

Recensiones Bibliográficas

Principios básicos de fiscalidad internacional

Carlos María LÓPEZ ESPADAFOR
Marcial Pons, Madrid, 2010, 159 págs.

La monografía que hemos seleccionado en esta ocasión, escrita por el Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Jaén, aparece estructurada en solo dos capítulos, dedicados al enunciado, en primer término, de los parámetros conceptuales y normativos de la fiscalidad internacional y comunitaria, para abordar después la estructura del hecho imponible desde la perspectiva internacional. Al final aparece reflejada la habitual relación de bibliografía manejada.

El autor aclara que la finalidad de su trabajo ha consistido en intentar aportar un mayor orden en el gran desarrollo que ido adquiriendo con el paso del tiempo la dimensión internacional del tributo, procurando alcanzar una visión constructiva y general frente al enfoque de las más diversas cuestiones puntuales y problemas específicos, que solo vendrían a proporcionar la contemplación de aspectos parciales de la tributación internacional y comunitaria.

Esta característica distingue, desde luego, al libro que reseñamos de los muy numerosos estudios aislados disponibles sobre dicha materia y puede resultar de gran utilidad para su manejo por los universitarios, ahora que los nuevos planes de estudio se han implantado ya introduciendo en casi todos los casos el necesario tratamiento de la fiscalidad internacional, que aparece así como materia optativa en diferentes grados o adquiere carácter obligatorio en postgrados que pretenden suministrar un conocimiento avanzado y práctico del conjunto de instituciones financieras.

Al principio se alude a la doble perspectiva que suele adoptarse para la contemplación internacional del tributo, según que se haga desde los tratados y convenios suscritos entre los Estados o desde el Derecho comunitario europeo y, dentro de este, distinguiendo el conjunto de disposiciones contenidas en los tratados –Derecho originario– de los actos normativos derivados que inciden sobre variados campos (armonización de legislaciones nacionales, recursos tributarios de la Unión Europea, cooperación entre Administraciones fiscales de los Estados miembros).

Después se pasa revista a algunas concepciones sobre el Derecho internacional tributario, deteniéndose en la distinción entre normas nacionales e internacionales: «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 interno, su origen es internacional, mientras que las normas de Derecho tributario internacional tienen un origen interno. Y 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 sirven con el tráfico internacional de mercancías, capitales y sujetos».

También se observan diversas teorías sobre la soberanía, concepto que a pesar de lo discutible que resulta en relación con el «Poder Tributario» en el plano interno, sigue conservando virtualidad respecto del fenómeno tributario internacional, donde se presenta como uno de los elementos esenciales del Estado como sujeto de Derecho internacional, aunque también haya ido evolucionando, limitándose y hasta dividiéndose, como lo prueba la atribución del ejercicio de competencias constitucionales a una organización internacional como la Unión Europea (art. 93 CE).

Después de comentar diversas concepciones de autores que vinculan o no el concepto de poder tributario del Estado a la idea de soberanía, observa López Espadafor cuáles pueden ser las fuentes de limitación que el Estado encuentre para ejercer sus competencias sobre su propio territorio (tratados internacionales, integración en organizaciones supranacionales...) y luego presta atención al concepto de extraterritorialidad (embajadas, misiones diplomáticas...), planteándose también los fundamentos de la cooperación internacional (sobre todo en el intercambio de información y comprobación, así como en materia de recaudación) para aplicar de manera efectiva los tributos, dada la ineficacia del poder tributario del Estado fuera de su territorio, so pena de incurrir en un ilícito internacional. Así, «cuando se ejecutan o ponen en práctica los mecanismos de cooperación en materia de territorialidad en sentido formal, el poder tributario estatal que se ejercita es el del Estado cuyos órganos actúan, o sea, el del Estado al que se pide la cooperación y no el del Estado que la pide; Estado, este último, que es el titular de la pretensión tributaria».

El autor de la monografía que comentamos resalta que no existe un principio o norma de Derecho internacional general que prohíba que un Estado coopere con otro en la aplicación de los tributos de este último y que realice para ello actos en su territorio, pero tampoco existe una obligación de que los Estados colaboren para aplicar y recaudar tributos extranjeros.

Tras efectuar una breve confrontación de las situaciones de doble imposición internacional e interna, con la que se cierra el primer capítulo, se inicia la consideración de la estructura del hecho imponible desde la perspectiva internacional. Aquí se señala la necesidad de reelaboración de ciertas categorías a la luz de la evolución de la dimensión internacional del tributo, centrándose en la especie más importante, el impuesto, y analizando el elemento subjetivo del hecho imponible en su dimensión práctica más actual.

Previamente se observan los diversos aspectos que, de acuerdo con la doctrina más clásica, entran dentro del elemento objetivo del hecho imponible (aspectos material, temporal, espacial y cuantitativo), poniendo de manifiesto las posibles consideraciones territoriales en relación con los mismos. En este terreno es el elemento espacial el que cobra mayor importancia por delimitar el espacio en que se debe dar el acto o situación consistente en el aspecto material para que se pueda entender realizado el presupuesto de hecho, aunque, como señala el autor, circunstancias territoriales se pueden dar tanto en relación con el elemento objetivo, como en relación con el elemento subjetivo. También se alude a los puntos de conexión con el territorio para la sujeción al poder tributario del Estado y que son muy diversos, al depender de la manifestación de riqueza que se grava, del tipo de tributo, de los posibles límites jurídicos existentes y de las opciones de política socioeconómica que adopte el legislador tributario.

LÓPEZ ESPADAFOR entiende que la descripción del sujeto pasivo del tributo debería limitarse a la regulación de los aspectos subjetivos de este que no consista en un simple enunciado de las cualidades necesarias para que ese sujeto pueda realizar el presupuesto de hecho, manteniendo una línea de división que quiere ser más clara que la que se ha venido empleando hasta ahora para fijar los respectivos cometidos del sujeto pasivo y el elemento subjetivo del hecho imponible.

En este último se apunta la distinción entre las posiciones activa y pasiva, así como a la conveniencia de distinguir los componentes personal (nacionalidad), territorial (residencia) y «profesional» (ocupación) de dicho elemento, ejemplificando con diversas figuras impositivas.

El libro termina con una serie de consideraciones sobre el principio de generalidad tributaria consagrado en el artículo 31.1 de nuestra Constitución –se trata de apreciar si del Derecho constitucional derivan límites de fiscalidad internacional– y con la adopción de una perspectiva metajurídica que explica brevemente las influencias que derivan de motivaciones de política económica y razones de equidad en la elección de una determinada regulación de la territorialidad del tributo.

Miguel Ángel Martínez Lago