



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II

INNOVAZIONE E DIRITTO

RIVISTA DI

DIRITTO TRIBUTARIO E DELL'ECONOMIA

2-3
2017

Carencias dogmáticas de la fiscalidad internacional

di Carlos María López Espadafor
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Jaén

RESUMEN

El Derecho Internacional Tributario es una disciplina en constante evolución, pero que, sin embargo, nunca ha estado bien estructurada dogmáticamente. La evolución sufrida por la soberanía fiscal internacional hace necesario estudiar la validez de las tradicionales normas generales del Derecho Internacional Tributario.

Palabras clave: disciplina internacional, evolución, tributo.

ABSTRACT

International Tax Law is a discipline in constant evolution, but which, however, it has never been dogmatically well structured. The evolution undergone by the international fiscal sovereignty, make it necessary to study the validity of the traditional rules of International Tax Law.

Keywords: international discipline, evolution, tax.

SUMARIO: 1. La disciplina fiscal internacional – 2. Categorías normativas y principios – 3. Articulación de la fiscalidad internacional – 4. El Derecho Internacional Tributario y el Derecho Tributario Internacional – 5. Perspectiva internacional de la soberanía fiscal – 6. Toma en consideración de la idea de justicia tributaria desde la perspectiva de las relaciones fiscales internacionales en sede europea – 7. Elementos más significativos de la fiscalidad internacional – 8. Perspectiva doctrinal italiana

1. La disciplina fiscal internacional

Dada la complejidad de una realidad social, internacional y jurídica como es el fenómeno tributario internacional, resulta bastante complejo articular la disciplina a la que sirve de objeto tal realidad. La construcción de la fiscalidad internacional como subdisciplina dentro del Derecho Tributario, en las últimas décadas, parece haberse realizado a golpe de norma particular o cuestión concreta. Con el tiempo se ha ido perdiendo la preocupación por una visión “global” de todos los problemas del Derecho Internacional Tributario. Más allá del Modelo de la OCDE de convenio internacional para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la

renta y el patrimonio y prevenir el fraude fiscal – y el ya casi olvidado Modelo, también de la OCDE, de convenio internacional para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre sucesiones y donaciones-, de la jurisprudencia en materia tributaria del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de las grandes cuestiones de la armonización fiscal y así de las principales directivas comunitarias en materia impositiva, a parte de algún otro texto internacional, en ocasiones de la OCDE, por ejemplo también en materia de lucha contra el fraude, o en otros ámbitos de la Unión Europea, sobre diversas cuestiones, no existe una preocupación por delimitar una construcción global y armónica de los grandes principios de la fiscalidad internacional y por la estructuración dogmática del Derecho Internacional Tributario.

Cuando no existían aún las Comunidades Europeas, luego Unión Europea, cuando no existían tantos convenios internacionales en materia tributaria, esencialmente desde inicios hasta mediados del siglo pasado, la doctrina tributaria y la doctrina internacional se preocupaban en mayor medida por buscar otros instrumentos de actuación y delimitación normativa internacional, que no podían ser otra cosa que la búsqueda de si existían principios generales, normas generales o costumbres internacionales aplicables al Derecho Internacional Tributario. Se preocupaba la doctrina por la búsqueda de un derecho Internacional General en materia tributaria.

Bien es cierto que la modernidad del sistema tributario de un Estado en materia de fiscalidad internacional viene marcada por el número de convenios internacionales de carácter fiscal que firme dicho Estado, pero esto no debe hacer desaparecer la preocupación por la búsqueda de si existen o no principios generales de Derecho Internacional aplicables a los Estados en materia tributaria, más allá de su consentimiento expreso, como reglas de jure esenciales en la Comunidad o Sociedad Internacional.

Existen algunos Estados con los que no ha funcionado la vía de los convenios internacionales, precisamente porque no firman tal tipo de convenios; son esencialmente los paraísos fiscales, que en gran medida se puede decir que viven

económicamente de eso, de estar aislados en materia fiscal, de no firmar convenios en materia tributaria, de ser opacos fiscalmente, de encubrir el fraude fiscal realizado en perjuicio de otros muchos Estados soberanos.

Digamos que en este campo, después de tantos años, la OCDE, la Unión Europea, incluso la actuación de Estados Unidos, en cierto modo se puede decir que ha fracasado y los paraísos fiscales siguen existiendo como tales en perjuicio de otros Estados.

A veces, tales paraísos, son territorios sometidos a la soberanía de algún Estado desarrollado, con lo que la evolución de los problemas en relación a los mismos puede ser mucho más esperanzadora, por la presión a ejercer sobre dicho Estado.

El problema puede estar en mayor medida en relación a aquellos territorios con soberanía propia como Estados, que sean paraísos fiscales, siempre que no estén sometidos o necesitados de una fuerte vinculación con otros Estados que puedan ejercer una fáctica presión sobre ellos en tal sentido, que ayude a acabar con su actuación como paraísos fiscales.

Pero precisamente en relación a tales “pequeños” paraísos fiscales que tienen que defender su identidad como Estados soberanos, si en cierta medida la OCDE y la Unión Europea han fracasado en su propósito, quizás sea ahora la oportunidad o momento de entrar en escena al efecto en mayor medida para Naciones Unidas, que es la organización internacional - más global - que precisamente se puede presentar como la mayor garante de su identidad como Estados independientes.

Con ello, más que nunca, es necesaria la delimitación y estructuración clara de los principios generales del Derecho Internacional Tributario.

2. Categorías normativas y principios

La clase de texto normativo más frecuente dentro del Derecho Internacional Tributario aparece constituido, sin duda alguna, por los convenios bilaterales para evitar la doble imposición internacional en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio y evitar el fraude fiscal, realizados siguiendo el Modelo de la OCDE. Este tipo de convenios se ha impuesto en las relaciones fiscales internacionales entre

cualquier clase de Estados, creándose una gran red de convenios bilaterales, que otorga seguridad jurídica ante el fenómeno fiscal en las relaciones e inversiones económicas internacionales.

A pesar de que algunos otros organismos internacionales, especialmente Naciones Unidas, han creado otro tipo de modelos de convenio bilateral para evitar la doble imposición pensando en las relaciones entre países desarrollados y países en vías de desarrollo, tales modelos alternativos no han conseguido el desarrollo esperado. Al final, entre los países desarrollados y los países en vías de desarrollo se terminan firmando también convenios bilaterales para evitar la doble imposición internacional siguiendo el Modelo de la OCDE. Ello a pesar de que este Modelo está pensando en convenios entre dos Estados con inversiones recíprocas; al final se terminan firmando también entre dos Estados de los que sólo uno exporta capital al otro, con el consiguiente desequilibrio que esto conlleva. Tal situación sólo se puede explicar tomando en consideración los efectos de la globalización.

Por ello, debemos fijarnos en las otras dos grandes ramas del Derecho Internacional Tributario, es decir, en el Derecho de la Unión Europea en materia tributaria y, especialmente, en el Derecho Internacional General en esta misma materia. Este último debería revitalizarse para proteger los intereses de los Estados menos favorecidos en la negociación de convenios internacionales bilaterales.

El Derecho Internacional General estaría compuesto por principios generales y costumbres internacionales. Obviamente, su alcance es mucho menor que el de otras ramas del Derecho Internacional Tributario. Pero habría que plantearse hasta qué punto el desarrollo de la globalización puede conseguir que algunas reglas en las relaciones tributarias internacionales se conviertan en normas de Derecho Internacional General, más allá del consentimiento expreso de los Estados. De ahí la necesidad de redefinir el Derecho Internacional General en materia tributaria.

3. Articulación 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 Comunitario Europeo (o, actualmente, Derecho de la Unión Europea), 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 Comunitario derivado está compuesto por los actos normativos de las instituciones comunitarias. Al Derecho Comunitario, después del Tratado de Lisboa, resultaría más riguroso llamarlo Derecho de la Unión Europea, pero la denominación de Derecho Comunitario ha calado de tal manera en la tradición jurídica que es difícil prescindir de ella en la práctica.

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 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 artículo 12 del Protocolo sobre los privilegios e inmunidades de la Unión Europea, de 8 de abril de 1965, 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 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.

4. El Derecho Internacional Tributario y el Derecho Tributario 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 ramas¹.

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»².

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

¹ *Corso di Diritto Internazionale*, Volume Primo, I, CEDAM, Padova, 1931, págs. 37 y 38.

² *Il diritto internazionale tributario*, CEDAM, Padova, 1949, págs. 16 a 31.

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 particulares³.

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»⁴. 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 G. TESAURO, 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 tributaria⁵.

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

³ «Sulla creazione d'una Corte internazionale per le controversie in materia tributaria», en la *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, Parte I, 1949, págs. 54 y ss.

⁴ «Il Trattamento Tributario dei Funzionari Internazionali», en *Gegenwartsprobleme des internationalen Rechtes und der Rechtsphilosophie (Festschrift für Rudolf Laun zu seinem siebzigsten Geburtstag)*, Girardet & Co., Hamburg, 1953, pág. 284.

⁵ *Il finanziamento delle organizzazioni internazionali*, Jovene, Napoli, 1969, pág. 8, nota 6.

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 comprendidas⁶.

De otro lado, SAMPAY hablaba de «Derecho Fiscal Internacional», incluyendo en el mismo tanto las normas internas como las normas internacionales en materia tributaria⁷. 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 nacionales⁸.

La distinción entre Derecho Internacional Tributario -normas internacionales- y Derecho Tributario Internacional -normas nacionales- ha sido utilizada por la doctrina tributaria⁹. 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

⁶ «Le norme di Diritto internazionale tributario», en *Studi in onore di Enrico Allorio*, II, Giuffrè, Milano, 1989, págs. 2223 y 2224; y, del mismo autor, «Diritto internazionale tributario», en *Digesto delle Discipline Privatistiche*, IV, UTET, Torino, 1989, pág. 642.

⁷ *El Derecho Fiscal Internacional*, Ediciones Biblioteca Laboremus, La Plata-Buenos Aires, 1951, pág. 91.

⁸ *Principios de Derecho Internacional Tributario* (Versión castellana de CERVERA TORREJÓN), Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1968, pág. 5.

⁹ Véanse CARLI, C.C.: «Cooperazione internazionale tributaria», en la *Enciclopedia Giuridica Treccani*, págs. 1 y 4-5; FERREIRO LAPATZA, J.J.: *Curso de Derecho Financiero Español*, 10ª edición, Marcial Pons, Madrid, 1988, págs. 112 y 113; y SAINZ DE BUJANDA, F.: «La interpretación de los Tratados internacionales para evitar la doble imposición», en *Memoria de la Asociación Española de Derecho Financiero*, 1960, págs. 92 y 93. Este último autor citado, 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 (*Hacienda y Derecho*, I, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1975, págs. 465 y ss.).

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 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 surgen con el tráfico internacional de mercancías, capitales y sujetos.

Pero no son las normas de los tratados internacionales y las normas de Derecho Comunitario Europeo 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 Comunitario Europeo. Éste tiene un claro origen internacional. El Derecho Comunitario originario nace del acuerdo o del tratado internacional, mientras el Derecho Comunitario derivado nace de los actos de las instituciones comunitarias, que son órganos internacionales, órganos de organizaciones internacionales. Pero

también el Derecho Comunitario se convierte en Derecho interno. Basta la publicación de los actos normativos de las instituciones comunitarias en el Diario Oficial de la Unión Europea para que se conviertan en Derecho interno, debiendo ser aplicados directamente por los órganos estatales. Dada la primacía del Derecho Comunitario sobre el Derecho nacional, aquél constituye también un límite al legislador tributario.

El Derecho Comunitario Europeo 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 Comunitario nace de instrumentos internacionales, pero luego afecta directamente a los ciudadanos comunitarios, creando derechos directamente en relación a éstos, sin necesidad, en principio¹⁰, de una intervención normativa estatal. Son derechos del ciudadano comunitario frente a su Estado, frente a los otros Estados comunitarios y frente a la propia Unión Europea¹¹.

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

¹⁰ 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 Comunitario originario, 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 comunitaria, 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, véase CAYÓN GALIARDO, A., FALCÓN Y TELLA, R. y HUCHA CELADOR, F. de la: *La armonización fiscal en la Comunidad Económica Europea y el Sistema tributario español: Incidencia y convergencia*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1990, págs. 668 a 672.

¹¹ Cfr. GARCÍA DE ENTERRÍA, E.: «Las competencias y el funcionamiento del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas. Estudio analítico de los recursos», en *Tratado de Derecho Comunitario Europeo*, Tomo I, Civitas, Madrid, 1986, pág. 700.

Muchísimas veces se habla de Derecho interno para hacer referencia al Derecho de origen nacional en comparación u oposición con el Derecho Comunitario. 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 Comunitario derivado encuentra su fundamento en el Derecho Comunitario originario, compuesto, este último, por tratados y acuerdos internacionales. A ello hay que unir el dato de los actos normativos de Derecho Comunitario derivado que estén sometidos a su aprobación por unanimidad en el Consejo, entre los que hay que destacar el núcleo esencial de la armonización fiscal comunitaria. 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.

El Derecho Internacional Tributario podría ser considerado una rama del Derecho Internacional Financiero¹², 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.

¹² Este concepto lo podemos encontrar en SAINZ DE BUJANDA, F.: *Un esquema de Derecho Internacional Financiero*, Discurso de investidura como doctor *honoris causa* por la Universidad de Granada, Publicación de la Universidad de Granada, 1983.

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, sino en función del rango del texto 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 mismo¹³, 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 Comunitario Europeo. 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 Comunitario Europeo. 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

¹³ Pensemos, por ejemplo, en el régimen fiscal de las misiones diplomáticas extranjeras y del personal adscrito a las mismas.

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.

5. Perspectiva internacional de la soberanía fiscal

Ha habido autores que han definido y analizado la «soberanía fiscal» desde la perspectiva del fenómeno tributario internacional. Es decir, han estudiado ese concepto a la vista de la confluencia de los Poderes Tributarios de diversos Estados sobre manifestaciones de riqueza que sobrepasan los límites territoriales de éstos, entrando así en relación estas manifestaciones con los Poderes Tributarios de diversos Estados, y, de otro lado, tomando en consideración que los Estados buscan la cooperación de otros Estados para hacer efectivas sus pretensiones tributarias, dada la movilidad de sus contribuyentes y de los patrimonios de éstos.

Señala BÜHLER que, en principio, la soberanía no tiene en el Derecho Tributario un significado distinto del que tiene en otras ramas del Ordenamiento jurídico, significado que consistiría en la facultad total y exclusiva de un Estado para desarrollar, a través de la propia voluntad manifestada frente al resto de los Estados, la competencia única que le asiste para realizar actos legislativos, ejecutivos y judiciales dentro de su ámbito de poder territorial¹⁴. Señala BORRÁS RODRÍGUEZ que la manifestación de la soberanía que denomina «soberanía fiscal» constituye «el poder de dictar un sistema de impuestos, sea por vía legislativa o reglamentaria, que posea una autonomía técnica en relación con los sistemas susceptibles de entrar en concurrencia con él, ejerciendo tal soberanía dentro de su ámbito de competencia territorial»¹⁵.

¹⁴ *Ob. cit.*, pág. 173.

¹⁵ *La doble imposición: Problemas jurídico-internacionales*, Universidad de Barcelona, Secretariado de publicaciones, intercambio científico y extensión universitaria, Barcelona, 1971, pág. 3. En la

Dentro de este ámbito, GARBARINO¹⁶ hace una detallada delimitación sistemática del problema de la soberanía. Su posición la expresa señalando que allí donde se proceda a considerar la soberanía del Estado en materia tributaria en un contexto internacional, es decir, en una situación de coexistencia de más Estados titulares de una soberanía originaria y, así pues, poseedores de un ilimitado Poder impositivo, es oportuno distinguir dos conceptos generales de los que se puedan desprender consideraciones de naturaleza más estrictamente tributaria: serían, de un lado, la soberanía entendida como Poder impositivo preeminente sobre cualquier otro Poder y que se desenvuelve dentro del ámbito territorial del ordenamiento estatal; y, de otro, la soberanía entendida como independencia del Estado, destinada a desenvolverse dentro del ámbito de la Comunidad internacional, compuesta de más Estados soberanos, dotados de Poder impositivo originario. Señala este autor que, mientras desde una perspectiva interna el Poder soberano de imposición implica una supremacía del sujeto activo titular de tal Poder (el Estado) con respecto a los sujetos pasivos, desde una perspectiva externa e internacional, por el contrario, no se puede dejar de destacar que los Poderes impositivos soberanos estatales conviven en un ordenamiento de tipo paritario, cual es el ordenamiento internacional. Señala que en el contexto exclusivamente interno y estatal las normas impositivas, a través de las cuales se despliega el Poder Tributario, traen su validez directamente del ordenamiento jurídico estatal que se configura como soberano, y que en el ámbito del ordenamiento internacional, por el contrario, no se reconoce ningún Poder impositivo que se despliegue directamente sobre los Estados o sobre los ciudadanos de éstos.

Continúa GARBARINO su exposición señalando que mediante la adopción de esta doble perspectiva de investigación, que procede de los fundamentos de la soberanía de un Estado para llegar a las modalidades con que interaccionan las expresiones de la soberanía de más Estados, se reaniman dos aspectos interconexos del problema que aquí se debate: la dimensión exclusivamente interna y la dimensión externa de la

misma línea, véase GONZÁLEZ POVEDA, V.: *Tributación de no residentes*, La Ley, Madrid, 1989, págs. 3 a 6.

¹⁶ Cfr. GARBARINO, C.: *La tassazione del reddito transnazionale*, CEDAM, Padova, 1990, págs. 96 a 99.

soberanía. Así, destaca este autor que la soberanía del Estado -entendida en su aspecto de Poder Tributario soberano- bajo el perfil interno es el modo en el que se manifiesta el carácter autoritario del ordenamiento interno del Estado en relación a los sujetos a él sometidos, mientras, bajo el perfil externo la soberanía se inserta en el ejercicio de una plena capacidad de Derecho Internacional del Estado en materia impositiva en relación con los otros Estados.

En la base de la construcción de GARBARINO se encuentra la consideración de que la soberanía tributaria es una *species* del amplio *genus* constituido por los poderes que son los atributos de la soberanía del Estado. En particular, señala este autor que la soberanía se manifiesta en el poder del Estado para perseguir una política fiscal nacional que se expresa mediante normas que tienen por objeto presupuestos de hecho con elementos de extranjería. Añade que la soberanía es el fundamento sobre el que el Estado procede a desarrollar las relaciones fiscales con los otros Estados.

Destacaba SAINZ DE BUJANDA que un Estado en Europa no puede jugar un papel de protagonista en la Historia porque le falta el poder para hacerlo, y le falta poder político, poder económico y poder militar; así, «ni sus fines ni sus propios medios le permiten vivir con mínima autonomía»¹⁷.

Los Estados europeos han sentido la necesidad de proceder a una integración económica que camine hacia una más profunda integración política. El proceso de integración europea recibió un gran impulso con el Tratado de la Unión Europea, integración que se intentó reforzar con el fracasado Proyecto de Tratado por el que se establece una Constitución para Europa y, posteriormente, con el Tratado de Lisboa. La creación de las Comunidades Europeas supuso el nacimiento de un sistema de poderes cuyas relaciones con los Estados son diferentes de las que se dan con las organizaciones internacionales de simple cooperación. La Unión Europea se presenta como organización de integración, y la presencia de este tipo de organización altera de manera tal el poder que las organizaciones internacionales

¹⁷ De esta forma se manifestaba SAINZ DE BUJANDA en el Prólogo a la obra de D. MARTÍNEZ MARTÍNEZ *El Sistema financiero de las Comunidades Europeas*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1974, pág. XII.

venían ejerciendo sobre los Estados, que también la doctrina ha reconocido una influencia de este fenómeno en el concepto y concepción tradicionales de la soberanía¹⁸.

Por lo que respecta a la fiscalidad de la Unión Europea, CONSTANTINESCO señalaba que toda armonización tributaria en las Comunidades Europeas llevaba necesariamente a una limitación, por reducida que ésta sea, de la «soberanía impositiva» de los Estados miembros, produciéndose así una intervención en la libertad política de éstos¹⁹. Pero aquí no debemos olvidar la perspectiva general del fenómeno comunitario, y desde este punto de vista ADONNINO destacaba cómo con la adhesión a las Comunidades (hoy es más correcto hablar de Unión Europea) la soberanía de los Estados resulta limitada en algunos sectores, pero lo es en virtud de un proceso de autolimitación, constitucionalmente legítimo²⁰.

Para TRUYOL Y SERRA la soberanía no es algo constituido por un elemento unitario que abarca e incluye todo; en concreto señala este autor la necesidad de superar la concepción que presenta la soberanía como monolítica, destacando que ésta no es un poder omnímodo de decisión; la existencia de un Derecho Internacional supone un concepto limitado de la soberanía, y el aumento de la dependencia entre los pueblos hace que de hecho se vea reducido su alcance efectivo. Señala también la conveniencia de abandonar los temores y mitos que se dan con respecto a la relación entre la soberanía y la supranacionalidad; y así con las Comunidades Europeas los Estados, más que ver limitadas sus soberanías, las ponían en común, delegando en el poder de las Comunidades solamente las facultades necesarias para

¹⁸ Véase GIULIANI FONROUGE, C.M.: *Derecho Financiero*, Volumen I, 2ª edición, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1970, pág. 282.

¹⁹ «La problemática tributaria de la Comunidad Económica Europea», en *Hacienda Pública Española*, núm. 57, 1979, pág. 164. Referencias a que la soberanía de los Estados se ve afectada por la armonización fiscal, se pueden encontrar también en ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: *Sistema tributario español y comparado*, segunda edición, Tecnos, Madrid, 1992, pág. 927, y CASADO OLLERO, G., «Fundamento jurídico y límites de la armonización fiscal en el Tratado de la C.E.E.», en *Estudios sobre armonización fiscal y Derecho presupuestario europeo*, segunda edición, Ediciones TAT, Granada, 1987, pág. 60.

²⁰ «Il principio di non discriminazione nei rapporti tributari fra Paesi membri secondo le norme della CEE e la giurisprudenza della Corte di Giustizia delle Comunità», en la *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, núm. 1, 1993, pág. 65.

la eficaz gestión de los asuntos comunes²¹.

Fijándose en el paso de las concepciones tradicionales de la soberanía como idea unitaria, no susceptible de limitaciones y tampoco de ser descompuesta, a una concepción que la ve como una suma de facultades susceptible de ser dividida en sus diversos componentes, ABAD FERNÁNDEZ destaca cómo ello hace que se acepte la posibilidad de que el Estado pueda transferir alguna de sus facultades a una entidad supranacional; y señala este autor que una de las parcelas de la soberanía es la del Poder Financiero²².

Frente a lo discutida que es la validez del concepto de soberanía en relación al Poder Tributario en el plano interno, dicho concepto conserva una determinada virtualidad en relación al fenómeno tributario internacional. Está claro que la soberanía no se puede presentar hoy como el fundamento directo del Poder Tributario. El pueblo, titular de la soberanía popular, aprueba la Constitución y en ésta establece cuáles son las condiciones y límites en que los poderes del Estado pueden actuar en materia tributaria. Así pues, el fundamento jurídico directo del Poder Tributario reside en la Constitución.

Pero en la delimitación del Estado como sujeto de Derecho Internacional, la soberanía se presenta como uno de sus elementos esenciales; esto sirve para definir los poderes del Estado sobre el territorio, excluyendo las intervenciones exteriores que podrían afectar a la vida independiente del Estado, y, así, también los actos que puedan tener carácter tributario. Pero también la soberanía, como elemento del Estado en cuanto sujeto de Derecho Internacional, ha cambiado, no concibiéndose hoy como algo ilimitable e indivisible, sino pudiéndose distinguir dentro de ella una diversidad de competencias. Individualizadas éstas, el propio Estado puede decidir la atribución del ejercicio de algunas de ellas a una entidad supranacional. Esto explica que los Estados hayan podido atribuir a la Unión Europea el ejercicio de competencias derivadas de sus Constituciones y, de entre éstas, el ejercicio de competencias en

²¹ *La Integración Europea. Idea y realidad*, Tecnos, Madrid, 1972, pág. 66.

²² «El Poder Financiero de las Comunidades Europeas», en *Estudios de Derecho internacional público y privado en homenaje al Profesor Luis Sela Sampil*, Tomo I, Universidad de Oviedo, 1970, págs. 452 y 453.

materia tributaria. Esto rompe con las concepciones de la soberanía del Estado como algo indivisible.

Un elemento esencial del Estado es su soberanía, elemento también llamado hoy independencia. La soberanía supone que el Estado ejercita su actividad en las relaciones internacionales por su propio poder y no por el de otro sujeto de Derecho Internacional, y por esto puede actuar directa e inmediatamente sobre todos los elementos que forman el Estado²³.

Señala MONACO que «la soberanía de los Estados no es otro que un concepto que corresponde a una situación de superioridad de los Estados mismos en relación a las sociedades humanas por ellos respectivamente controladas y dirigidas, y no a una posición de superioridad de los Estados respecto a otros Estados de la comunidad internacional»²⁴. De otro lado, destaca GARELLI que «el ejercicio de la soberanía incluye la exclusividad del territorio sobre el cual ella se despliega»; para este autor «la territorialidad de la soberanía» se presenta como «canon inconcuso de derecho, para asegurar la eficacia de las actuaciones de los particulares Estados»²⁵.

Ha puesto de manifiesto DÍEZ DE VELASCO que la soberanía no se concibe hoy como un todo indivisible; la soberanía se ve hoy día como un conjunto de atribuciones y competencias. Y entre las competencias ejercitadas por el Estado se pueden encontrar competencias de carácter territorial, que hacen referencia a las cosas que se encuentran dentro de su territorio y a los hechos que en éste acaezcan, y competencias de carácter personal, que se refieren a las personas que habitan en territorio estatal, sean nacionales o extranjeros, o a personas determinadas, con independencia del hecho de que se encuentren o no en el territorio del Estado²⁶.

Vinculado a la idea de soberanía, en cuanto al contenido del poder territorial del Estado²⁷, tal poder no se concreta en un derecho sobre el territorio, sino que se

²³ Cfr. DÍEZ DE VELASCO VALLEJO, M.: *Instituciones de Derecho Internacional Público*, Tomo I, octava edición, Tecnos, Madrid, 1988, pág. 196.

²⁴ «Limiti della sovranità dello Stato e organizzazione internazionale», en *Studi di Diritto Costituzionale in memoria di Luigi Rossi*, Giuffrè, Milano, 1952, pág. 370.

²⁵ *Il Diritto Internazionale Tributario. Parte Generale. La Scienza della Finanza Internazionale Tributaria*, Roux Frassati e C°, Torino, 1899, pág. 14.

²⁶ Cfr. DÍEZ DE VELASCO VALLEJO, M., *op. cit.*, pág. 299.

²⁷ Nos guiamos aquí por la descripción que del mismo hace BISCARETTI DI RUFFIA («Territorio dello Stato», en la *Enciclopedia del Diritto*, Vol. XLIV, 1992, págs. 336 y 337).

manifiesta como un aspecto o comportamiento del poder general soberano del Estado mismo, que tiene por título un derecho sobre o para un territorio, pero que no tiene por objeto el territorio mismo, en cuanto el poder general soberano del Estado se desarrolla frente a todos los sujetos y a todas las cosas que se encuentran sobre un territorio. El territorio, pues, es objeto directo o indirecto del Derecho del Estado a él relativo, pero al mismo tiempo se presenta como el ámbito de extensión del poder territorial, o sea, el espacio dentro del cual el mismo se ejercita establemente. El poder territorial del Estado se comporta de modo diverso según que sea considerado al interno del ordenamiento estatal, o bien desde la perspectiva del ámbito internacional.

Desde la primera perspectiva señalada, debemos tener en cuenta el hecho de que el Estado, en su interior, en base a la soberanía que le es propia, pueda ejercitar una plena autoridad sobre todas las personas y cosas que en el mismo se encuentren, persiguiendo fines de interés general, lo que tiene como consecuencia que las normas de los ordenamientos extranjeros puedan encontrar en el mismo eficacia sólo en cuanto una norma del ordenamiento estatal reenvíe a las mismas, atribuyendo, por regla general, la aplicación de éstas a órganos propios.

Tomando en consideración la distinción entre el poder sobre las personas y sobre las cosas, con referencia a las primeras el poder territorial soberano del Estado encuentra una clara manifestación en la sujeción del extranjero que se encuentre en su territorio a las leyes de tal Estado. De otro lado, el Estado puede dar asilo a un extranjero en su territorio en los casos previstos por el Ordenamiento jurídico, sustrayéndolo así, en base a su propio poder soberano, a los poderes que corresponden a otro Estado sobre su persona. Por otra parte, el Estado, en el ejercicio de su poder territorial, puede también expulsar de su propio territorio a extranjeros o apátridas que no le resulten aceptables, o bien puede impedir que entren en su territorio.

Por otra parte, en cuanto a la actuación del poder territorial del Estado sobre las cosas, tal poder consiente a éste establecer la disciplina jurídica de las mismas y de las relaciones de que son objeto, así como disponer de las mismas en los casos y

forma establecidos por su Ordenamiento jurídico, haciendo uso, por ejemplo, de procedimientos de expropiación, sin perjuicio de las correspondientes indemnizaciones previstas por la ley. De otro lado, el Estado puede igualmente impedir la entrada en su territorio de mercancías, publicaciones y otro tipo de géneros procedentes del extranjero, basándose en motivaciones de diversa índole, que pueden ir desde razones de tipo sanitario a motivos de orden público.

En cuanto al contenido del poder territorial del Estado en el ámbito internacional, este poder se presenta como un poder natural al Estado, que propiamente no deriva al mismo del Derecho Internacional, sino que se presenta más bien como un presupuesto de hecho, sobre cuya base todo Estado puede pretender que otros Estados se abstengan de penetrar y de actuar en su territorio. Esto trae consigo, sin embargo, la consecuencia de que el Estado mismo deviene responsable de todo cuanto suceda en su territorio.

Todo Estado como titular de un específico derecho a la propia soberanía territorial en relación a los otros sujetos de Derecho Internacional, que se plasma en el derecho a no ser impedido del ejercicio de sus poderes en su propio territorio y a no sufrir mermas en tal ejercicio, dándose así el derecho a la integridad y a la intangibilidad territorial del Estado, no pudiéndose dar la injerencia de Estados extranjeros. Junto a esto se da el derecho del Estado a repeler, con los medios de autotutela admitidos por el Derecho Internacional, todo acto de violación del propio territorio y de la propia soberanía territorial, el llamado "*ius excludendi alios*". De todo esto deriva una responsabilidad de Derecho Internacional para los Estados que violen el territorio extranjero. La sanción, cuando se incurre en tal responsabilidad, viene constituida por los actos de autotutela a que puede recurrir el Estado que ve su territorio violado o seriamente amenazado de violación, y por los otros medios de garantía de la soberanía territorial previstos en los tratados internacionales.

Si nos fijásemos en la composición del territorio del Estado, podríamos ver cómo éste no se compone solamente de tierra firme, sino que existen además, junto a ésta, otros componentes. Además existen elementos territoriales de una más compleja calificación y condición jurídica. Entre estos elementos estaría la plataforma

continental. Haciendo referencia a este elemento y a la vista de la Convención de Ginebra de 1958, AZCÁRRAGA ha señalado que sobre ella el Estado al que corresponde no ejercita su «soberanía», sino «derechos soberanos» a efectos de su explotación y de la utilización de sus recursos naturales, derechos caracterizados por las notas de ser exclusivos, independientes de su ocupación ficticia o efectiva y no existe necesidad ni siquiera de proclamarlos²⁸. Por otra parte, estos derechos son denominados en el artículo 77.1 de la Convención de Naciones Unidas sobre Derecho del Mar, de 10 de diciembre de 1982, «derechos de soberanía». De otro lado, HERNÁNDEZ GONZÁLEZ destaca que entre la zona de plena soberanía y las zonas libres existen en el mar zonas sin soberanía plena, donde los Estados ejercitan diversas competencias²⁹.

Entre los diversos poderes del Estado encontramos el poder legislativo. Así pues, debemos analizar cuál pueda ser la relación entre el poder legislativo y el poder soberano del Estado sobre el territorio.

El principio de territorialidad del Derecho encuentra sus orígenes conceptuales cuando se verifica - desde el final del siglo XII hasta la Paz de Westfalia en 1648 - el paso del Estado de asociación de personas al Estado institucional de superficie que señala el inicio de la era moderna. Este cambio encuentra aplicación práctica cuando el territorio del Estado asume importancia como espacio independiente, señalando el alcance de la eficacia del ordenamiento estatal, y junto a esto, cuando los teóricos del Estado tienen como evidente que la existencia del Estado depende necesariamente de un determinado territorio. En este proceso, el poder que primero se acumulaba en el Papado y en el Imperio y luego en las señorías y en los municipios feudales, se concentra en los entes territoriales y autónomos que se presentarán como lo que hoy conocemos como Estados. La autonomía de éstos adquiere una importancia tal en la teoría del Estado que hará que se presente como elemento

²⁸ En base a esto, el Estado podrá ejercitar sobre la plataforma continental sus poderes en materia tributaria (AZCÁRRAGA, J.L. de: «El concepto de plataforma continental ante el Derecho Tributario», en *XX Semana de Estudios de Derecho Financiero, Relaciones Fiscales Internacionales*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1973, págs. 780 a 783).

²⁹ Cfr. HERNÁNDEZ GONZÁLEZ, F.: «El ámbito espacial de aplicación de los impuestos españoles sobre el consumo», en *Revista española de Derecho Financiero*, núm. 64, 1989, pág. 532.

esencial de éste su soberanía territorial. La territorialidad de la ley se presenta como una inmediata consecuencia de la fuerza con la que se ha impuesto en la conciencia jurídica del Derecho europeo la idea de soberanía territorial³⁰.

Pero el principio de territorialidad comenzará su mutación y también su declive con el cambio en la concepción del Estado. Se desarrolló en el Derecho internacional privado la nueva concepción del Estado como Estado-nación surgido con la Revolución francesa, que se manifiesta en la exaltación de la soberanía popular en oposición al precedente absolutismo monárquico. Así las leyes no encontrarán solamente el punto de conexión con el Estado en la realización de un presupuesto de hecho en su territorio, sino que se comenzará a distinguir también una pertenencia personal al Estado de los sujetos, de manera que las leyes de éste puedan vincular a sus nacionales también por los hechos realizados en el extranjero. Con todo ello, el territorio continúa siendo base y elemento esencial del Estado. En esta evolución del principio de territorialidad, las dos fundamentales objeciones puestas a este principio son, de un lado, que la delimitación territorial del poder normativo estatal no es un principio imperativo, en cuanto la disciplina jurídica de los hechos verificados en el extranjero no comporta necesariamente la violación del territorio extranjero y, de otro, que el concepto de "territorialidad" es tan indeterminado que es imposible derivar de él concretas consecuencias jurídicas³¹.

Pero, ¿el poder legislativo se puede considerar como una manifestación del poder del Estado sobre el territorio? El presupuesto de hecho de las normas jurídicas no siempre consiste en situaciones producidas en el territorio del Estado que crea la norma. Las leyes de un Estado se pueden aplicar, como sucede a través de las normas de conflicto de Derecho internacional privado, a hechos acaecidos en el extranjero pero vinculados con el Estado a través de un vínculo de nacionalidad de los sujetos intervinientes en la correspondiente situación. Así encontramos casos de hechos producidos en un Estado relativos a sujetos de otro Estado y que son regulados por la ley de este último. Entonces, ¿estos casos implicarían que el poder

³⁰ Cfr. SACCHETTO, C.: «Territorialità (diritto tributario)», en la *Enciclopedia del Diritto*, Vol. XLIV, 1992, págs. 307 a 309.

³¹ Cfr. SACCHETTO, C., *ob. cit.*, págs. 309 y 310.

de crear normas jurídicas no es una manifestación del poder territorial?

En relación a las normas jurídicas, en el Estado se pueden encontrar el poder de su creación y el poder de su aplicación. Su aplicación se presenta, sin duda, como una manifestación del poder soberano del Estado sobre su territorio. Si un Estado aplica una decisión de poder en territorio extranjero, en principio, estaría violando el Derecho Internacional. La aplicación de decisiones de poder en territorio extranjero sólo se puede dar en el marco de la cooperación internacional entre Estados. El Estado en cuyo territorio se aplica una medida de poder, ha tenido que aplicarla él mismo o haber dado su consentimiento para su aplicación por órganos de otro Estado.

Si pensamos en el poder de creación normativa, y en relación a los casos conflictivos mencionados *supra*, debemos tener presente que si un Estado decide, a través de sus normas de conflicto, que sus leyes se apliquen a sus nacionales por hechos acaecidos en el extranjero, lo está decidiendo en normas -las mencionadas normas de conflicto- a aplicar sobre el propio territorio (*lex fori*), que toman como presupuesto la existencia de un conflicto de Derecho presentado ante sus órganos. Y cuando en base a las normas de conflicto de un Estado se debe dar aplicación a los nacionales de otro Estado de la ley de su Estado aunque por hechos no acaecidos en el territorio de éste, el fundamento de esta aplicación normativa se encuentra en el poder del Estado en el que se aplica.

Además, cuando un Estado toma como presupuesto de hecho de normas suyas que no sean de conflicto, sino normas materiales, hechos no acaecidos en su territorio relativos a sus nacionales, está de todas formas estableciendo en estas normas unas consecuencias jurídicas a aplicar sobre el propio territorio. Son normas en las que el presupuesto de hecho toma en consideración el elemento extranjero y que son creadas por el Estado pensando en su aplicación en su territorio por sus órganos.

En el poder de crear normas no se puede pensar sin la existencia de un Ordenamiento jurídico; en un Ordenamiento jurídico no se puede pensar sin un Estado, porque las normas de los entes territoriales inferiores que se forman dentro del territorio estatal se integran en el ordenamiento del Estado y los ordenamientos

de las organizaciones supranacionales encuentran aplicación en los Estados porque éstos han dado su consentimiento para ello; y un Estado no puede existir sin territorio, dado que éste es un elemento esencial para ello. Y no se puede pensar en un Ordenamiento jurídico sin pensar en la aplicación de sus normas, pensando solamente en la creación de éstas, porque sería un sistema inservible en cuanto que no podría ser eficaz. Así, no se puede disociar tampoco el poder de creación normativa del Estado de su poder sobre el territorio.

Señalaba SAINZ DE BUJANDA que los casos en que un Estado pierde la soberanía sobre una parte de su territorio por un acuerdo internacional o por simple ocupación material, son casos donde el Estado ocupante puede declarar la invalidez o la ineficacia de las leyes del precedente Estado³². Esto nos hace ver hasta qué punto el poder de creación normativa se une necesariamente al poder soberano del Estado sobre el territorio.

6. Toma en consideración de la idea de justicia tributaria desde la perspectiva de las relaciones fiscales internacionales en sede europea

Partiendo de una defensa de la evolución de la integración europea, la adhesión de un Estado a la Unión Europea no puede provocar nunca una merma en los derechos fundamentales de sus ciudadanos, pues ello supondría una involución en el Derecho, contraria a la evolución constitucional de los Estados desarrollados y, así, de los Estados europeos. El ejercicio de competencias comunitarias al margen de las Constituciones nacionales o, si se quiere, la supremacía del Derecho de la Unión Europea sobre éstas, nunca debería menoscabar los derechos fundamentales, incluso en su contemplación más amplia. El mismo proceso de evolución normativa dentro de la Unión Europea, sea por vía de reconocimiento jurisprudencial, sea por vía de sus textos de Derecho Originario, deja ver una tendencia en tal sentido, que debe ser el criterio interpretativo inspirador de la resolución de cualquier problema puntual al respecto.

³² Cfr. SAINZ DE BUJANDA, F.: *Lecciones de Derecho Financiero*, octava edición, Universidad Complutense, Facultad de Derecho, Sección de Publicaciones, Madrid, 1990, pág. 53.

Junto a ello, los derechos fundamentales alcanzan una dimensión europea y mundial, más allá de la Unión Europea y de las Constituciones nacionales, que nos sitúa en un terreno en el que sólo se puede ir hacia delante y nunca hacia atrás. Además, no hacerlo así, situaría a las Constituciones nacionales en una posición no muy acorde con el alcance con que la cesión de competencias a las instituciones de la Unión Europea se hace en el sentir o intención de los “pueblos” de Europa. La, aunque debilitada, existencia todavía del elemento soberanía lo impediría. El propio elemento soberanía podría ser todavía utilizado como criterio interpretativo al respecto, en atención al estado de evolución de la Comunidad Internacional y, más en concreto, del alcance de la integración europea.

Pero, no obstante, como decimos, la evolución en el reconocimiento de los derechos fundamentales en la disciplina jurídica de la Unión Europea debería ir haciendo que vayan desapareciendo o siendo cada vez menos tales problemas de colisión. Todo ello sin perjuicio de que la evolución en materia de derechos fundamentales es algo que nunca debe cesar, como nunca debe cesar la evolución del Derecho, abierta a las nuevas realidades.

Esta problemática se presentaría, pues, como un punto de partida esencial en la concreción de principios materiales de justicia tributaria a partir del Derecho originario de la Unión Europea, que puedan servir de límite a la actuación normativa de las instituciones de ésta en materia de armonización fiscal.

Bien es cierto que en los tiempos que corren en la Unión Europea, con una importante crisis en la zona euro, con una delicada situación de la deuda soberana de un gran número de Estados y con un horizonte de necesaria consolidación fiscal, buscando un déficit cero, no sería entendida como especialmente oportuna por los gobiernos de los Estados miembros cualquier medida que implicase un límite a la cuantía de los impuestos, armonizados o no, como garantía o respeto a los derechos de los contribuyentes europeos. El principio de reducción del déficit público parece haber hecho olvidar los demás principios en materia financiera y tributaria, especialmente aquellos que actúen como garantía para el contribuyente.

Pero se trata de principios de base constitucional³³ y a los que, como hemos visto, se les puede encontrar incluso amparo en el Derecho originario de la Unión Europea, con lo que necesariamente deben ser atendidos y respetados por los legisladores nacionales y por las instituciones de la Unión. Sólo partiendo de la concreción de estas bases de respeto jurídico se podrá pensar en avanzar con seguridad y fundamento en un mayor desarrollo de la armonización fiscal.

Así pues, mientras que no existan unos límites claros dentro del Derecho originario de la Unión Europea que puedan proteger a los contribuyentes, no se podrá construir sólidamente el desarrollo de la armonización fiscal. Esto sólo se podrá conseguir con una consagración expresa de los principios materiales de justicia tributaria en los Tratados de la Unión Europea, en una revisión de éstos, tan pretendida en materia financiera y tributaria a otros efectos. Entre el Tratado de la Unión Europea y el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, dadas las funciones de cada uno de estos Tratados, habría que plantearse cuál de ellos representaría la ubicación más adecuada para una deseable futura consagración de los principios materiales de justicia tributaria, con proyección en materia de armonización fiscal y, como no podría ser de otro modo, también en sede de recursos propios de la Unión Europea. Teniendo en cuenta su contenido, bastaría con que tal consagración expresa de tales principios se realizase en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

Lo que no puede resultar nunca aceptable es que en materia financiera y tributaria el único principio al que se le dé virtualidad práctica desde las instituciones de la Unión Europea sea el principio de limitación del déficit, cuando esto se haga en detrimento de los principios materiales de justicia tributaria.

Bien es cierto que dentro de la disciplina jurídica de la Unión Europea no existe una consagración expresa de los principios materiales de justicia tributaria y, así, dentro del Derecho originario de aquélla no encontramos una contemplación

³³ Como ya ponía de manifiesto BOSELLO, los principios constitucionales que inspiran la legislación tributaria de cada Estado miembro son sustancialmente los mismos («Costituzioni e tributi negli Stati della Comunità economica europea», en la *Rivista trimestrale di Diritto e procedura civile*, núm. 2, 1959, pág. 1513).

directa del principio de capacidad económica, que pueda servir de límite al Derecho derivado, dentro del que quedan comprendidas las directivas de armonización fiscal. No obstante, de todos modos, no se puede desconocer que la dimensión constitucional del principio de capacidad económica en materia tributaria encuentra una contemplación generalizada en los Estados miembros de la Unión Europea.

De forma similar a determinadas construcciones constitucionales en algunos Estados miembros, la delimitación de principios materiales de justicia tributaria se puede realizar en parte partiendo de la consagración del derecho fundamental a la propiedad, derecho también contemplado expresamente en la Carta de los derechos fundamentales de la Unión Europea.

Sin perjuicio de pronunciamientos anteriores del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, ya el Proyecto de Tratado por el que se quería establecer una denominada Constitución para Europa y que fue sustituido por el Tratado de Lisboa – que sacó de su texto el contenido de la citada Carta, señalaba en el apartado 1 de su artículo II-77 lo siguiente: «Toda persona tiene derecho a disfrutar de la propiedad de los bienes que haya adquirido legalmente, a usarlos, a disponer de ellos y a legarlos. Nadie puede ser privado de su propiedad más que por causa de utilidad pública, en los casos y condiciones previstos en la ley y a cambio, en un tiempo razonable, de una justa indemnización por su pérdida. El uso de los bienes podrá regularse por ley en la medida que resulte necesario para el interés general».

De todas formas, un texto similar lo podemos encontrar contenido en el apartado 1 del artículo 17 de la Carta de los derechos fundamentales de la Unión Europea, tanto en su versión 2000/C 364/01, como en su versión 2007/C 303/01, proclamada solemnemente el 12 de diciembre de 2007, un día antes de la firma del Tratado de Lisboa. De este modo, el contenido de la Carta intentaba incorporarse al fallido texto de Constitución Europea. De todas maneras, aunque no lo recoja ya expresamente, el Tratado de Lisboa hace una remisión expresa a dicha Carta.

Por otra parte, en el quinto párrafo del Preámbulo de dicha Carta se señala lo siguiente: «La presente Carta reafirma, dentro del respeto de las competencias y

misiones de la Unión, así como el principio de subsidiariedad, los derechos que emanan en particular, de las tradiciones constitucionales y las obligaciones internacionales comunes de los Estados miembros, del Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, las Cartas Sociales adoptadas por la Unión y por el Consejo de Europa, así como de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y del Tribunal Europeo de Derechos Humanos».

Así, más allá de la disciplina de la Unión Europea, es necesario destacar que el Protocolo Adicional n.1 al Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales³⁴ establece en el primer párrafo de su artículo 1 que «toda persona física o moral tiene derecho al respeto de sus bienes», disponiéndose a continuación de lo anterior que «nadie podrá ser privado de su propiedad más que por causa de utilidad pública y en las condiciones previstas por la ley y los principios generales del Derecho Internacional». En el segundo párrafo de este mismo artículo se establece que «las disposiciones precedentes se entienden sin perjuicio del derecho que poseen los Estados de poner en vigor las leyes que juzguen necesarias para la reglamentación del uso de los bienes de acuerdo con el interés general o para garantizar el pago de los impuestos u otras contribuciones o de las multas». Este artículo 1 lleva por rúbrica «Protección de la propiedad»³⁵. El hecho de que se hable en este precepto al mismo tiempo de propiedad y de impuestos en modo alguno podría interpretarse en el sentido de que estos últimos pudiesen anular a aquélla, pues ello iría en contra del propio reconocimiento de la protección de la propiedad privada³⁶.

Al mismo tiempo, es necesario destacar que el Tratado de la Unión Europea ya estableció en el apartado 1 de su artículo 6 que «la Unión se basa en los principios

³⁴ Convenio contemplado en el Tratado de Lisboa, como tendremos ocasión de comprobar.

³⁵ Sobre el derecho de propiedad a la luz de este Convenio desde la perspectiva tributaria, véase PÉREZ ROYO, F.: «El derecho de propiedad y la prohibición de discriminación en su disfrute como límites al poder tributario en el Convenio Europeo de Derechos Humanos», en la *Revista española de Derecho Financiero*, núm. 109-110, 2001, págs. 23 y ss.

³⁶ Dentro de las Explicaciones sobre la Carta de los derechos fundamentales (2007/C 303/02), en el penúltimo párrafo de la explicación relativa al «derecho a la propiedad», se señala que «este derecho tiene el mismo sentido y alcance que el garantizado en el CEDH, no pudiendo sobrepasarse las limitaciones previstas en este último».

de libertad, democracia, respeto de los derechos humanos y de las libertades fundamentales y el Estado de Derecho, principios que son comunes a los Estados miembros», disponiéndose en el apartado 2 de este mismo artículo 6 que «la Unión respetará los derechos fundamentales tal y como se garantizan en el Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales firmado en Roma el 4 de noviembre de 1950, y tal y como resultan de las tradiciones constitucionales comunes a los Estados miembros como principios generales del Derecho comunitario». El apartado 8 del artículo 1 del Tratado de Lisboa por el que se modifica el Tratado de la Unión Europea y el Tratado constitutivo de la Comunidad Europea, firmado en Lisboa el 13 de diciembre de 2007, modificó el artículo 6 del Tratado de la Unión Europea. Tras dicha modificación, en el párrafo primero del apartado 1 del artículo 6 del Tratado de la Unión Europea se pasó a establecer que «La Unión reconoce los derechos, libertades y principios enunciados en la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea de 7 de diciembre de 2000, tal como fue adoptada el 12 de diciembre de 2007 en Estrasburgo, la cual tendrá el mismo valor jurídico que los Tratados». En el apartado 2 de esta nueva versión del artículo 6 se establece que «La Unión se adherirá al Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales. Esta adhesión no modificará las competencias de la Unión que se definen en los Tratados». Por último, en el apartado 3 de esta nueva versión del artículo 6 del Tratado de la Unión Europea se establece que «Los derechos fundamentales que garantiza el Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales y los que son fruto de las tradiciones constitucionales comunes a los Estados miembros formarán parte del Derecho de la Unión como principios generales».

En concreto, dentro de la problemática de los derechos fundamentales, en relación al derecho de propiedad, se puede partir de la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 13 de diciembre de 1979 (Asunto 44/79) y posteriormente, entre otras, se puede destacar la Sentencia del mismo Tribunal de 10 de julio de 2003 (Asuntos acumulados C-20/00 y C-64/00). En esta Sentencia

se señala que «los derechos fundamentales forman parte de los principios generales del Derecho cuyo respeto garantiza el Tribunal de Justicia y que, para ello, este último se inspira en las tradiciones constitucionales comunes a los Estados miembros, así como en las indicaciones proporcionadas por los instrumentos internacionales relativos a la protección de los derechos humanos en los que los Estados miembros han cooperado o a los que se han adherido», añadiendo que «dentro de este contexto, el CEDH reviste un significado particular». Se destaca en esta Sentencia, entre los derechos fundamentales así protegidos, el derecho de propiedad, señalándose en la misma que cabrían restricciones al ejercicio de los derechos fundamentales siempre y cuando «no constituyan, teniendo en cuenta el objetivo perseguido, una intervención desmesurada e intolerable que lesione la propia esencia de esos derechos».

Partiendo de esa consagración del derecho de propiedad en la disciplina jurídica de la Unión Europea, se puede realizar un desarrollo interpretativo de los principios materiales de justicia tributaria necesariamente también en sede de armonización fiscal en la Unión, que pueden ir desde el necesario respeto al principio de capacidad económica, a la prohibición de confiscatoriedad en materia tributaria.

Pues bien, si en la delimitación de los principios materiales de justicia tributaria a nivel internacional partimos de la disciplina de los derechos fundamentales y éstos tienen una proyección mundial, más allá de la proyección europea, partir de la construcción propuesta en relación a la Unión Europea puede representar un interesante punto de partida en la dimensión internacional del fenómeno tributario en el contexto de la globalización.

7. Elementos más significativos de la fiscalidad internacional

Dada la evolución del fenómeno tributario internacional, fruto del desarrollo del comercio y tráfico transnacionales, es necesario replantearse la virtualidad actual de la idea de soberanía en materia tributaria. Se ha discutido mucho sobre la validez del concepto de soberanía con respecto al Poder Tributario en el plano interno, habiéndose relativizado este concepto. Está claro que la soberanía no se puede

presentar hoy como el fundamento directo del Poder Tributario. El pueblo, titular de la soberanía popular, aprueba la Constitución, y, así, en ésta establece cuáles son las condiciones y límites dentro de los cuales los poderes del Estado pueden actuar en materia tributaria. Así pues, el fundamento jurídico del Poder Tributario reside en la Constitución. Pero, en el plano internacional, en la consideración del Estado como sujeto de Derecho Internacional, la soberanía se presenta como uno de sus elementos esenciales. Esto sirve para definir los poderes del Estado sobre el territorio y sobre los sujetos vinculados al mismo, excluyendo las intervenciones extranjeras que pudiesen afectar a la vida independiente del Estado y, así también, los actos que puedan tener carácter tributario.

También la soberanía como elemento del Estado en cuanto sujeto de Derecho Internacional ha cambiado, no siendo concebida ya como algo ilimitable e indivisible, sino pudiéndose distinguir en su interior una diversidad de competencias. Individualizadas éstas, el Estado puede decidir la atribución del ejercicio de algunas de ellas a una entidad supranacional. Esto explica el porqué de que los Estados hayan podido atribuir a la Unión Europea el ejercicio de competencias derivadas de sus Constituciones, y, así, entre éstas, el ejercicio de competencias en materia tributaria. Esto rompe con las concepciones de la soberanía del Estado como algo indivisible.

En el Estado se pueden distinguir el poder de creación de las normas jurídicas y el poder de aplicación de las mismas. La aplicación de las normas jurídicas se presenta, sin lugar a dudas, como una manifestación del poder del Estado sobre su territorio. Un Estado podría adoptar una medida coactiva solamente sobre su propio territorio. Si un Estado aplicase una decisión expresión de poder en territorio extranjero, en principio, violaría el Derecho Internacional. La aplicación de decisiones expresión de poder sobre territorio extranjero se puede realizar solamente en el marco de la cooperación internacional entre Estados. El Estado en cuyo territorio se aplique una medida de poder, ha debido aplicarla él mismo o haber dado su consentimiento para su aplicación por órganos de otro Estado.

Acerca del interrogante de si el poder de crear normas jurídicas represente o no una manifestación del poder territorial, y teniendo en cuenta ciertos casos

problemáticos que podrían hacer pensar en una respuesta negativa a tal pregunta, debemos tener presente que si un Estado decide a través de sus normas de conflicto que sus leyes se apliquen a sus ciudadanos por hechos acaecidos en el extranjero, lo está decidiendo a través de normas - las mencionadas normas de conflicto- a aplicar sobre su propio territorio, que tienen como presupuesto la existencia de un conflicto de Derecho presentado ante sus órganos. Y cuando en base a las normas de conflicto de un Estado se debe aplicar a los nacionales de otro Estado la ley de éste aunque por hechos no acaecidos en el territorio del mismo, el fundamento de esta aplicación normativa se encuentra en el poder del Estado en el que se aplica. No obstante, el ámbito de las normas de conflicto no abarca al Derecho Tributario, pero nos fijamos en las mismas, desde una perspectiva de contemplación general de la mecánica del Ordenamiento jurídico. Además, cuando un Estado toma como presupuesto de hecho de normas suyas que no sean de conflicto, sino normas materiales, hechos no acaecidos en su territorio relativos a sus nacionales, está, de todas formas, estableciendo en estas normas consecuencias jurídicas a aplicar sobre su propio territorio. Son normas en las que el presupuesto de hecho toma en consideración el elemento extranjero y que son creadas por el Estado pensando en su aplicación en su propio territorio por parte de sus órganos.

No se puede pensar en el poder de crear normas jurídicas sin considerar la existencia de un ordenamiento jurídico; no se puede pensar en un ordenamiento jurídico sin un Estado, teniendo en cuenta que las normas de los entes territoriales menores que se forman dentro del territorio estatal se integran en el ordenamiento del Estado y que los ordenamientos de las organizaciones supranacionales encuentran aplicación en los Estados porque éstos han dado su propio consentimiento a la adhesión a las mismas en tales términos; y un Estado no puede existir sin territorio, visto que éste es uno de sus elementos esenciales. Y no se puede pensar en un ordenamiento jurídico sin pensar en la aplicación de sus normas, pensando solamente en la creación de éstas, porque sería un sistema inservible, en cuanto no podría ser eficaz. Así, no se puede tampoco desvincular el poder de creación normativa del Estado del poder de éste sobre su territorio.

Para la existencia de un tributo es necesario que éste sea creado por un ente que tenga el poder para ello. Pero después, para hacerlo efectivo son necesarios órganos de la Administración que tengan las potestades para gestionarlo y recaudarlo. Es este doble aspecto de la vida del tributo - su creación normativa y su aplicación - lo que nos sirve para delimitar el contenido del Poder Tributario.

Hoy se someten a tributación manifestaciones de riqueza no situadas en el territorio del Estado; estas manifestaciones corresponden a sujetos residentes en el territorio del Estado impositor, caso en el que ya encontramos una conexión del sujeto con el territorio basada en la misma residencia, o bien, y más raramente, a sus nacionales aunque no sean allí residentes; bien es cierto que en este último caso la conexión del sujeto con el territorio no es igual a la de un residente. El nacional tiene sin duda una relación personal con el Estado, pero tiene también una conexión potencial con su territorio, en cuanto tiene la posibilidad, en principio, de reintegrarse en el mismo cuando quiera; y tiene una relación potencial con los servicios públicos que en el territorio se prestan o que tienen en éste su base. Y tiene también un interés en la existencia de su Estado y también, por tanto, en su territorio. Es, pues, lógico que se le pueda obligar a contribuir a la financiación de los servicios públicos conectados con el territorio de su Estado. Es cierto que, en este caso, de importancia marginal sin duda en los ordenamientos tributarios contemporáneos, el nacional tiene una relación eminentemente personal con el Estado, pero no se puede considerar del todo extraño con respecto al territorio de su Estado. Así, este caso de escasa eficacia práctica, no nos puede hacer pensar que el poder de creación normativa tributaria no tenga ninguna conexión con el poder del Estado sobre el territorio. Esta conexión existe siempre, aunque en mayor o menor medida, y aquí debemos tener en cuenta las consideraciones hechas *supra*, hablando del Derecho en general. Piénsese en el hecho de que un Estado crea un tributo con la finalidad de hacerlo eficaz, y esta eficacia, en principio, se circunscribe a su territorio, teniendo así el poder de hacer efectivas las leyes tributarias un claro fundamento en el poder del Estado sobre el territorio.

Así pues, el poder normativo tributario del Estado tiene un vínculo con su territorio en base a una serie de razones: en primer lugar, porque los puntos de conexión con el Poder Tributario del Estado se presentan, en general, como puntos de conexión - objetivos o subjetivos- con el territorio de éste, teniendo normalmente carácter territorial y no puramente personal; en segundo lugar, porque los gastos públicos, a cuya financiación van destinados los tributos -que en base a un deber de solidaridad tributaria deben pagar los contribuyentes-, se realizan en relación con servicios públicos que se prestan fundamentalmente en territorio estatal, y con respecto a los cuales los nacionales, aunque residentes en el extranjero, tendrían al menos una relación potencial, como potencial y libre es, en principio, su relación con el territorio mismo de su propio Estado; y, por último, porque la racionalidad del ordenamiento jurídico-tributario exige que exista una coherencia entre el Poder de establecer tributos y el Poder de hacer efectiva la pretensión tributaria, teniendo este último como límite el territorio nacional.

Las normas tributarias nacen para que se haga efectivo su contenido. El Estado, por sí solo, puede hacer efectivo de manera coactiva el contenido de sus normas solamente sobre su propio territorio. Un poder de creación normativa sin un correlativo poder de aplicación coactiva de las normas se convertiría en un poder inútil. Así, el poder de creación normativa tributaria no se puede considerar desvinculado del territorio estatal.

Ante los planteamientos doctrinales sobre la utilización del concepto de territorialidad en Derecho Tributario, nosotros proponemos el uso de este concepto en materia tributaria en un doble sentido: de un lado, en sentido material y, del otro, en sentido formal. En el primer sentido citado la territorialidad se referiría a la delimitación de los puntos de conexión con el territorio del Estado impositor de las manifestaciones de riqueza sometidas a gravamen, esto es, del vínculo territorial que la norma tributaria prevé de la materia imponible. Bajo este sentido de la territorialidad, quedaría comprendida la problemática de la diversidad de los puntos de conexión con el territorio, sus límites jurídicos y las consideraciones metajurídicas que inciden en su elección normativa. Son éstas todas cuestiones que se refieren al

ámbito de la creación normativa. De otro lado, se puede hablar de la territorialidad en sentido formal para hacer referencia a los problemas que derivan del hecho de que sobre el territorio de un Estado rige solamente su ley y no la de otro Estado, si no es a través de un mecanismo que encuentre su fundamento en el consentimiento del Estado titular del territorio. Con todo ello, quedarían comprendidos en la misma los problemas que derivan de la limitación que conlleva que un Estado pueda hacer efectivos sus propios actos de imperio para la aplicación de sus leyes tributarias solamente sobre su propio territorio y no sobre el de otro Estado si no existe el consentimiento de este último. Son, todos éstos, problemas que podrían incluirse en la territorialidad en sentido formal, problemas que encuentran el común denominador de afectar a la eficacia de la ley en el territorio, mientras la llamada extensión de la ley tributaria se movería en sede de territorialidad en sentido material del tributo.

En la discusión acerca del hecho de si, dentro del fenómeno tributario, la característica de la territorialidad deba ser referida al tributo, a la ley tributaria o bien al Poder Tributario, debemos tener en cuenta, en la dialéctica tributo *versus* ley tributaria, que el tributo es un instituto jurídico, en cuanto creado por la ley, y que su vida es la vida de lo que dispone la ley tributaria. Por ello, no encontramos en general gran problema en hacer referencia a la territorialidad como atributo del tributo o de la ley tributaria. Y con respecto al Poder Tributario, debemos recordar el doble aspecto que en su análisis ha señalado la doctrina. De un lado, el plano del Poder legislativo en materia tributaria entraría plenamente en campo de territorialidad en sentido material, y al mismo se le aplicarían los posibles límites que puedan existir en sede de extensión de la ley tributaria en el espacio, y que así condicionarían los vínculos con el territorio presentes en la ley. Una vez realizada la creación normativa, en el planteamiento de los puntos de conexión existentes está claro que ante el Derecho positivo vigente, al cuestionarse lo que existe en una ley, no se deben olvidar los posibles límites al trabajo del legislador. Se podrá hablar de territorialidad para hacer referencia a un aspecto o a otro, según donde se fije nuestra mirada en ese momento, pero serán aspectos íntimamente vinculados, también en su consideración territorial. De otro lado, la evolución del concepto de Poder Tributario nos ha mostrado el

aspecto del Poder para hacer efectivas las pretensiones tributarias del Estado; y en el desarrollo de este Poder por los órganos estatales, las limitaciones territoriales a las potestades de éstos encuentran su sede en el campo de la territorialidad en sentido formal. Todo ello nos muestra cómo se pueda hablar de territorialidad, con respecto al fenómeno tributario, para hacer referencia al tributo, a la ley tributaria y al Poder Tributario.

La solución al interrogante sobre si se deba admitir o no la residencia dentro del concepto de territorialidad encuentra, en primer lugar, la necesidad de determinar si se pueda hablar de territorialidad con respecto al sujeto pasivo o a cualquier otro elemento subjetivo. Desde una perspectiva amplia del concepto de territorialidad, no se presentaría ningún impedimento a tal admisión. Pero debemos recordar sobre todo que podríamos movernos no solamente en sede de sujeto pasivo, sino también en sede de elemento subjetivo del hecho imponible. Y si hoy la nacionalidad tuviese cierta relevancia como punto de conexión en Derecho Tributario, por contraposición a la misma, destacaría todavía más el aspecto territorial de la residencia. Pero aunque la residencia se puede considerar como una cualidad o condición de la persona, no existe la menor duda de que la residencia se define en relación al territorio. Por ello el concepto de residencia no puede ser separado del concepto de territorialidad en Derecho Tributario. Otra cosa es el hecho de que los criterios de conexión con el territorio que toma en consideración la ley tributaria son varios y distintos -y así, en primer lugar, se debe distinguir entre objetivos y subjetivos-, como varias y distintas se presentan las consecuencias jurídico-tributarias en cada caso.

De otro lado, la residencia se presenta en los sistemas tributarios contemporáneos como un punto de conexión que tiene una relevancia esencial en el gravamen sobre las rentas mundiales del sujeto pasivo, y sobre su patrimonio universal, en los sistemas donde existe un impuesto general sobre el patrimonio. Pero no solamente en materia de imposición directa tiene importancia la residencia, pudiendo tener también alguna incidencia en sede de impuestos indirectos.

La territorialidad en sentido material del tributo viene determinada por la conexión del hecho imponible y del sujeto pasivo con el territorio, conexión que además influye

o puede influir en los elementos para la cuantificación de la deuda tributaria.

Además de la influencia que los factores territoriales pueden tener en materia de hecho imponible, de sujeto pasivo y sobre los elementos para la cuantificación de la deuda tributaria, tales factores pueden tener también influencia en la articulación jurídica del procedimiento de aplicación de los tributos.

Si los factores territoriales que rodean al tributo influyen en los elementos esenciales de éste, es lógico que también las características del tributo se vean afectadas por tales factores territoriales, dado que propiamente tales características derivan de cómo sean aquellos elementos.

Teóricamente, el Poder legislativo del Estado puede encontrar en relación a la extensión de la ley tributaria en el espacio una serie de límites, límites que podrían consistir en la obligatoriedad de adoptar el criterio de la territorialidad en la imposición de ciertas manifestaciones de riqueza o en el deber de seguir tal criterio en un cierto sentido o bien en una cierta medida, condicionando así la delimitación de los puntos de conexión de la norma tributaria. Entre tales límites, se deben distinguir los de Derecho Internacional General, los de Derecho Internacional Convencional, los de Derecho de la Unión Europea y los de Derecho Constitucional.

Existen en los convenios internacionales para evitar la doble imposición posibles pruebas expresas 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 expresa a las normas de Derecho Internacional General en materia de tributación de los diplomáticos, muestran así el reconocimiento de la existencia de normas de aquél tipo en relación a la tributación de estos sujetos, pero no con respecto 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.

El dato de que en el artículo 31 de la Constitución española se diga simplemente «todos», sin más especificaciones, nos hace pensar que pueden ser titulares del deber previsto en este artículo tanto los nacionales como los extranjeros. Los

nacionales están vinculados con el Estado por un vínculo de solidaridad política, pero también por un vínculo de solidaridad económica y de solidaridad social; los extranjeros, por el contrario, pueden estar vinculados al Estado solamente por el vínculo de solidaridad económica y social. Visto esto, se debe entender que el mencionado artículo 31 debe ser interpretado en el sentido de que en relación con la tributación de los extranjeros se debe dar un vínculo económico con el territorio español valorable en términos de capacidad contributiva. Sin embargo, aunque existe un deber de solidaridad política de los nacionales con el Estado, esto no quita que el legislador tributario pueda escoger la opción de prescindir del punto de conexión nacionalidad, en base a razones de equidad y efectividad de la norma.

Los Estados no pueden actuar sin autorización en territorio extranjero. Un Estado, por sí mismo, a través de sus propios funcionarios no puede hacer valer su Derecho fuera de sus fronteras, porque éstas delimitan el ámbito de su soberanía territorial. Esto constituye un principio de Derecho Internacional General. Cuando no se respeta esta norma se produce una violación de la soberanía de otro Estado y, así, un ilícito internacional.

En principio, los órganos de un Estado no pueden ejercitar sus potestades tributarias en el territorio de otro Estado. Así, tales órganos no pueden hacer efectivo el Poder Tributario de su Estado fuera de las fronteras territoriales de éste, lo que encontraría una excepción en los casos en que se dé el consentimiento del Estado a la actuación de órganos extranjeros sobre su propio territorio. Esta imposibilidad de actuación tributaria de los Estados en territorio ajeno, con la consiguiente imposibilidad para un Estado de aplicar por sí solo sus normas tributarias en territorio extranjero y así hacer allí efectivas sus pretensiones tributarias, ha hecho necesarios mecanismos internacionales de cooperación entre Estados, especialmente en materia de intercambio de información y en materia de recaudación.

Aunque un Estado no puede ejercitar su poder de imperio en el territorio de otro Estado sin el consentimiento de éste, debemos tener en cuenta que cosa distinta es la posibilidad de una organización internacional de ejercitar su poder en el territorio de los Estados miembros, en base a la atribución de competencias realizada por

éstos a la organización. Y esto sucede en el caso de la Unión Europea.

En aquellos casos en los que un Estado procede a recaudar el crédito tributario de otro Estado, no se produce propiamente una aplicación de Derecho Tributario extranjero. Cuando las autoridades tributarias de un Estado proceden a la recaudación de un crédito tributario extranjero, no realizan una actividad de declaración del Derecho extranjero, sino que solamente analizan si la petición de cooperación formulada por el Estado extranjero respeta los requisitos previstos en el correspondiente tratado o texto normativo internacional, que serán requisitos de forma y de competencia. El crédito tributario extranjero tiene en estos casos para el Estado que coopera el carácter de mero hecho jurídico, que adquiere relevancia jurídica porque existe una norma que le confiere efectos jurídicos en el ordenamiento; se trata de la contenida en el correspondiente convenio internacional, y que, como hemos visto, se convierte en Derecho interno o la contenida en el correspondiente texto normativo de Derecho Comunitario derivado, teniendo el Derecho Comunitario, en principio, efecto directo en los ordenamientos nacionales. Debemos tener en cuenta que las autoridades fiscales de tal Estado no realizan la liquidación del crédito tributario extranjero. La citada actuación del operador jurídico tributario es distinta, pues, de la que realizan los órganos judiciales cuando aplican las normas de Derecho Internacional Privado; las normas de conflicto bilaterales de esta rama del Derecho, hacen que se apliquen normas jurídicas extranjeras. El caso de la recaudación de créditos tributarios extranjeros es, como hemos visto, completamente distinto. De todas formas, con tal recaudación, el Estado titular del crédito tributario ve como éste sea hecho efectivo en territorio extranjero. Pero esto no implica que se pueda decir que ha sido verdaderamente aplicado el Derecho Tributario extranjero.

Los límites analizados en materia de territorialidad en sentido formal del tributo han hecho que los Estados hayan debido establecer entre ellos mecanismos de cooperación en la aplicación de los tributos. Estas formas de cooperación no representan propiamente excepciones a tales límites de la territorialidad del tributo en sentido formal, sino mecanismos para superar estos límites, porque aquí, en estas acciones de cooperación, aunque se realicen tales actividades para favorecer la

pretensión tributaria de un Estado extranjero, el Poder Tributario que se ejercita es el del Estado en que se actúa, porque son los órganos de este Estado los que ejercitan sus potestades y no, en principio, órganos del Estado extranjero. Así se ayudará a conseguir que la pretensión tributaria del Estado extranjero se haga efectiva y que se cumpla lo dispuesto por las leyes tributarias dictadas en base al Poder Tributario de ese Estado extranjero. Aquí un Estado, en base a su Poder Tributario, encarga a sus órganos el ejercicio de sus propias potestades en el desarrollo de las actuaciones para la cooperación, pero esto no significa que un Estado ejercite su Poder Tributario en territorio extranjero. En síntesis, un Estado actúa sobre su propio territorio para ayudar a otro, o sea, que no actúa el Estado extranjero, sino el Estado del territorio donde se desarrollan los actos de cooperación. Cuando existen mecanismos de cooperación internacional en materia de territorialidad en sentido formal, esto no implica que el ejercicio del Poder Tributario de un Estado pueda sobrepasar los límites del territorio del mismo y violar el territorio de otro Estado, sino que significa solamente que existe un mecanismo de cooperación internacional para superar los problemas que derivan del límite general en materia de territorialidad en sentido formal estudiado. Así pues, cuando se ejecutan o ponen en práctica los mecanismos de cooperación en materia de territorialidad en sentido formal, el Poder Tributario estatal que se actúa 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 titular de la pretensión tributaria. Todo esto puede encontrar una excepción en los casos en que se permite que opere en territorio nacional un funcionario público tributario de un Estado extranjero, aunque sea sólo para realizar notificaciones con efectos públicos o inspecciones. Pero, de todas formas, también en estos casos debe existir una intervención del Estado en cuyo territorio se realizan tales actos, en cuanto este Estado debe haber dado su consentimiento a tales actuaciones o a quedar vinculado por las correspondientes normas en que se prevén.

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 otro, y que realice con este fin actos en su propio territorio. Esto se demuestra con los ejemplos

existentes de cooperación entre Estados en este ámbito. Tales ejemplos demuestran que los Estados no se sienten obligados por tal hipotética norma de Derecho Internacional General, norma que no existe. Además, sería contrario al estado actual de evolución del Derecho Internacional y de la Sociedad Internacional considerar cerradas, por el propio Derecho Internacional, vías a la cooperación internacional entre Estados.

A nuestro entender, no existe tampoco un principio de Derecho Internacional General o una costumbre internacional que obliguen a los Estados a cooperar en la aplicación y recaudación de los tributos extranjeros. Si existiese tal norma no serían necesarios los convenios internacionales y otros textos internacionales -piénsese en los textos normativos de Derecho Comunitario derivado- que establecen mecanismos de cooperación en esta materia. Pero se podría también pensar que tales convenios internacionales nacen para dar seguridad jurídica en esta materia, codificando una costumbre internacional que ya existiese en la misma. Pero en la comparación de estos dos argumentos distintos y vista la fuerte caracterización territorial del Derecho Tributario que hemos encontrado en este trabajo, no se puede afirmar que los Estados se sientan obligados por tal hipotética costumbre internacional. Y todavía más, un Estado no podría aceptar siempre los actos tributarios de otro Estado sin cuestionarse ciertos aspectos relativos a los mismos. Así, un Estado debería tener libertad para juzgar y decidir en base a sus propios principios constitucionales y en base a las perspectivas de política socio-económica vigentes en el mismo en el momento en que se debiera ejecutar el crédito tributario extranjero, dado que corresponde a tal Estado determinar los límites en materia de ejecución, sobre todo cuando el montante de ésta debiese ser entregado a un Estado extranjero. Somos, pues, de la opinión de que los Estados deben ser considerados libres -y por tanto no vinculados por un deber de Derecho Internacional General- para desarrollar o no tal cooperación, excepto en el caso en que exista una norma de Derecho Internacional Convencional o de Derecho Comunitario Europeo que imponga tal deber. De todas formas, debemos reconocer que tal cooperación es muy conveniente, deseable y conforme con el espíritu de cooperación que debe darse en

la Sociedad Internacional. Y el hecho de que los Estados no estén obligados a cooperar en esta materia no quita, obviamente, que puedan hacerlo y que sea conveniente que lo hagan. De ahí la necesidad de fortalecer y aumentar los mecanismos de cooperación internacional en materia tributaria. La lucha contra el fraude tributario internacional a través de los paraísos fiscales en cierta medida no ha alcanzado las expectativas que habían generado los instrumentos puestos en marcha por la Unión Europea y la OCDE. Incluso, ante tal dinámica, tampoco parece que el Convenio multilateral de asistencia administrativa en materia fiscal pueda resolver considerablemente el problema, a pesar de las expectativas que también ha generado. Ahora bien, el que no se pueda mantener jurídicamente en puridad de conceptos que exista un principio de Derecho Internacional General que obligue a los Estados a cooperar en materia tributaria cuando no exista convenio internacional al efecto, no quiere decir que a nivel global o mundial pudiesen establecerse desde Naciones Unidas unas líneas de actuación que obligasen en tal sentido, pensando esencialmente en los Estados que son paraísos fiscales, de tal forma que la actuación de los mismos pueda ser considerada contraria al sentir y parecer de dicha organización internacional global, con las consecuencias que ello puede conllevar.

Dada 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, sino en función del rango del texto 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 mismo, 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.

En relación 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. Digamos que las normas del Derecho Internacional General en materia tributaria representarían los parámetros jurídicos esenciales que debe respetar la globalización fiscal y deberíamos comenzar a plantearnos hasta qué punto se debería avanzar en la toma en consideración de la idea de justicia tributaria desde la perspectiva de las relaciones fiscales internacionales, tomando como germen la disciplina europea.

8. Perspectiva doctrinal italiana

La doctrina italiana tradicionalmente ha tenido una especial capacidad para afrontar la conceptualización de la fenomenología tributaria internacional, aplicando la tradición de los grandes pensadores del Derecho Tributario. Ahora bien, con la sobredimensión que ha alcanzado la fiscalidad internacional, ni incluso la doctrina italiana ha sabido mantener el nivel de sus pioneros en la construcción dogmática del Derecho Internacional Tributario, sin perjuicio de, no obstante, haber seguido surgiendo en Italia importantes obras de la misma en este ámbito temático. Es como si cuando una estructura estaba ya muy avanzada, antes de terminarla la atención doctrinal se hubiese dedicado a rellenar simplemente los elementos más visibles de esa estructura aún incompleta. Llega el momento, pues, de retomar esas grandes líneas que abrió la doctrina italiana del Derecho Internacional Tributario en su momento.

Llegados a este punto habría que replantearse si ha llegado el momento de intentar retomar la posible virtualidad de los principios generales del Derecho Internacional en su proyección tributaria y redimensionar el sentido de los mismos.

No solamente en relación a los principios generales del Derecho Internacional Tributario, en su dimensión de delimitador del alcance territorial del poder y de las potestades tributarias y de los problemas conectados a los mismos, sino incluso más allá del Derecho Internacional, a nivel de Derecho Constitucional Tributario, la doctrina italiana prestó especial atención a los principios constitucionales de justicia tributaria en relación a la no residencia *versus* la residencia y a la extranjería *versus* la nacionalidad, lo cual puede ser muy clarificador igualmente en relación no sólo al alcance del poder del Estado frente a otros Estados, sino también al poder del estado en relación a los sujetos vinculados o conectados al mismo de muy distinta forma y en muy distinto grado; en relación a los distintos tipos de contribuyentes, el alcance del poder tributario en relación a los mismos, no se debe analizar sólo desde la perspectiva del Derecho Internacional Tributario, sino también desde la perspectiva del Derecho Constitucional Tributario.

Por ejemplo, con un análisis en profundidad desde las perspectivas apuntadas, seguramente tendríamos que terminar considerando que el poder tributario del Estado ante el traslado de la residencia a un paraíso fiscal, no sólo se podría dar en relación a los sujetos de nacionalidad española, tal y como sucede actualmente, sino que incluso, ni desde la perspectiva del Derecho Internacional, ni desde la perspectiva del Derecho Constitucional, habría inconveniente en que se pudiese establecer también en relación a los extranjeros que han residido en España y, así, en función de ello han estado integrados en nuestra sociedad, con la consiguiente responsabilidad social tributaria que ello conlleva y de la que uno no puede prescindir en el momento en que le interese; otra cosa distinta será la mayor o menor dificultad para hacerlo efectivo.

El análisis de todos esos posibles límites existentes o inexistentes desde la perspectiva del Derecho Internacional o Constitucional Tributario nos puede dar la pauta y los parámetros de hasta dónde se podrían ampliar nuestras leyes tributarias actuales para actuar más rigurosamente contra el fraude fiscal; decimos rigurosamente, no sólo en el sentido de mayor intensidad, sino también en el sentido de un mayor rigor jurídico y dogmático.