

CARLOS MARÍA LÓPEZ ESPADAFOR

Doctor en Derecho por la Universidad de Bolonia

Doctor en Economía por la Universidad de Málaga

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario en la Universidad de Jaén

PRINCIPIOS BÁSICOS  
DE FISCALIDAD  
INTERNACIONAL

Marcial Pons

MADRID | BARCELONA | BUENOS AIRES

2010

# ÍNDICE

	<u>Pág.</u>
<b>PRESENTACIÓN</b> .....	11
 <b>CAPÍTULO PRIMERO</b>  <b>LOS PARÁMETROS CONCEPTUALES Y NORMATIVOS DE LA FISCALIDAD INTERNACIONAL Y COMUNITARIA</b>	
1. CONSIDERACIONES PRELIMINARES	13
2. DIVERSIDAD DE RAMAS EN LA CONTEMPLACIÓN INTERNACIONAL DE TRIBUTO .....	15
3. LAS NORMAS DE ORIGEN NACIONAL FRENTE A LAS NORMAS DE ORIGEN INTERNACIONAL.....	18
4. LA SOBERANÍA INTERNACIONAL .....	25
5. LAS TEORÍAS QUE HAN CONECTADO EL PODER TRIBUTARIO DEL ESTADO CON LA IDEA DE SOBERANÍA; LA DESVINCULACIÓN DEL PODER TRIBUTARIO DEL ESTADO DE LA IDEA DE SOBERANÍA EN EL PLANO INTERNO Y LA IDEA DE SOBERANÍA ANTE EL FENÓMENO TRIBUTARIO INTERNACIONAL .....	37
6. LÍMITES AL PODER SOBERANO DEL ESTADO SOBRE SU PROPIO TERRITORIO.....	42
7. LA IDEA DE EXTRATERRITORIALIDAD .....	45

	<u>Pág.</u>
8. LA INEFICACIA DEL PODER TRIBUTARIO DEL ESTADO FUERA DE SU TERRITORIO.....	47
9. SOBRE LA EXISTENCIA O NO DE UN PRINCIPIO DE DERECHO INTERNACIONAL GENERAL RELATIVO A LA COOPERACIÓN INTERNACIONAL EN LA APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS .....	56
10. EL CONCEPTO DE DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL, FRENTE A LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNA.....	61

## CAPÍTULO SEGUNDO

### **LA ESTRUCTURA DEL HECHO IMPONIBLE DESDE LA PERSPECTIVA INTERNACIONAL**

1. CONSIDERACIONES PREVIAS.....	65
2. EL ELEMENTO SUBJETIVO EN LA ESTRUCTURA DEL HECHO IMPONIBLE DESDE LA PERSPECTIVA ESPACIAL..	69
A) Diversidad de elementos y aspectos en la estructura del hecho imponible.....	69
B) Diversidad de aspectos dentro del elemento objetivo del hecho imponible y su delimitación frente al elemento subjetivo de éste .....	71
a) Aspecto material .....	72
b) Aspecto espacial.....	81
c) Aspecto temporal.....	89
d) Aspecto cuantitativo.....	91
C) Delimitación de la función del elemento subjetivo del hecho imponible frente a la descripción del sujeto pasivo .....	92
3. COMPONENTES DEL ELEMENTO SUBJETIVO DEL HECHO IMPONIBLE: ESPECIAL ATENCIÓN A SU RELACIÓN CON EL TERRITORIO .....	97
A) La estructura del elemento subjetivo del hecho imponible....	97

	<u>Pág.</u>
B) Aspectos del elemento subjetivo del hecho imponible desde la perspectiva internacional .....	107
a) Aspecto territorial .....	107
a.1) Alcance y función de la residencia en nuestro ordenamiento tributario.....	107
a.2) El factor territorial en la disciplina tributaria.....	116
a.3) La calificación de territorial en relación a la residencia.....	120
b) Aspecto personal .....	126
4. PERSPECTIVA METODOLÓGICA.....	130
5. CONSIDERACIONES CONSTITUCIONALES.....	131
6. PERSPECTIVA METAJURÍDICA.....	142
<b>BIBLIOGRAFÍA.....</b>	<b>149</b>

## PRESENTACIÓN

Con el estudio del fenómeno tributario internacional, esta monografía intenta aportar un mayor orden en el gran desarrollo que ha venido experimentando la dimensión internacional del tributo. A pesar del gran volumen de convenios internacionales, textos normativos de la Unión Europea y disposiciones nacionales que se ocupan de los problemas de fiscalidad internacional, no venían existiendo análisis que realizasen una construcción ordenada de los parámetros, líneas y principios por los que discurren o deberían discurrir los referidos problemas.

Los estudios de fiscalidad internacional, en su inmensa mayoría, venían representando análisis de cuestiones puntuales, problemas específicos o aspectos parciales de la globalidad y diversidad de perspectivas de la fiscalidad internacional o de la fiscalidad de la Unión Europea. Incluso las obras colectivas que han intentado abordar la globalidad de la problemática de la fiscalidad internacional, a pesar de su indudable valor, han terminado siendo una acumulación de trabajos sobre diversos temas de interés en este campo.

Frente a ello, la monografía que aquí presentamos trata de aportar una visión constructiva de la disciplina de la fiscalidad internacional y de la Unión Europea, que se ha convertido en una de las ramas más importantes del Derecho tributario actual. De esta forma, se analizan los conceptos esenciales y los principios generales que se han conso-

lidad o que deben servir de base en la evolución y resolución de los problemas de fiscalidad internacional.

Junto a estos parámetros conceptuales y normativos del Derecho internacional tributario, se analiza también cómo incide el fenómeno internacional en la estructura del tributo y cómo ha evolucionado éste ante las nuevas realidades impositivas que se han ido forjando dentro de nuestro ordenamiento tributario a la luz de la mencionada dimensión internacional. Se analizan también los principales condicionamientos que marcan esos impuestos de mayor protagonismo en la esfera internacional.

## CAPÍTULO PRIMERO

# LOS PARÁMETROS CONCEPTUALES Y NORMATIVOS DE LA FISCALIDAD INTERNACIONAL Y COMUNITARIA

### 1. CONSIDERACIONES PRELIMINARES

Quizás en la doctrina española no haya existido una forma de abordar la fiscalidad internacional o comunitaria 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*<sup>1</sup> de BÜHLER<sup>2</sup> son muy pocos los trabajos de visión general y constructiva que se han publicado en materia de fiscalidad internacional y comunitaria. Podemos destacar positivamente en nues-

---

<sup>1</sup> Frente a esta denominación, nosotros no hablaríamos aquí de Principios de Derecho internacional tributario, sino de Principios de Fiscalidad Internacional, en tanto que esta otra denominación más flexible podría abarcar tanto los principios de Derecho internacional tributario como los de Derecho tributario internacional, tal y como tendremos ocasión de exponer; añadiríamos el calificativo de básicos, en tanto que el desarrollo de la Fiscalidad Internacional, en su vertiginosa evolución, puede generar en algunos campos ciertas problemáticas que se rijan por unos principios muy técnicos, a los que haya que ir dando respuesta en cada momento y que irán yendo más allá de la base inicial del fenómeno tributario internacional. Así, vamos a abordar los Principios básicos de la Fiscalidad Internacional o del Fenómeno Tributario Internacional.

<sup>2</sup> Traducción de Cervera Torrejón, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1968.

tra doctrina en tal sentido la monografía de FALCÓN y TELLA titulada *Introducción al Derecho Financiero y Tributario de las Comunidades Europeas*<sup>3</sup>, aunque ceñida a este ámbito<sup>4</sup>. Anterior y con una visión más general podemos destacar en la Universidad española *Un esquema de Derecho Internacional Financiero*<sup>5</sup> de SAINZ DE BUJANDA. De todos modos, las aportaciones doctrinales sobre la fiscalidad internacional y comunitaria 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 muchas Universidades, la perspectiva internacional del tributo ha dado origen a asignaturas optativas específicas centradas sobre dicho fenómeno, bajo posibles diferentes denominaciones que pueden ir desde la de «Fiscalidad internacional y comunitaria» a la de «Derecho financiero y tributario internacional y comunitario». 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 desaten-

---

<sup>3</sup> Madrid, Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense-Civitas, 1988.

<sup>4</sup> En este ámbito destaquemos también el documento coordinado por el profesor LASARTE ÁLVAREZ en el *Seminario Internacional sobre armonización y coordinación fiscal en la Unión Europea. Situación actual y posibles líneas de reforma*, Sevilla, Real Academia Sevillana de Legislación y Jurisprudencia, Scuola Europea di Alti Studi Tributari de la Universidad de Bolonia, Universidad Internacional de Andalucía, Universidad Pablo de Olavide, 18-20 de junio de 2009.

<sup>5</sup> Servicio de Publicaciones de la Universidad de Granada, 1983.

ción 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 comunitarios que no tengan naturaleza tributaria o en el control que desarrolla el Tribunal de Cuentas de aquélla. De ahí que no sólo sea necesaria una construcción dogmática general de la perspectiva internacional del Derecho tributario, sino del Derecho financiero, incluyendo las ramas no tributarias de éste. Pero en esa ambiciosa meta, un primer paso es la construcción dogmática general del Derecho internacional tributario.

## **2. DIVERSIDAD DE RAMAS EN LA CONTEMPLACIÓN INTERNACIONAL DE TRIBUTO**

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 comunitario europeo, donde, junto al Derecho comunitario originario, nos encontramos con el Derecho comunitario derivado. El primero de estos dos, el Derecho comunitario originario, 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 comu-

nitario derivado está compuesto por los actos normativos de las instituciones comunitarias.

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 comunitario o, en términos más actuales, 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 comunitaria, que intenta aproximar las legislaciones tributarias de los distintos Estados comunitarios en determinadas materias; de otro, nos encontramos con los recursos comunitarios de naturaleza tributaria como fuente de financiación comunitaria; por último, nos encontramos con la cooperación en la aplicación de los tributos impuesta a los Estados miembros por las instituciones comunitarias. Este tercer campo de incidencia del Derecho comunitario, es decir, estos deberes de colaboración entre Administraciones tributarias, a veces afectan a tributos propios comunitarios 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 comunitarias. 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 comunitario europeo 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 comunitario europeo. 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 incomunicados, 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, por ejemplo, en los distintos tipos de normas que se pueden distinguir dentro del Derecho comunitario europeo en materia tributaria e intentemos aplicarlos al régimen fiscal de los funcionarios y otros agentes de la Unión Europea. En el art. 13 del Protocolo sobre los privilegios e inmunidades de las Comunidades Europeas, de 8 de abril de 1965, se establece al mismo tiempo la exención de los rendimientos obtenidos por aquéllos como consecuencia de su trabajo para las instituciones comunitarias y la sujeción de tales rendimientos a un impuesto sobre los sueldos, salarios y emolumentos de los funcionarios y otros agentes de la Unión Europea, de los que es beneficiaria ésta

y que se recauda simplemente a través de retenciones sobre dichos rendimientos del trabajo, en función 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 comunitario; la norma que establece esta exención en los impuestos estatales, aunque forma parte del Derecho comunitario originario, se parecería más bien a las normas de armonización fiscal comunitaria, si bien estas últimas suelen ser de Derecho comunitario derivado, es decir, suelen derivar de las instituciones comunitarias. De otro lado, la norma que establece el citado impuesto comunitario se podría entender más bien comprendida en el bloque normativo de los recursos propios comunitarios, si bien no representa un elemento esencial en la financiación comunitaria —su existencia se fundamenta en otras razones— y no aparece contemplado en las Decisiones sobre el sistema de recursos propios comunitarios. De esta forma, se trataría de un ejemplo de tema donde se interrelacionan los bloques normativos individualizados anteriormente.

### **3. LAS NORMAS DE ORIGEN NACIONAL FRENTE A LAS NORMAS DE ORIGEN INTERNACIONAL**

Señalaba 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 hace dentro del Derecho internacional, incluyendo el «Derecho internacional tributario» entre sus ramas<sup>6</sup>.

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

---

<sup>6</sup> *Corso di Diritto Internazionale*, vol. I, Padova, CEDAM, 1931, pp. 37 y 38.

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»<sup>7</sup>.

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<sup>8</sup>.

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»<sup>9</sup>. 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.

---

<sup>7</sup> *Il diritto internazionale tributario*, Padova, CEDAM, 1949, pp. 16-31.

<sup>8</sup> «Sulla creazione d'una Corte internazionale per le controversie in materia tributaria», en *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, Parte I, 1949, pp. 54 y ss.

<sup>9</sup> «Il Trattamento Tributario dei Funzionari Internazionali», en *Gegenwartsprobleme des internationalen Rechtes und der Rechtsphilosophie (Festschrift für Rudolf Laun zu seinem siebzigsten Geburtstag)*, Hamburg, Girardet & Co., 1953, p. 284.