se podía prescindir de tal denominación y así, según él, el concepto de Derecho Internacional Tributario podía ser entendido en sentido más amplio como comprensivo de las normas del Ordenamiento internacional que conciernen de un modo u otro al ejercicio del Poder Tributario de los Estados, considerando las relaciones tributarias en cuanto desarrolladas no entre los mismos Estados, sino entre cada Estado y las personas físicas o jurídicas dependientes de éste y, así pues, solamente como objeto indirecto y mediato de las normas internacionales. Destacaba este autor que como distinto de éste se presenta el «derecho tributario internacional», constituido por las «normas tributarias internas relativas a las relaciones con el extranjero» (Udina, 1949).

Pero Udina, en relación a la problemática de las normas internacionales en materia tributaria, no se limitó a individualizar una rama del Derecho Internacional llamada Derecho Internacional Tributario. Este autor también propuso la creación de un «Tribunal fiscal internacional», que tendría por competencia conocer de las controversias entre Estados relativas a las normas internacionales en materia tributaria -y de las cuales puede conocer el Tribunal Internacional de Justicia-, proponiendo, además, en la delimitación ideal de tal Tribunal fiscal internacional, la posibilidad de plantear recurso ante el mismo también por parte de los particulares (Udina, 1949 - 2).

Posteriormente, el mismo Udina, en relación a los tributos que las organizaciones internacionales exigen a sus funcionarios, afirmaba que en estos casos «se puede ya hablar de un verdadero y propio derecho internacional tributario, que implica una manifestación de potestad de imperio de carácter tributario, fundada sobre el derecho internacional, entre sujetos internacionales que se encuentran respectivamente en posición de superioridad y de dependencia» (Udina, 1953, p.284). En esta sede, este autor hablaba de una relación entre «sujetos internacionales», pero debemos tener en cuenta que un funcionario de una organización internacional no tiene personalidad jurídica internacional.

Más estricto se muestra en su planteamiento Tesouro, quien señala que sólo si se pudiese reconocer la naturaleza tributaria de las contribuciones de los Estados a las organizaciones internacionales se podría correctamente hablar de Derecho Internacional Tributario y no en ningún otro caso. Tampoco para este autor el fenómeno de las contribuciones financieras de los Estados miembros a las organizaciones internacionales presenta naturaleza tributaria (Tesouro, 1969).

Por otra parte, basándose en el dato de que las normas internacionales influyen y condicionan el Derecho interno en materia tributaria y dado que dentro del Derecho Internacional se forman particulares grupos de normas convencionales, distinguiéndose propiamente cada uno de los cuales en base a los caracteres de la materia objeto de las normas del correspondiente sector disciplinar de Derecho interno, sector en el que se integran las normas internas que derivan de las internacionales que pertenecen al grupo en cuestión, señala Croxatto que se puede sostener la existencia de un sector del Ordenamiento jurídico internacional al que referir la tradicional denominación de Derecho Internacional Tributario y que se caracteriza por los aspectos peculiares de la actividad del Estado en esta materia, que es objeto de las normas en él comprendidas (Croxatto, 1989, p.642 y Croxatto, 1989 (II), p. 2223-2224).

De otro lado, Sampay hablaba de «Derecho Fiscal Internacional», incluyendo en el mismo tanto las normas internas como las normas internacionales en materia tributaria. Es también de destacar el planteamiento de BÜHLER, quien hablaba de un Derecho Internacional Tributario en sentido estricto, en el cual incluía normas de origen internacional, y de un Derecho Internacional Tributario en sentido amplio, en el cual incluía tanto normas de origen internacional como normas nacionales (Sampay, 1951).

La distinción entre Derecho Internacional Tributario -normas internacionales- y Derecho Tributario Internacional -normas nacionales- ha sido utilizada por la doctrina tributaria (Carli, C.; Ferreiro, L., 1988; Saiz de Bujanda, F., 1975)¹. El Derecho Internacional Tributario condiciona al Derecho Tributario Internacional. En el Ordenamiento jurídico español, para que las normas de un tratado internacional se conviertan en Derecho interno basta solamente una actividad administrativa de publicación en el Boletín Oficial del Estado del tratado ya ratificado. Así, el artículo 96.1 de la Constitución dispone que «los tratados internacionales válidamente celebrados, una vez publicados oficialmente en España, formarán parte del ordenamiento interno». Una vez que el tratado internacional ha pasado a formar parte del Ordenamiento español, adquiere en éste una posición de jerarquía normativa por encima de la ley, como se desprende de la referencia que se hace en el mismo artículo 96.1 *in fine* a que las disposiciones de los tratados internacionales «sólo podrán ser derogadas, modificadas o suspendidas en la forma prevista en los propios tratados o de acuerdo con las normas generales del Derecho internacional».

Entonces, si las normas de los tratados internacionales en materia tributaria se convierten en Derecho interno, debemos preguntarnos qué sentido tiene mantener la distinción entre Derecho Internacional Tributario y Derecho Tributario Internacional. El calificativo de internacional del primero encuentra su legitimación en el origen de la norma; aunque las normas de los tratados internacionales se convierten en Derecho

¹ SAINZ DE BUJANDA, en otra de sus obras, hablaba del «Derecho fiscal internacional», incluyendo bajo esta denominación referencias a las normas nacionales y a las normas internacionales en materia tributaria.

interno, su origen es internacional, mientras que las normas de Derecho Tributario Internacional tienen un origen interno. Estas últimas encuentran la legitimación del calificativo de internacional en la naturaleza del ámbito sobre el que inciden. Tal ámbito está constituido por la fiscalidad de las manifestaciones de riqueza transnacionales, que surgen con el tráfico internacional de mercancías, capitales y sujetos.

Pero no son las normas de los tratados internacionales y las normas de Derecho de la Unión Europea las únicas normas que integran el Derecho Internacional. No debemos olvidar el Derecho Internacional General, compuesto, como hemos apuntado, por costumbres y principios generales. Las normas del Derecho Internacional General no se integran en el Derecho interno en el modo en que lo hacen las normas de los tratados internacionales, presentándose aquéllas solamente como un condicionante del Derecho nacional. Y aunque el Derecho Internacional General no tiene tanta importancia en la práctica en materia tributaria en comparación con la de los tratados internacionales, no se puede negar cierta influencia del mismo en esta materia, presentándose, además, sus principios como la base esencial de la territorialidad en sentido formal o eficacia espacial del tributo.

Por otra parte, reviste una extraordinaria importancia en materia tributaria el Derecho de la Unión Europea. Éste tiene un claro origen internacional. El Derecho originario de la Unión nace del acuerdo o del tratado internacional, mientras el Derecho derivado nace de los actos de las instituciones de la Unión, que son órganos internacionales, órganos de organizaciones internacionales. Pero también el Derecho de la Unión Europea se convierte en Derecho interno. Basta la publicación de los actos normativos de las instituciones de la Unión Europea en el Diario Oficial de ésta para que se conviertan en Derecho interno, debiendo ser aplicados directamente por los órganos estatales. Dada la primacía del Derecho de la Unión Europea sobre el Derecho nacional, aquél constituye también un límite al legislador tributario.

El Derecho de la Unión Europea no es como el Derecho Internacional tradicional. De este último son solamente sujetos los Estados y las organizaciones internacionales, presentándose como los únicos verdaderos titulares de los derechos y obligaciones del Ordenamiento internacional tradicional. El Derecho de la Unión Europea nace de instrumentos internacionales, pero luego afecta directamente a los ciudadanos de la Unión, creando derechos directamente en relación a éstos, sin necesidad, en principio²,

² Las directivas son el instrumento normativo fundamental para armonizar las legislaciones nacionales y, claro está, los ordenamientos tributarios internos de los Estados miembros. Aunque las directivas normalmente necesitan de normas de adaptación del Derecho interno para desplegar su plena eficacia en el mismo, no siempre debe ser así. Puede suceder que, ante una directiva de armonización de los tributos nacionales, un Estado miembro no haya creado una norma de adaptación de su ordenamiento tributario a la directiva y que, sin embargo, ésta vea aplicado su contenido en el mismo, porque contenga una norma paralela a otra contenida en un Tratado de Derecho originario de la Unión, consiguiéndose el objetivo perseguido por la directiva aplicando el contenido que se corresponde con el Tratado. Puede suceder también, ante la falta de tal norma interna y sin que se dé la circunstancia anterior, que la directiva pueda tener eficacia directa porque exista una disposición interna que entre en contradicción con la misma, consiguiéndose así dejar sin efecto esa norma interna, en colisión con la norma de la Unión, y en la medida en que la directiva sea idónea para definir derechos que los contribuyentes pueden alegar frente al Estado. De esta forma lo ha reconocido el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, por ejemplo en su Sentencia de 19 de enero de 1982, Asunto 8/81, Sentencia que ha tenido un gran predicamento en materia tributaria. Sobre la posible eficacia directa de las directivas de armonización fiscal (CAYÓN, A., FALCÓN, R. y HUCHA, F.,

de una intervención normativa estatal. Son derechos del ciudadano de la Unión frente a su Estado, frente a los otros Estados miembros y frente a la propia Unión Europea (García, E., 1986).

Entonces, el Derecho Tributario de la Unión Europea ¿es Derecho Internacional Tributario o Derecho Tributario Internacional? Su mencionado origen internacional nos lleva a incluirlo en el Derecho Internacional Tributario.

Muchísimas veces se habla de Derecho interno para hacer referencia al Derecho de origen nacional en comparación u oposición con el Derecho de la Unión Europea. A nuestro entender, sería más correcto, en base a las observaciones realizadas *supra*, hablar de Derecho de origen interno para hacer referencia a aquél. Pero, de todos modos, en la práctica habitual, como decimos, los términos "Derecho interno" son utilizados muchas veces para hacer referencia de manera ágil al origen interno de las normas a las que se alude.

De otro lado, podemos fijarnos en que los límites internacionales al Poder del Estado sobre su territorio en algunos casos son en el fondo supuestos de autolimitación del Poder del mismo Estado. Piénsese en los tratados internacionales, que parten del consentimiento de los Estados. El Derecho derivado de la Unión Europea encuentra su fundamento en el Derecho originario de ésta, compuesto, este último, por tratados y acuerdos internacionales. A ello hay que unir el dato de los actos normativos de Derecho derivado de la Unión que estén sometidos a su aprobación por unanimidad en el Consejo, entre los que hay que destacar el núcleo esencial de la armonización fiscal. Así, el Derecho Internacional Tributario en su mayor parte representa en sustancia una autolimitación del Poder del Estado, dejando a salvo ciertos supuestos, como son los relativos a los límites que proceden del Derecho Internacional General.

Por otra parte, el Derecho Internacional Tributario podría ser considerado una rama del Derecho Internacional Financiero³, del mismo modo en que en el ámbito estatal el Derecho Tributario representa una rama del Derecho Financiero. En el Derecho Internacional Financiero sí se podría incluir la problemática jurídica de las contribuciones financieras de los Estados a las organizaciones internacionales. Éstas no se pueden incluir en el Derecho Internacional Tributario, dado que no tienen naturaleza tributaria, pero, en cuanto elementos de la financiación de las organizaciones internacionales, su regulación formaría parte del Derecho Internacional Financiero.

De otro lado, en función de la vigencia del principio de legalidad en materia tributaria y la reserva de ley en esta materia, como plasmación de aquel principio, el Derecho Tributario está contenido principalmente en leyes. A la luz de ello, tradicionalmente se ha apuntado la escasa eficacia práctica de los principios generales del Derecho por sí mismos como fuente del Derecho Tributario, es decir, como principios que se puedan deducir de las distintas regulaciones, sin estar expresamente recogidos en la ley o consagrados en la Constitución, pues, en estos casos, se convierten en norma expresa escrita y su valor no se da ya en cuanto tales principios generales, sino en función del rango del texto

1990).

³ Este concepto lo podemos encontrar en SAINZ DE BUJANDA, F., *Un esquema de Derecho Internacional Financiero*, cit.

normativo en que se recogen expresamente. También en función de lo apuntado, se suele negar virtualidad a la costumbre dentro de las fuentes del Derecho Tributario. Pues bien, en el ámbito del Derecho Internacional Tributario sí se puede encontrar cierta incidencia de la costumbre y de los principios generales del Derecho como fuentes del mismo⁴, si bien se trata de una incidencia bastante reducida, si la comparamos con la amplitud, proliferación y desarrollo de otros tipos de fuentes del Derecho Internacional. Obviamente, esto no justifica el olvido de tales costumbres y principios generales del Derecho.

Con respecto al Derecho Internacional Tributario, las ramas que han sido más estudiadas son el Derecho Internacional Convencional, es decir, aquella rama compuesta por convenios internacionales, y el Derecho de la Unión Europea. Esto resulta lógico, si se tiene en cuenta que se trata de los dos ámbitos normativos internacionales que mayor incidencia tienen en la práctica limitando o condicionando el Poder Tributario de los Estados. Pero junto a esas dos ramas del Derecho Internacional, también incide en materia tributaria el Derecho Internacional General, si bien de una forma mucho más reducida en la práctica que el Derecho Internacional Convencional y que el Derecho de la Unión Europea. Quizás por ello el estudio de aquella rama por la doctrina ha sido mucho menor que el de estas otras dos. Pero la incidencia del Derecho Internacional General en materia tributaria es la más obvia y esencial, encontrándose en la base de la construcción de la fiscalidad internacional. Esta incidencia se da sobre todo en relación a la eficacia de la ley tributaria en el espacio, si bien también puede tener algún alcance con respecto a la extensión de la ley. Por ello, creemos que no se debe descuidar tanto, al contrario de lo que se ha venido haciendo por la doctrina, el estudio de la incidencia del Derecho Internacional General en materia tributaria, debiendo fomentarse el desarrollo de los análisis relativos a éste dentro del Derecho Internacional Tributario.

IV. La toma en consideración de las normas de Derecho Internacional General en materia tributaria.

La cuestión ahora es determinar si existen límites de Derecho Internacional General en relación a la creación normativa en materia tributaria.

El concepto de soberanía en Derecho Tributario es muy discutido en el ámbito interno, pero, por el contrario, muestra todavía una importante relevancia en Derecho Internacional. Podemos fijarnos en cómo Rastello hace uso del concepto de soberanía para delimitar su planteamiento. Destaca que, refiriendo a la ley los principios de territorialidad, exclusividad y efectividad, la doctrina ha entendido que el Estado, a través de sus leyes, puede gravar hechos imponible que se realizan en el extranjero, ya que, en tal caso, la territorialidad de la ley es respetada, en cuanto ésta permanece como aplicable solamente en el ámbito del territorio estatal. Señala este autor que tal modo de concebir el principio de territorialidad no le parece aceptable. Para fundamentar su opinión, este autor hace referencia a la idea de «exclusividad» del Poder Tributario sobre el territorio del Estado al que ese Poder pertenece, señalando que, como sobre el

⁴ Pensemos, por ejemplo, en el régimen fiscal de las misiones diplomáticas extranjeras y del personal adscrito a las mismas.

territorio de un Estado está excluido el Poder Tributario de otro Estado, así sobre el territorio del segundo queda excluido el Poder Tributario del primero. Y la razón señala encontrarla en que el territorio delimita dos ordenamientos jurídicos diversos, caracterizados cada uno por una distinta soberanía. Señala que la ley, que la doctrina considera como válida en la hipótesis en examen, no existe porque falta el Poder del Estado para crearla, esto es, el Poder Tributario y, más genéricamente, según este autor, la soberanía. Y el error procede del hecho de haber referido el principio de la territorialidad a la ley antes que al Poder de crearla (Rastello, L., 1980).

De modo distinto, podemos interpretar la delimitación de la territorialidad en sentido material o la extensión de la ley tributaria no afecta a la soberanía de los Estados, mientras que una violación de la territorialidad en sentido formal del tributo sí constituiría una violación de la soberanía (Xavier, A., 1977; Sainz y Borroso, 1979).

Por otra parte, y buscando ya referencias doctrinales expresas al Derecho Internacional General en esta materia, debemos detenernos en la respuesta que Biscottini da al interrogante que se plantea sobre si el Poder soberano del Estado encuentra en este campo límites especiales y, sobre todo, si existen en esta materia restricciones de naturaleza internacional. La respuesta de este autor a tal interrogante es negativa, en el sentido de entender que en este campo no existen normas específicas de Derecho Internacional General. Sin embargo, Biscottini precisa su planteamiento explicando que, cuando niega que existan límites internacionales especiales en el campo tributario, entiende que se deba excluir que existan normas que determinen positivamente los casos en que se consiente al Estado valerse del Poder Tributario o que establezcan cuándo, específicamente, el Estado se debe abstener del uso del mismo. Pero aclara que no niega que, también en este campo, el Estado se deba mover dentro de los límites generalísimos que delimitan su acción y que el Estado no puede ejercitar su propio Poder Tributario en relación a quien no se pone de alguna manera en contacto con su Ordenamiento. Destaca este autor que sostener lo contrario vendría a desconocer indirectamente el poder del otro Estado interesado y desembocaría, bajo este perfil, en una actuación ilícita. Y así señala que la imposición de tributos que tuviesen por objeto bienes inmuebles situados en una determinada porción del territorio extranjero podría dar vida a una medida lesiva de la soberanía y de la integridad del mismo y presentarse, bajo este perfil, como ilícita (Biscottini, G., 1966).

Por otra parte, es necesario exponer la opinión de Micheli, quien, en relación al problema de la existencia o no de normas de Derecho Internacional General relativas al poder normativo en materia tributaria, se manifiesta señalando que debemos preguntarnos si existen límites derivados de normas consuetudinarias de Derecho Internacional sobre el poder normativo tributario, de manera tal que la ley interna que los violase configurase un comportamiento internacionalmente ilegítimo (Micheli, G., 1989 y 1965). A tal interrogante se da, en general, una respuesta negativa, considerándose ilimitado el poder legislativo de los Estados, los cuales no podrían sin embargo actuar su propia ley tributaria fuera del propio territorio sin cometer un ilícito internacional, cuando faltase el consentimiento del Estado extranjero.

La apuntada extensión que se atribuye al principio de la territorialidad de la ley tributaria a Micheli no le parece exacta, señalando que tal tesis parte del presupuesto de que sea incompatible con la soberanía de los Estados cualquier límite que derive del extranjero.

Pero, al contrario, según este autor, es imposible dar un contenido a la soberanía, en el ámbito de la Comunidad de los Estados, si no se reconoce la exigencia imprescindible de la libertad y de la igualdad de todos los Estados que en la misma participan, con la consecuencia que de la misma noción de soberanía es legítimo deducir el ámbito del Poder Tributario, en el sentido de que ésta puede ser ejercitada por un Estado, si y en cuanto existan en concreto elementos de conexión con el Ordenamiento jurídico o con el territorio del Estado mismo. Así señala que no debería considerarse internacionalmente legítimo el establecimiento de un tributo, que tuviese por sujeto pasivo a un extranjero, respecto a un inmueble situado en otro Estado, sin que en el territorio del Estado impositor se verificasen actos jurídicamente relevantes, que tuviesen por objeto el inmueble en cuestión, o sin que allí residiese el sujeto pasivo.

A esto añade Micheli la consideración del ámbito de «efectividad» de la norma tributaria como circunstancia que debe condicionar el ámbito de extensión de la misma. Señala en este sentido que la misma esencia del Poder Tributario, como manifestación típica de soberanía, requiere que la norma que lo actúa pueda ser aplicada por el Estado que la ha creado, a través de la actividad normal de sus órganos administrativos, dejando a parte los casos, particulares, en que el Estado deba recurrir a la asistencia o colaboración de un Estado extranjero. Señala que de esta «efectividad» de la norma tributaria, que acompaña y califica el carácter territorial y exclusivo de la misma, como dirigida a regular la actividad administrativa de un Estado, estableciendo relaciones específicas obligatorias con los sujetos a la soberanía del Estado mismo, desciende el ámbito del Poder estatal de establecer tributos, en el sentido de que el Estado puede elegir, como presupuestos subjetivos y objetivos, hechos y circunstancias que se conectan a su propio Ordenamiento, como, por ejemplo, la ciudadanía o residencia del sujeto pasivo, la nacionalidad de la persona jurídica, la percepción de la renta, la producción de ésta, la realización del acto jurídico o la existencia del bien en el territorio.

En la investigación de si existan normas consuetudinarias en Derecho Internacional Tributario, Bühler ha señalado que en esta rama del Derecho Internacional hay menos espacio que en otras ramas del mismo para las costumbres, dada la fuerte vinculación de la Administración a los presupuestos de hecho formulados en la ley⁵. Pero en materia de territorialidad en sentido material del tributo, tal consideración no sería del todo exacta. Si la Administración es la encargada de aplicar los tributos, ante la existencia de una costumbre internacional debería aplicarla, y podría servir tal aplicación como prueba del reconocimiento por parte de su Estado de la existencia de tal costumbre. Pero la territorialidad en sentido material se mueve en el plano de la creación normativa y así sería también importante aquí la posición del Poder Legislativo estatal.

Ha destacado Croxatto cómo la uniformidad de comportamiento por parte de los Estados puede reconocerse al máximo en el sentido de que no son asumidas como hechos imponibles las situaciones de hecho que se verifican en el extranjero en relación a extranjeros residentes allí, los cuales son, en general, sometidos a impuestos sólo por los hechos que se verifican en el territorio del Estado impositor. Y como este autor ha señalado, el constatar la subsistencia de un comportamiento uniforme por parte de los Estados no basta para afirmar la existencia de un límite de Derecho Internacional

⁵ Cfr. BÜHLER, O., *op. cit.*, pág. 52.

Consuetudinario a la actividad legislativa en materia tributaria, porque a tal fin es necesario demostrar que la limitación no viene puesta por los Estados de modo autónomo, sino que la misma es observada por éstos en cuanto considerada como un deber de Derecho Internacional. En base a ello, señala que parece, por tanto, fundado retener que no estemos en esta materia ante un límite impuesto por el Derecho Internacional, sino ante una autolimitación por parte de los Estados⁶.

La mayoría de la doctrina entiende que, en principio, no existen límites en relación a la territorialidad en sentido material del tributo o extensión de la ley tributaria (Berliri, A., 1952; Carli, C., 1988; Hensel, A., 1956; Kruse, H., 1978; Olivares, J., 1979; Sacchetto, C., 1992; Steve, S., 1940). Pero esto no quita que normas de Derecho Internacional General no específicamente tributarias sean aplicadas en relación a la territorialidad del tributo. Por ejemplo, los convenios internacionales para evitar la doble imposición son de gran importancia en materia de territorialidad en sentido material, y en relación a la aplicación de tales convenios encuentra plena vigencia el principio *pacta sunt servanda*.

Por otra parte, los convenios para evitar la doble imposición internacional podrían sugerir la idea de la no existencia de límites de Derecho Internacional General a la territorialidad en sentido material del tributo. Si existiesen en Derecho Internacional costumbres y principios generales claros en esta materia, se podría pensar que no habrían sido necesarios los convenios para evitar la doble imposición. Pero a veces lo que hacen los tratados internacionales es codificar una costumbre internacional, dando así claridad y seguridad jurídica en la determinación de la norma internacional.

Y, junto a ello, debemos tener en cuenta que también aunque existiese una norma que impusiese la territorialidad en sentido material, esto, en principio, no supondría necesariamente la prohibición de la doble imposición internacional. Piénsese, por ejemplo, en el caso que se plantearía ante el posible gravamen de la misma manifestación de riqueza por dos Estados, por uno en base a la conexión del sujeto pasivo con su territorio y por el otro en base a una conexión del objeto de gravamen con su territorio; para los dos Estados existiría una conexión con su territorio.

La prueba de la existencia de normas de Derecho Internacional General es siempre difícil. Los Estados, en la materia en estudio, como en tantas otras materias, intentan siempre no dar ocasión a poder entender que cuando actúan en el campo internacional lo hagan porque se crean obligados por la existencia de una norma consuetudinaria internacional, o sea, intentando no dejar ver en su comportamiento la *opinio iuris*.

Pero son localizables también en los convenios contra la doble imposición posibles pruebas explícitas de la inexistencia de normas de Derecho Internacional General que delimiten con carácter general deberes en materia de territorialidad en sentido material del tributo. Cuando estos convenios hacen referencia a las normas de Derecho Internacional General en materia de tributación de los diplomáticos, muestran con ello su

⁶ Recuerda en este tema CROXATTO la jurisprudencia emanada del Tribunal Permanente de Justicia Internacional en la Sentencia del caso Lotus (de 7 de septiembre de 1927, en *Recueil des arrêts*, Serie A, pág. 18), en la cual se reconoce que no existen límites de Derecho Internacional General al ejercicio de la actividad legislativa del Estado, estando solamente prohibido, salvo que exista una norma permisiva en contrario, el ejercicio de su poder sobre el territorio de otro Estado («Le norme di Diritto internazionale tributario», *cit.*, págs. 2226 a 2228, y «Diritto internazionale tributario», *cit.*, pág. 643).

reconocimiento de la existencia de normas de ese tipo en relación al tratamiento tributario de estos sujetos, pero no en relación a la globalidad del fenómeno tributario internacional. Así al menos se da la prueba de la no aceptación por parte de los Estados de la existencia de una norma de Derecho Internacional General que prohíba la doble imposición internacional. Por otra parte, también la doctrina entiende que no existe una norma de Derecho Internacional General que prohíba tal doble imposición (Bühler, 1968; González, E., 1982; Micheli, G., 1973; Miraulo, A., 1990; Sacchetto, C., 1992; Udina, M., 1949; Vitale, M., 1964).

Además de las consideraciones realizadas en relación a la territorialidad en sentido material en general y a la doble imposición internacional, quedaría analizar la posible existencia de normas de Derecho Internacional General relativas a la tributación de ciertas categorías de sujetos. Se trata de verificar si existen normas consuetudinarias internacionales que prohíban gravar ciertas manifestaciones de riqueza que se encuentran en el territorio del Estado impositor cuando correspondan a ciertas categorías de sujetos. Ya hemos hecho referencia al tratamiento fiscal del personal diplomático; el dato de que los convenios para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y prevenir el fraude fiscal realizados siguiendo el Modelo de la OCDE, al hacer referencia a que lo que disponen en este punto lo hacen sin perjuicio de lo que derive de las normas o principios generales del Derecho Internacional, supone una prueba del reconocimiento por parte de los Estados de la existencia de normas de Derecho Internacional General que afectan al referido ámbito tributario por muy específico que sea.

V. Apunte final.

Pues bien, el contenido apuntado en relación a la incidencia del Derecho Internacional General en materia tributaria representaría una parcela de la que no se puede prescindir en la estructuración de la enseñanza de la fiscalidad internacional o del Derecho Internacional Tributario, dado que representaría la base para la construcción dogmática de esta disciplina o parcela, dentro de la disciplina general del Derecho Financiero y Tributario.

REFERÈNCIES BIBLIOGRÀFIQUES

Berliri, A. (1952). *Principi di Diritto Tributario*, Vol. I, 120. Giuffrè: Milano.

Biscottini, G. (1966). *Diritto Amministrativo Internazionale*, (II), 364-366. La circolazione degli uomini e delle cose. CEDAM: Padova.

Bühler. (1968). *Principios de Derecho Internacional Tributario*. Traducción de Cervera Torrejón. Editorial de Derecho Financiero: Madrid.

Carli, C. (1988). Cooperazione internazionale tributaria, p. 1, 4-5, 7. Enciclopedia Giuridica Treccani.

Cayón Galiardo, A., Falcón Y Tella, R. Y Hucha Celador, F. (1990). *La armonización fiscal en*

la Comunidad Económica Europea y el Sistema tributario español: Incidencia y convergencia, p.668-672. Instituto de Estudios Fiscales: Madrid.

Croxatto. (1989). Le norme di Diritto internazionale tributario. *Studi in onore di Enrico Allorio*, II, 2223-2224. Giuffrè: Milano.

Croxatto (II). (1989). Diritto internazionale tributario. *Digesto delle Discipline Privatistiche*, IV, 642. UTET: Torino.

Falcón y Tella, R. (1988). *Introducción al Derecho Financiero y Tributario de las Comunidades Europeas*. Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense. Editorial Civitas: Madrid.

Fedozzi. (1931). *Corso di Diritto Internazionale*. Vol. Primo (I), 37-38. CEDAM: Padova.

Ferreiro Lapatza, J. (1988). *Curso de Derecho Financiero Español*, p.112-113. Marcial Pons: Madrid - 10ª edición.

García De Enterría, E. (1986). Las competencias y el funcionamiento del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas. Estudio analítico de los recursos. *Tratado de Derecho Comunitario Europeo*, Tomo I, p. 700. Civitas: Madrid.

González García, E. (1982). Comentario al artículo 21 de la Ley General Tributaria. *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, Tomo I, p. 158. Editorial de Derecho Financiero, Editoriales de Derecho Reunidas: Madrid, 1982.

Hensel, A. (1956). *Diritto Tributario*, p.32-33. Giuffrè: Milano.

Kruse, H.W. (1978). *Derecho Tributario. Parte General*, p. 155. Editorial de Derecho Financiero, Editoriales de Derecho Reunidas.

Micheli, G. (1989). *Corso di Diritto Tributario*, p. 96-98. UTET: Torino - Ottava edizione.

Micheli, G. (1965). Problemi attuali di Diritto tributario nei rapporti internazionali. *Diritto e Pratica Tributaria*, (I), 223-224 y 227-228.

Micheli, G. A. (1973). Legge (diritto tributario). *Enciclopedia del Diritto*, XXIII, p. 1095.

Miraulo, A. (1990). *Doppia imposizione internazionale*, p. 11. Giuffrè: Milano, 1990.

Olivares Zarzosa, J.I (1979). El ámbito territorial de los impuestos generales sobre las sucesiones y sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados y la doble imposición internacional. *Estudios de doble imposición internacional*, p. 351. Instituto de Estudios Fiscales: Madrid.

Rastello, L. (1980). *Diritto Tributario. Principi Generali*, 176-177. CEDAM: Padova.

Sacchetto, C. (1992). Territorialità (diritto tributario). *Enciclopedia del Diritto*, XLIV, p. 324-325.

Sainz De Bujanda, F. (1960). La interpretación de los Tratados internacionales para evitar la doble imposición. *Memoria de la Asociación Española de Derecho Financiero*, p. 92-93.

Sainz De Bujanda, F. (1975). *Hacienda y Derecho*, I, p. 465ss. Instituto de Estudios Políticos: Madrid.

Sainz De Bujanda, F. (1983). *Un esquema de Derecho Internacional Financiero*. Servicio de Publicaciones de la Universidad de Granada.

Sainz De Vicuña Y Barroso. (1979). El ámbito territorial de las normas fiscales. *Estudios de Derecho Tributario*, (I), 428. Instituto de Estudios Fiscales: Madrid.

Sampay. (1951). *El Derecho Fiscal Internacional*, p. 5, p. 91. Ediciones Biblioteca Laboremus: La Plata-Buenos Aires.

Steve, S. (1940). Sulla tutela internazionale della pretesa tributaria. *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, (I), 243-260.

Tesauro. (1969). *Il finanziamento delle organizzazioni internazionali*, 8, nota 6. Jovene: Napoli.

Udina, M. (1949). *Il diritto internazionale tributario*, 16-31 y 68-69. CEDAM: Padova.

Udina, M. (II). (1949). Sulla creazione d'una Corte internazionale per le controversie in materia tributaria. *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, Parte I, 54ss.

Udina, M. (1953). Il Trattamento Tributario dei Funzionari Internazionali. *Gegenwartsprobleme des internationalen Rechtes und der Rechtsphilosophie (Festschrift für Rudolf Laun zu seinem siebzigsten Geburtstag)*, 284. Girardet & Co.: Hamburg.

Vitale, M. (1964). Doppia imposizione (dir. intern.), p. 1008. *Enciclopedia del Diritto*, XIII.

Xavier, A. (1977). *Direito Tributário Internacional do Brasil*, p.8. Editora Resenha Tributária: São Paulo.