

GLOBALIZACIÓN ECONÓMICA Y PODER TRIBUTARIO: ¿HACIA UN NUEVO DERECHO TRIBUTARIO?¹

M.A.Caamaño Anido
J.M.Calderón Carrero

Sumario: I. Introducción. II. Una aproximación en torno a la incidencia de la globalización económica en la configuración del Derecho Tributario. a) Examen de la incidencia de la globalización económica en la configuración actual del sistema tributario y en los principios informadores de la política fiscal. b) La incidencia de la globalización económica en el sistema de fuentes del Derecho Tributario. III. Respuestas y alternativas a los cambios causados por la globalización económica. a) La tendencia actual hacia la "coordinación fiscal". b) Actuales iniciativas de coordinación fiscal: el proyecto OCDE de Competencia Fiscal Perniciosa.

I. INTRODUCCIÓN

Una de las cuestiones que más debate ha suscitado últimamente entre los estudiosos del Derecho tributario de otros países ha sido la de responder al siguiente interrogante: ¿en qué medida la globalización económica afecta a la capacidad de los Estados de establecer y exigir sus impuestos?. Los estudios que se han realizado a este respecto arrojan conclusiones dignas de tenerse en consideración. Así, se ha puesto de manifiesto cómo la globalización no sólo viene limitando de forma sustantiva el poder tributario de los Estados para exigir sus principales impuestos, sino también que en un futuro próximo tal fenómeno podría desencadenar transformaciones sustantivas en los sistemas tributarios que alteren desde el modelo de gestión tributaria hasta los principios sobre los que se erigen tales sistemas.

Este trabajo pretende únicamente contribuir a suscitar este debate en nuestro país, trayendo a colación los principales estudios y construcciones que sobre esta cuestión se han elaborado desde ámbitos académicos y científicos más allá de nuestras fronteras.² Asimismo, no podemos ocultar que el debate sobre los efectos de la globalización económica en el sistema tributario es utilizado en este trabajo para poner de mani-

1 Trabajo financiado con el Proyecto de Investigación correspondiente al Programa General de Investigación de la Xunta de Galicia Código PGIDT00PXI10101PR.

2 La cuestión de la influencia de la globalización económica en el sistema y derecho tributario no ha constituido un tema que haya recabado el interés de la doctrina tributarista española, lo cual se ha dejado sentir en los pocos trabajos publicados a este respecto en nuestro país. Entre los más reseñables cabe destacar el recientemente publicado por SANZ GADEA "Aspectos Internacionales de la Política Fiscal (I, II, y III)", *Impuestos*, tomo I, 2001. Desde una perspectiva parcialmente distinta cabe mencionar los trabajos de LAMAGRANDE, A., "Los desafíos de la Administración tributaria frente a la globalización", *Crónica Tributaria*, nº87, pp.47 y ss.; y del CIAT, *La Tributación en un contexto de Globalización Económica*, IEF, Madrid, 2000.

fiesto señalar un “ensanchamiento” de la relevancia los aspectos internacionales de los tributos dentro de la disciplina tributaria globalmente considerada. La influencia que viene ejerciendo la globalización económica en la política fiscal de los Estados ha provocado una notable internacionalización del Derecho Tributario en su conjunto; probablemente fuera excesivo afirmar que el Derecho Tributario es actualmente un derecho intrínsecamente internacionalizado, pero, a nuestro juicio, resulta evidente la notable influencia que ha recibido del exterior tanto en lo referente a la configuración de determinados aspectos de los impuestos y del sistema tributario en su conjunto, como en lo relativo a los principios ordenadores de la producción legislativa en materia tributaria y en las propias fuentes que actualmente nutren el Derecho Tributario.

II. UNA APROXIMACIÓN EN TORNO A LA INCIDENCIA DE LA GLOBALIZACIÓN ECONÓMICA EN LA CONFIGURACIÓN DEL DERECHO TRIBUTARIO.

a) Examen de la incidencia de la globalización económica en la configuración actual del sistema tributario y en los principios informadores de la política fiscal.

La intensa globalización³ a la que se ven sometidas la mayor parte de las economías nacionales en el momento actual posee importantes implicaciones en el terreno fiscal. Por un lado, la globalización de los procesos de producción económica dificulta en gran medida la determinación de las bases imponibles de las empresas, lo cual obedece a factores tales como la complejidad para identificar el origen de la renta (piénsese, por ejemplo, en procesos de producción en cadena realizados en varios países, en determinadas operaciones de comercio electrónico o en las *global trading operations*), o el amplio margen de maniobra que tienen los contribuyentes integrantes de grupos de empresas multinacionales para transferir bases imponibles de un lugar a otro del mundo (*tax base shifting*).⁴ Por otro lado, la globalización también ha situado la fiscalidad entre los factores que más influencia ejercen sobre los operadores económicos a la hora de tomar decisiones sobre el lugar de localización de sus inversiones financieras y productivas,⁵ circunstancia que ha traído consigo que la política fiscal de los diferentes

3 En relación con el fenómeno de la globalización se viene empleando la definición acuñada por el Fondo Monetario Internacional: “Globalization refers to the growing interdependence of countries worldwide through the increasing volume and variety of cross-border transactions in good and services and of international capital flows, and also through the more rapid and widespread diffusion of technology”. A este respecto UCKMAR considera que tal definición es incompleta puesto que el fenómeno también afecta a las diferentes formas de inversión directa e indirecta en el extranjero (constitución de filiales, sucursales, *joint-ventures*); asimismo, apunta el citado autor que en muchas ocasiones la globalización no se hace visible a través de operaciones internacionales sino transnacionales donde la fabricación de un producto se lleva a cabo en diversas fases productivas realizadas en países distintos (ello acontece, por ejemplo, en los sectores del automóvil, textil o en el de los componentes electrónicos). Vid.: UCKMAR, “Consideraciones sobre globalización económica”, Doc. de trabajo, 32º Asamblea General del CIAT, Brasil, 1998 (citado por Lamagrande, op. Cit. p.50).

4 McLURE, Ch., “Tax Policies for the XXIst Century”, en *Visions of the Tax Systems of the XXIst Century*, Kluwer, Boston, 1997, pp.29-30; DE KAM, F., y CLARK, S., “A World of Taxes: the OECD Reports on Tax Trends”, *Tax Notes International*, vol.16, nº12, 1998, p.954; MINTZ, J., “Is National Tax Policy viable in the Face of Global Competition?”, *Tax Notes International*, vol.19, nº1, 1999, p.100.

5 MINTZ, J., “Is National Tax Policy viable in the Face of Global Competition?”, op. cit. p.100; OECD, *Harmful Tax Competition: an Emerging Global Issue*, OECD, Paris, 1998, paras.20 y ss.

Estados se vea fuertemente condicionada por consideraciones de índole económica (piénsese, por ejemplo, en el proceso de la llamada “desfiscalización de la imposición de las rentas del capital”), de manera que en no pocas ocasiones ciertos principios clásicos y constitucionales de la imposición terminan siendo orillados.⁶ A este respecto, son especialmente ilustrativas las palabras del profesor GARCIA AÑOEROS cuando afirmó que “las consideraciones de competitividad, eficiencia económica y libertad de transacciones y de capitales tienden a configurar el sistema tributario nuestro, y el de los demás países europeos”.⁷

En este sentido, lo que pretendemos poner de relieve no es tanto la incidencia e importancia que actualmente poseen las consideraciones metajurídicas en la configuración de la política fiscal de los Estados, dado que tales consideraciones siempre han formado parte de la misma,⁸ sino el grado de flexibilización y sacrificio que han experimentado determinados principios impositivos clásicos y constitucionales (principios de igualdad/capacidad económica, progresividad, redistribución) como consecuencia de las tensiones a las que somete la globalización a los Estados. Es decir, lo relevante es el *grado de erosión* de tales principios y *las fuerzas* que provocan tal fenómeno, así como las consecuencias que se derivan de todo ello para el sistema y el Derecho Tributario.

Veamos algunos reflejos concretos de estas ideas.

Los Estados han comprobado cómo el establecimiento de elevados tipos de gravamen en relación con rentas o bases imponibles caracterizadas por su elevado grado de movilidad o volatilidad, en determinadas ocasiones y contextos, termina provocando una reacción de los contribuyentes desencadenante del denominado fenómeno de “erosión de bases imponibles”.⁹ Ello ha acontecido especialmente en relación con la imposición del capital y la tributación de los grupos de empresas multinacionales.¹⁰ Los contribuyentes pueden, con cierta facilidad, ocultar al Fisco parte de su renta transfiriéndola a otro Estado, o bien ‘erosionar’ o reducir su base imponible desviando beneficios a otros países manipulando sus estructuras financieras o mediante el empleo de precios de transferencia. A resultas de todo ello, los países con elevados tipos de gravamen para esta clase de rentas pierden recaudación a favor de países con mejor “clima fiscal”;¹¹ este fenómeno se está intensificando merced a la creciente comercialización de

6 OWENS, J., “Emerging issues in tax Reform: the Perspective of an International Bureaucrat”, *Tax Notes International*, vol.15, nº25, 1997, pp.2035-2036, 2054 y 2066; EASON, A., “Taxing International Income”, en *Tax Conversations: Essays in honour of John Head*, Kluwer Law International, London, 1997, pp.417 y ss.; OECD, *Harmful Tax Competition: an Emerging Global Issue*, op. cit. para.23; MINTZ, J., “Is National Tax Policy viable in the Face of Global Tax Competition?”, op. cit. p.100.

7 GARCIA AÑOEROS, J., “Las reformas fiscales”, *REDF*, nº100, 1998, p.531. Al mismo fenómeno se ha referido también el profesor RUIZ GARCIA en el Prólogo a la obra de ALVAREZ BARBEITO, P., *Los rendimientos del Capital en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Cedecs, Barcelona, 1999, pp.24-26; y SANZ GADEA, “Aspectos internacionales de la política fiscal (II)”, *Impuestos*, nº14, 2001, pp.34 y ss.

8 Cfr. NEUMARK, F., *Principios de la Imposición*, IEF, Madrid, 1974.

9 MINTZ, J., “Is National Tax Policy viable in the Face of Global Competition?”, op. cit. p.100; OECD, *Harmful Tax Competition: an Emerging Global Issue*, op. cit. paras.23 y ss.

10 OWENS, J., “Emerging issues in tax Reform: the Perspective of an International Bureaucrat”, op. cit. pp.2037, 2043-2044, 2053-2054; y LODIN, S-O., “What ought to be taxed and what can be taxed: a new International Dilemma”, *Bulletin of International Fiscal Documentation*, May 2000, pp.210 y ss.

11 OECD, *Harmful Tax Competition: an Emerging Global Issue*, op. cit. paras.21 y ss.; KING, M., “Visions of the Tax Systems of the XXIst Century”, en *Visions of the Tax Systems of the XXIst Century*, Kluwer, Boston, 1997, pp.57-61; VANISTENDAEL, F., “Reinventing Source Taxation”, *EC Tax Review*, nº3, 1997, pp.152-161; y MINTZ, J., “Is National Tax Policy viable in the Face of Global Competition?”, op. cit. p.101.

intangibles o determinados servicios financieros *offshore* a través de la red Internet.¹² Estos efectos se han dejado sentir especialmente en relación con la imposición sobre las rentas del capital al tratarse de manifestaciones de capacidad económica especialmente volátiles o susceptibles de “deslocalización”, lo cual ha motivado una fuerte tendencia internacional a reconfigurar el gravamen sobre las mismas de manera que se neutralice tal “volatilidad”. Una de las fórmulas más empleadas la constituye el denominado “*dual income tax*”, que somete a un tipo de gravamen proporcional y reducido las rentas del capital. Ciertamente, éste puede constituir un modelo eficaz a neutralizar el “incentivo” a la deslocalización, pero genera relevantes problemas de constitucionalidad (conflictos con los principios de igualdad y redistribución de la renta) en el Estado de residencia.¹³

En segundo lugar, el tradicional esquema sobre el que operaba el impuesto sobre sociedades se ha visto igualmente erosionado, y ello obedece no sólo al incremento del volumen de operaciones intragrupo que se llevan a cabo actualmente¹⁴ y las posibilidades de “*tax base shifting*” que ello conlleva, sino también merced a que la obtención o producción de rentas cada día está más supeditada a la innovación tecnológica, la cual no está vinculada irremisiblemente al territorio donde está localizada la empresa que se sirve de ella para obtener beneficios.¹⁵ También la “fragmentación de la actividad económica” dentro de los grupos multinacionales, distribuyendo las diferentes funciones entre las diversas entidades integrantes del grupo plantea complejos problemas para determinar el lugar de obtención de la renta y el auténtico titular de la capacidad económica gravada.¹⁶ Esta “desterritorialización de la economía” que va unida a las nuevas fórmulas de organización empresarial, consecuencia de la globalización económica, suscita serias dificultades a la hora de delimitar la estructura del hecho imponible de los impuestos sobre la renta, así como para establecer un eficaz sistema de gestión tributaria.¹⁷

Otro de los factores que ha incidido de forma decisiva en la configuración actual del impuesto sobre sociedades viene dado por el fenómeno de la “competencia fiscal” entre Estados. Una vez suprimidos una serie de obstáculos a la inversión empresarial

12 OWENS, J., “Emerging issues in tax Reform: the Perspective of an International Bureaucrat”, op. cit. pp.2062-2064; LODIN, S-O., “What ought to be taxed and what can be taxed: a new International Dilemma”, op. Cit. pp.215-217; JAMES, S., “The future International Tax Environment”, *The International Tax Journal*, Winter 1999, pp.2-3; y WOLF, M., “Does globalisation render States Impotent?”, *British Tax Review*, nº5, 2000, pp.540-542.

13 BAVILA, “Moving away from global taxation: dual income tax and other forms of taxation”, *European Taxation*, June 2001, pp.211 y ss. De este fenómeno no ha escapado la legislación fiscal española del IRPF, aunque, como ha señalado ALVAREZ BARBEITO, el acercamiento hacia el *dual income tax* no se ha producido en términos tan acusados como en otros países (países nórdicos) (ALVAREZ BARBEITO, P., *Los rendimientos del capital en el IRPF*, Cedecs, Barcelona, 1999, pp.295 y ss).

14 Se viene considerando que alrededor de un sesenta por ciento del comercio mundial tiene lugar entre empresas multinacionales. Vid.: “International Tax Planning and its limits”, en *Report of Experts on Company Taxation*, Commission, Brussels, 1992, p.128; y BECKER, H., “The future of transfer pricing”, *BIFD*, vol.50, nº11/12, 1996, pp.535 y ss.

15 MINTZ, J., “Is National Tax Policy viable in the Face of Global Competition?”, op. cit. p.101.

16 Las posibilidades que en este ámbito brindan las comunicaciones a través de Internet han incrementado el nivel de integración de funciones empresariales y la fragmentación de la actividad económica dentro de los grupos multinacionales. Vid.: DE HOSSON, F., “Multinational enterprises and the development, ownership and licensing of trademarks and tradenames”, *Intertax*, nº11, 1999; y OWENS, J., “Emerging issues in tax Reform: the Perspective of an International Bureaucrat”, op. cit. p.2063.

17 IRISH se ha referido especialmente a las oportunidades de manipulación de precios de transferencia que poseen las multinacionales que operan en diversos países llevando a cabo operaciones intragrupo relativas a servicios o intangibles respecto de los cuales no existe precio de mercado en sentido estricto; tales oportunidades resultan maximizadas debido a la fragmentación interna de los grupos multinacionales (especialización funcional), así como por causa del diferente nivel de control de los precios de transferencia por parte de las distintas administraciones tributarias (IRISH, “The Other Harmful Tax Competition”, *Tax Notes International*, November 2001, pp.905-906). Vid también LAMAGRANDE, “Los desafíos de la Administración tributaria frente a la globalización”, op. Cit. Pp.50 y ss.

transnacional, las empresas sitúan sus sedes y centros de producción en los lugares que consideran más adecuados, teniendo especialmente en cuenta las infraestructuras, la mano de obra y también el régimen tributario.¹⁸ Según algunos estudios empíricos, la mayor parte de las empresas multinacionales ubica geoestratégicamente sus filiales atendiendo a factores no fiscales (mercado, mano de obra, localización de clientes...);¹⁹ no obstante, sí es cierto que en determinados sectores empresariales —nuevas tecnologías y comunicaciones— el “factor fiscal” cobra gran relevancia a la hora de decidir dónde ubicar las filiales. Y también se ha puesto de relieve cómo existen determinadas funciones económicas (v.gr., centros de administración y distribución) donde el factor fiscal se tiene más en cuenta a la hora de ubicar la entidad que las desempeña.²⁰

En este contexto, los Estados han comenzado a competir para atraer a su territorio el mayor número de empresas posible, empleando para ello diversos mecanismos entre los que destacan los “incentivos fiscales” a la inversión empresarial.²¹ El impuesto sobre sociedades, tanto en los países miembros OCDE como en otros que no forman parte de esta organización internacional, ha sufrido una serie de importantes cambios debido precisamente a este factor, pudiendo citarse como aspectos más destacados de su evolución la tendencia a la reducción de tipos de gravamen unida a la ampliación de la base imponible, así como la introducción de una cascada de incentivos fiscales en su mayoría destinados a atraer inversores extranjeros (*production tax havens*).²² Otra consecuencia de este fenómeno estriba en la tendencia creciente a introducir en la legislación del impuesto sobre sociedades medidas tendentes a contrarrestar la competencia fiscal (perniciosa o no) desplegada por otros países (v.gr., el mecanismo de transparencia fiscal internacional o las normas antiemigración de sociedades).²³

18 Vid.: LODIN, S-O., “What ought to be taxed and what can be taxed”, op. Cit. pp.213 y ss.; y DANIELS, A.H., “Sovereign Affairs”, *Intertax*, nº1, 2001, pp.3 y ss.

19 Véase en este sentido el interesante estudio de WUNDER, H., “The effect of International Tax Policy on Business location decisions”, *Tax Notes International*, vol.24, nº13, 2001, pp.1331 y ss. Distintas fueron las conclusiones alcanzadas en un estudio empírico precedente; en concreto, los trabajos de Grubert y Muti concluyen que aproximadamente un 19 por ciento de la inversión directa norteamericana en el extranjero se situaría en un emplazamiento distinto en ausencia de efectos fiscales distorsionadores (GRUBERT/MUTI, “Do taxes influence where US Corporations invest?”, *National Tax Journal*, 53(4), 2000, pp.825-837). Ambos estudios emplean metodologías diferentes. El reciente estudio de los servicios de la Comisión “*Company Taxation in the Internal Market*”, no llega a conclusiones diáfanas a este respecto, limitándose a constatar que la imposición es sólo uno más entre los factores que determinan las decisiones de inversión y de financiación de las empresas (véase la Comunicación de la Comisión, *Hacia un mercado interior sin fronteras fiscales*, COM(2001)582 final, pp.7-8).

20 WILSON, “The role of taxes in location and sourcing decisions”, en *Studies in International Taxation*, University of Chicago, 1993, pp.195-197.

21 ENRICH ha identificado tres factores que explican el intenso uso que vienen haciendo los políticos de los incentivos fiscales. Por un lado, el empleo de incentivos fiscales tiene un “efecto imagen” en el sentido de que hace parecer a los políticos como gestores activos y conectados con la realidad económica. En segundo lugar, resulta más sencillo para los políticos gastar el dinero público por medio de un “incentivo fiscal” que a través de una subvención directa; para poder conceder una subvención primero hay que recaudar los impuestos correspondientes y, además, el proceso de concesión de una subvención es más complejo y, generalmente, sometido a controles más estrictos. En tercer lugar, los empresarios se han acostumbrado tanto a los incentivos fiscales que llevan a cabo sus decisiones de inversión presumiendo que tales incentivos serán concedidos. Vid.: ENRICH, P., “Saving the States from themselves: commerce clause constraints on state tax incentives”, *Harvard Law Review*, vol.116, nº2, 1996, pp.378 y ss.

22 Vid.: AVI-YONAH, R., “Globalisation, tax competition, and the fiscal crisis of the Welfare State”, *Harvard Law Review*, vol.113, nº7, 2000, pp.1575 y ss.

23 Algunos autores han criticado que el Comité Fiscal OCDE en su informe sobre competencia fiscal perniciosa recomiende la introducción de este tipo de cláusulas unilaterales antiabuso por parte de Estados miembros de la OCDE al tiempo que éstos siguen manteniendo e incorporando medidas fiscales de atracción de inversiones extranjeras (v.gr., el régimen de ETVs, la zona ZEC canaria, la exención de la renta empresarial extranjera) que, en algunos casos, articulan instrumentos de competencia fiscal perniciosa. Vid. DE JUAN PEÑALOSA, J.L., “Harmful Tax Competition measures: a critique”, en *2000 World Tax Conference Report*, Canadian Tax Foundation, Toronto, 2000, pp.38: 1-3.

Como resultado de todo ello se ha producido una disminución significativa de la presión fiscal del impuesto sobre sociedades a nivel mundial, aunque, como veremos, existen discrepancias sobre el modo en que se ha producido tal reducción.²⁴ Sin perjuicio de las consecuencias recaudatorias que ello puede ocasionar, los referidos cambios en la estructura del impuesto sobre sociedades también dejan sentir sus efectos en el plano de los principios clásicos de la imposición, con frecuencia insuficientemente respetados.²⁵

En tercer lugar, la globalización económica ha traído consigo una gran movilidad de las personas físicas, lo cual viene dificultando mucho la determinación del país de residencia y, con ello, del gravamen por el impuesto sobre la renta en los distintos países con los que posee “conexiones relevantes” (fuente y residencia).²⁶ Tampoco se pueden ocultar los distintos y graves problemas fiscales (y relativos a la Seguridad Social) que soportan los contribuyentes cuyas empresas les someten a un alto grado de movilidad geográfica.

En cuarto lugar, la globalización económica viene dificultando también la gestión tributaria del IVA. En concreto, el elevado grado de internacionalización de las operaciones de entrega de bienes y prestación de servicios hace difícil en muchas ocasiones determinar el lugar de realización del hecho imponible de este impuesto y, también, su propia base imponible (fáctica).²⁷

En quinto lugar, el crecimiento que ha experimentado el denominado “comercio electrónico (*e-commerce*)” en el marco del propio proceso de globalización económica

24 Algunos economistas han puesto de relieve cómo debido a la competencia fiscal la presión fiscal en concepto de impuesto sobre sociedades en los países miembros OCDE ha disminuido un 25 por ciento desde 1985. Vid. WEINER, J., “The OECD’s forum on Harmful Tax Competition and the new spirit of International cooperation”, en *2000 World Tax Conference Report*, Canadian Tax Foundation, Toronto, 2000, p.37:5; y HEADY, Ch., “The truth about tax burdens”, *OECD Observer*, March 01 2002.

25 Nótese en este sentido que como consecuencia de las limitaciones que impone la competencia fiscal en un contexto de economía globalizada existen determinadas manifestaciones de capacidad económica que los Estados se ven “obligados” a dejar sin someter a imposición. Del mismo modo, tal fenómeno “obliga” a los Estados a establecer un diferente trato fiscal en virtud del origen nacional o foráneo de la renta o del carácter de residente o no del contribuyente. En determinadas ocasiones tales diferencias de trato pueden estar vaciando o erosionando gravemente los principios de generalidad, capacidad económica e igualdad y con ello cuestionando la justicia del “sistema tributario”.

26 MINTZ, J., “Is National Tax Policy viable in the Face of Global Competition?”, op. cit. p.101. Una reacción frente a la “deslocalización” de las personas físicas y entidades que operan transnacionalmente ha sido la de ensanchar hasta extremos, en ocasiones inadmisibles, el concepto de residencia fiscal. El Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE se ha referido también a esta cuestión recientemente: OECD, *Harmful Tax Competition: an Emerging Global Issue*, op. cit. paras.162-165.

27 KING, M., “Visions of the Tax Systems of the XXIst Century”, en *Visions of the Tax Systems of the XXIst Century*, Kluwer, Boston, 1997, pp.57-61; MINTZ, J., “Is National Tax Policy viable in the Face of Global Competition?”, op. cit. p.101. OWENS también se ha referido a esta cuestión pero centrándose en los problemas que plantea la exacción del IVA en relación con las operaciones de comercio electrónico; según el Director del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE el comercio a través de Internet plantea nuevos desafíos para las Administraciones tributarias si desean seguir recaudando un impuesto que en los últimos tiempos viene ganando creciente importancia recaudatoria, dado que Internet amplía las posibilidades de evasión atendiendo a la opacidad del medio, las dificultades para controlar el lugar desde donde realmente se lleva a cabo una prestación de servicios, la localización e identificación de las partes intervinientes en una operación, la recaudación efectiva del gravamen, etc. Existen, según este autor, tres posibles respuestas a este fenómeno: a) mantener la regla del ‘lugar de la prestación’ pero ampliando la definición de establecimiento fijo para comprender a determinadas fuentes o mecanismos tecnológicos necesarios para canalizar determinados servicios; b) cambiar la regla del lugar de la prestación para ciertas categorías de servicios, aplicando la regla del lugar donde el servicio es consumido; y c) requerir a los no residentes que presten servicios en un determinado territorio a que se registren o tengan un representante fiscal en el país del consumidor (OWENS, J., “Emerging issues in tax Reform: the Perspective of an International Bureaucrat”, op. cit. p.2064).

también tendrá un significativo impacto en la capacidad de las Administraciones tributarias para gravar la renta y el consumo, dada la dificultad para controlar la realización de tales operaciones, los problemas para identificar a los contribuyentes que los llevan a cabo y, también, las posibilidades de recaudar tales impuestos cuando el contribuyente reside fuera del territorio del Estado acreedor de la deuda tributaria.²⁸

Como ha puesto de relieve el profesor McLURE, una de las claves esenciales de todo sistema fiscal es la “tecnología de la recaudación”.²⁹ Ésta incluye la capacidad de delimitar la base imponible de cualquier contribuyente y de verificar o comprobar el cumplimiento de sus deberes tributarios. Estos dos principios de “observabilidad” y “verificabilidad” han ido evolucionando de forma relevante a lo largo del tiempo, habiéndose pasado de gravar “teóricas medidas de renta” hacia un gravamen “transaccional” o de operaciones.³⁰ El control de las obligaciones tributarias de los contribuyentes también se viene verificando a través de los distintos registros que dejan los movimientos de dinero, bienes y servicios. Pero todo este esquema puede entrar en crisis con el comercio electrónico, dado que éste permite que se produzca el fenómeno de “desmaterialización de las operaciones económicas”.³¹

J.OWENS, Director del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, también ha abundado en este problema, poniendo de relieve cómo la red Internet ha traído consigo una nueva fórmula de hacer negocios donde están desapareciendo los “intermediarios” (*disintermediation*). Las operaciones económicas internacionales pueden ahora llevarse a cabo directamente entre el operador económico proveedor del bien o prestador del servicio y la persona que lo solicita (*business-to-consumer transactions*) y, además, ha abierto una eficiente ventana al mercado internacional a las pequeñas y medianas empresas, en otros tiempos reservado a las multinacionales. El fenómeno de “desintermediación” económica plantea graves problemas a las Administraciones tributarias, dado que éstas venían sirviéndose de determinado tipo de intermediarios (entidades financieras, determinados profesionales, etc.) como fuente de información y como puntos de apoyo para la gestión del sistema tributario (*taxing points*).³² Autorizadas voces, como la del Director del Comité Fiscal de la OCDE (J.OWENS), han augurado el surgimiento de un nuevo modelo de gestión tributaria para determinadas figuras impositivas como consecuencia de la opacidad que proporciona la red Internet unida al fenómeno de “desintermediación” económica.³³ El comercio electrónico también aporta un ejemplo de cómo en

28 Vid: MINTZ, J., “Is National Tax Policy viable in the Face of Global Competition?”, op. cit. p.101; OWENS, J., “Emerging issues in tax Reform: the Perspective of an International Bureaucrat”, op. cit. pp.2063-2064; y OLIVER CUELLO, R., *La tributación del comercio electrónico*, Tirant lo Blanc, Valencia, 1999. Algunos autores han llegado a cuestionar la posibilidad de mantener el modelo actual de impuestos sobre la renta debido a los problemas que suscita en tal sentido el gravamen de las operaciones de comercio electrónico (LODIN, S-O., “What ought to be taxed and what can be taxed”, op. cit. pp.215 y ss.; y WOLF, M., “Does globalisation render States impotent?”, *British Tax Review*, nº5, 2000, p.541). Otros autores han puesto de relieve cómo la ausencia de fronteras físicas que supone actuar y realizar operaciones en el mundo virtual del comercio electrónico puede traer consigo con relativa facilidad problemas de doble imposición internacional, en la medida en que resultará frecuente que varios Estados reivindiquen o consideren que una operación y/o manifestación de capacidad económica posea una “conexión territorial” con su poder tributario (JAMES, S., “The future international tax environment”, op. cit. p.3).

29 McLURE, Ch., “Tax Policies for the XXIst Century”, op. cit. p.29.

30 KING, M., “Visions of the Tax Systems of the XXIst Century”, en *Visions of the Tax Systems of the XXIst Century*, Kluwer, Boston, 1997, pp.56 y ss.

31 McLURE, Ch., “Tax Policies for the XXIst Century”, op. cit. p.29; KING, M., “Visions of the Tax Systems of the XXIst Century”, op. cit. pp.58-61.

32 IRISH, “The Other Harmful Tax Competition”, op. Cit. Pp.906-907.

33 OWENS, J., “Emerging issues in tax Reform: the Perspective of an International Bureaucrat”, op. cit. pp.2062-2063.

ocasiones son consideraciones de naturaleza extrafiscal las que terminan primando a la hora de “diseñar” la política fiscal; así, las consideraciones de índole económica son las que han influido de forma notable a la hora de configurar la tributación del comercio electrónico, toda vez que el principio neutralidad (no obstaculización) de las operaciones económicas de comercio electrónico viene constituyendo uno de los que más decisivamente vienen incidiendo a la hora de concebir la fiscalidad sobre las mismas.³⁴ La eliminación de distorsiones fiscales que obstaculicen la libre circulación de capitales, personas y mercancías viene constituyendo, por tanto, uno de los principios inspiradores de muchas de las reformas fiscales acometidas en las últimas décadas.³⁵

Todos estos ejemplos evidencian la presión que la globalización económica imprime al desarrollo y configuración de la política fiscal de los Estados³⁶, dificultando también, como hemos visto, la gestión, control y recaudación de los impuestos que más preocupan a los sistemas tributarios occidentales, a saber: los impuestos sobre la renta³⁷ y el IVA.³⁸

Los estudios que se han realizado en los últimos tiempos analizando la evolución de la imposición sobre la renta en las tres últimas décadas revelan varios datos consonantes con las consideraciones apuntadas, siendo especialmente enfáticos en poner en evidencia cómo afectan a la configuración del sistema tributario y a los principios informadores de la política fiscal.

Así, la evolución experimentada en los últimos años por el IRPF ha confirmado su tendencia hacia un “*hybrid/dual individual income tax*” o impuesto sobre la renta de las personas físicas que gravan los rendimientos del capital a un tipo de gravamen proporcional y el resto de rentas a un tipo de gravamen distinto y progresivo.³⁹ También se

34 La OCDE considera que los principios básicos que deben aplicarse al comercio electrónico son los siguientes: a) Neutralidad; b) Eficiencia; c) Seguridad y simplicidad; d) Efectividad y justicia; y e) Flexibilidad. El Comité Fiscal ha enfatizado la necesidad de que los Estados creen un marco fiscal que lejos de obstaculizar el comercio electrónico incentive su “florecimiento” y se adapte en todo caso al desarrollo tecnológico y comercial del mismo. Vid.: OECD, *Taxation and Electronic Commerce*, OECD, Paris, 2001, pp.238 y ss. En este sentido, IRISH ha puesto de relieve cómo el hecho de que haya primado el principio de neutralidad en la configuración de los principios fiscales del comercio electrónico ha generado un desequilibrio en la distribución del poder tributario entre los Estados fuente y residencia (IRISH, “The Other Harmful Tax Competition”, *Tax Notes International*, November 2001, pp.901 y ss.).

35 Cfr. JEFFERY, *The Impact of State Sovereignty on Global Trade and International Taxation*, Kluwer, Boston, 1999, especialmente, pp.3-23.

36 La propia Comisión de la UE se ha referido a esta cuestión en su informe *Política Fiscal en la Unión Europea—Prioridades para los próximos años* (COM(2001)260 final) llegando a afirmar que “las opciones (fiscales) de los Estados miembros no se producen de forma aislada y deben tener en cuenta los aspectos internacionales”; en otro punto de este informe se subraya, asimismo, “la importancia de la dimensión internacional cuando se trata de desarrollar la política fiscal de la UE, aspecto especialmente importante en lo que atañe a los impuestos directos, en los que la globalización ha tenido un impacto considerable” (p.15).

37 Son ilustrativas las palabras de J.OWENS, director del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, referidas a los problemas que presenta en la hora actual la exacción y control del impuesto que grava el ahorro privado de las personas físicas: “the tax base for capital income earned abroad particularly by individuals may degenerate to a voluntary tax because post-return verification is too difficult and too costly (and perhaps promises too little return). Only the scrupulously honest or extremely timid households volunteer tax to the government” (OWENS, J., “Emerging issues in tax Reform: the Perspective of an International Bureaucrat”, op. cit. p.2044).

38 MINTZ, J., “Is National Tax Policy viable in the Face of Global Competition?”, op. cit. p.101.

39 KING, M., “Visions of the Tax Systems of the XXIst Century”, op. cit. p.56; BAVILA, “Moving away from global taxation: dual income tax and other forms of taxation”, op. Cit. Pp.211 y ss.; y RUIZ GARCÍA “Prólogo”, op. Cit. pp.24-26. Recientemente, se ha publicado un estudio económico de carácter empírico que pone de manifiesto la relevante influencia que posee la existencia de altos tipos de gravamen en el IRPF e IP del Estado de la residencia en relación con la inversión de las rentas del capital o ahorro privado en entidades financieras extranjeras; a partir de los años 80 buena parte de los Estados miembros de la

ha confirmado la tendencia hacia la reducción general de tipos de gravamen en el IRPF al tiempo que se “ensancha” la base imponible,⁴⁰ tendencia —también reflejada en el ámbito del impuesto sobre sociedades— que ha sido interpretada por algunos estudiosos como un acercamiento de la imposición sobre la renta a la imposición sobre el consumo.⁴¹

Lo mismo viene aconteciendo en relación con la marcada tendencia desfiscalizadora de las rentas derivadas de inversiones extranjeras en los “países fuente”.⁴² En el mismo sentido ya hemos hecho referencia a la carrera de incentivos fiscales en la que se han visto involucrados la mayoría de los países como consecuencia de la intensificación de la competencia fiscal (perniciosa o no) entre ellos.⁴³ Tal pérdida de ingresos tributarios se ha compensado alterando el reparto de las cargas fiscales (“*the tax mix*”), esto es, incrementando la carga fiscal sobre las rentas del trabajo, el consumo y sobre los bienes y factores de producción que carecen de movilidad o son poco “volátiles” (por ejemplo, los bienes inmuebles).⁴⁴ El IVA y los impuestos sobre consumos específicos han aumentado su peso recaudatorio en el sistema impositivo de la mayoría de los países de la OCDE para compensar la notable reducción de tipos de gravamen operada

OCDE han reducido la imposición sobre este tipo de rentas —muchos de ellos a través del establecimiento de un *dual income tax*— al objeto de reducir los niveles de fraude y evasión fiscal internacional por la vía de eliminar uno de los principales “incentivos” a la inversión en el extranjero; la otra forma de reducir tales niveles de evasión y fraude fiscal internacional es a través del intercambio de información, aunque lo cierto es que este mecanismo todavía no opera en relación con todas las plazas o centros financieros importantes ni tampoco posee la eficacia necesaria para lograr su cometido (vid.: HUIZINGA/NICODEMES, *Are International Deposits tax Driven?*, EU Directorate General For Economic and Financial Affairs, Economic Paper nº152, June 2001. Con todo, lo cierto es que la tendencia prevalente a nivel OCDE y UE consiste en emplear el mecanismo del intercambio de información al objeto de garantizar la exacción efectiva de los impuestos del Estado de residencia; en este orden de cosas se están articulando una serie de iniciativas dirigidas a ampliar el ámbito de aplicación de este mecanismo, así como a maximizar su eficacia (vid.: CALDERON, “El Intercambio de Información entre Administraciones tributarias en un contexto de globalización económica y competencia fiscal perniciosa”, IEF, Madrid, 2002, CT, nº 99). A este respecto, SANZ GADEA se ha mostrado crítico con la propuesta de Directiva sobre Fiscalidad sobre el Ahorro al considerar que no cumple su finalidad debido a que el sistema de intercambio de información no resulta operativo cuando el receptor de la renta es residente de un tercer país y cuando el pago se realiza a una persona jurídica; este autor propone una retención en la fuente lo más cercana posible a la tributación efectiva del beneficio (SANZ GADEA, “Aspectos Internacionales de la Política Fiscal (III)”, *Impuestos*, nº15-16/2001, pp.46-47).

40 OWENS, J., “Emerging issues in tax Reform: the Perspective of an International Bureaucrat”, op. cit. pp.2038-2040.

41 KING, M., “Visions of the Tax Systems of the XXIst Century”, op. cit. p.62. OWENS ha matizado su opinión considerando que esta tendencia de acercamiento del impuesto sobre la renta a un impuesto sobre el consumo se ha manifestado especialmente en relación con la imposición del ahorro o del capital (OWENS, J., “Emerging issues in tax Reform: the Perspective of an International Bureaucrat”, op. cit. p.2039 y 2050).

42 McLURE, Ch., “Tax Policies for the XXIst Century”, op. cit. p.29.

43 AVI-YONAH, R., “Globalisation, tax competition, and the fiscal crisis of the Welfare State”, op. cit. pp.1575 y ss.; y DANIELS, A.H., “Sovereign affairs”, op. cit. pp.3 y ss.

44 DE KAM, F., y CLARK, S., “A World of Taxes: the OECD Reports on Tax Trends”, op. cit. p.936; OWENS, J., “Emerging issues in tax Reform: the Perspective of an International Bureaucrat”, op. cit. pp.2038-2039. Existen estudios empíricos que han evidenciado cómo a medida que la economía de un Estado miembro de la OCDE se hace más abierta, sus impuestos sobre el capital tienden a bajar de forma imparable mientras que la carga fiscal sobre las rentas del trabajo aumentan (vid. AVI-YONAH, R., “Globalisation, tax competition, and the fiscal crisis of the Welfare State”, op. cit. pp.1577 y ss.). Por otro lado, existen diferencias entre los países OCDE a la hora de gravar determinados elementos de riqueza no móviles, de suerte que los impuestos que recaen sobre la propiedad son más bajos en los países europeos que otros países OCDE como EE.UU. (HEADY, “The truth about tax burdens”, op. Cit. p.2).

en el IRPF.⁴⁵ A tal efecto se aprecia una considerable ampliación de la base imponible del impuesto sobre el valor añadido en combinación con una reducción de las exenciones fiscales existentes.⁴⁶

Por lo que se refiere al impuesto sobre sociedades, las últimas estadísticas revelan un descenso significativo en los tipos de gravamen.⁴⁷ En concreto, algunos economistas han puesto de relieve cómo debido a la competencia fiscal los tipos de gravamen del impuesto sobre sociedades en los países miembros OCDE ha disminuído un 25 por ciento desde 1985.⁴⁸ Curiosamente, la recaudación que genera el impuesto sobre sociedades en los países OCDE no ha experimentado una reducción pareja a la sufrida por los tipos de gravamen de tal impuesto, sino que, por el contrario, ha permanecido relativamente estable en las últimas décadas. Algunos autores han tratado de explicar este fenómeno señalando que lo que realmente ha acontecido en los países OCDE es una transformación del impuesto sobre sociedades en el sentido de que ha pasado de gravar a las grandes empresas multinacionales para trasladar el peso del mismo a las entidades residentes que realizan actividades económicas estrictamente internas.⁴⁹ Una tesis alternativa —y bastante interesante— ha tratado de explicar el referido fenómeno partiendo igualmente de la idea de la transformación interna del impuesto sobre sociedades; no obstante, esta segunda tesis considera que tal transformación afecta a la base imponible del impuesto de forma tal que ésta se ha desplazado de los exportadores a los importadores, es decir, abunda en la idea de que la reducción de los tipos del IS se ha focalizado sobre las bases imponibles de las empresas multinacionales ubicadas en los países OCDE (“empresas exportadoras”), de forma tal que la reducción impositiva se ha compensado con una ampliación del gravamen que recae o se proyecta sobre las entidades no residentes que acceden a sus mercados a través de establecimientos permanentes (“empresas importadoras”). En coherencia con ello, los defensores de esta segunda tesis han señalado cómo el fenómeno de la competencia fiscal articulada a través de una reducción generalizada de tipos de gravamen en el IS ha afectado (perjudicado) fundamentalmente a los países en vías de desarrollo y en mucha menor medida a los países desarrollados, debido a que estos últimos poseen la capacidad de articular tal transformación del impuesto sobre sociedades.⁵⁰

45 Algunos autores han puesto de relieve cómo el aumento de la presión fiscal articulada a través del IVA tiende más a compensar la disminución de la carga fiscal operada en relación con el resultante de otros impuestos sobre consumos específicos que la propia bajada de los impuestos sobre la renta. Tal fenómeno refleja la aceptación de la idea de que los impuestos sobre el consumo de base amplia son menos distorsionadores y más efectivos a la hora de recaudar impuestos (HEADY, “The truth about tax burdens”, op. Cit. p.2).

46 OWENS, J., “Emerging issues in tax Reform: the Perspective of an International Bureaucrat”, op. cit. p.2041.

47 DE KAM, F., y CLARK, S., “A World of Taxes: the OECD Reports on Tax Trends”, op. cit. p.937.

48 Vid. WEINER, J., “The OECD’s forum on Harmful Tax Competition and the new spirit of International cooperation”, en *2000 World Tax Conference Report*, Canadian Tax Foundation, Toronto, 2000, p.37:5.

49 Véanse los estudios citados por AVI-YONAH, “Tax Competition and E-Commerce”, *Tax Notes International*, vol.23, nº12, 2001, pp.1396-1397.

50 No obstante, el propio AVI-YONAH ha puesto de relieve cómo el comercio electrónico puede limitar en buena medida la capacidad de los países OCDE para articular el cambio de la base imponible del IS hacia el gravamen de los importadores de bienes en sus mercados, dado que las reglas o principios fiscales que la propia OCDE está delimitando en relación con la fiscalidad del comercio electrónico erosionan significativamente la tributación en la fuente de estas operaciones económicas. El hecho de que la OCDE haya desarrollado con cierta urgencia el proyecto de competencia fiscal perniciosa ha sido interpretado por este autor como una fórmula que trata de limitar el “incentivo” que actualmente poseen las multinacionales para situar sus centros de producción y/o distribución de bienes en “áreas de baja tributación” (vid.: AVI-YONAH, “Tax Competition and E-Commerce”, op. Cit. pp.1395 y ss). Existen autores, sin embargo, que consideran que las nuevas reglas sobre la fiscalidad del comercio electrónico erosionan la imposición en el Estado de la fuente de forma tal que generan un desequilibrio entre los derechos de imposición entre los Estados fuente y los Estados residencia; a estos efectos, se postula una reconfiguración del concepto de establecimiento permanente a efectos del comercio electrónico, de forma que incluya “toda presencia económica (no física) sustancial y estable en el país fuente” y, así, se reequilibren los derechos de imposición entre los Estados fuente y residencia (IRISH, “The Other Harmful Tax Competition”, op. Cit. pp.907 y 909).

Esta marcada tendencia de competencia fiscal entre los Estados no sólo ha afectado a los tipos de gravamen del IS, sino que ha propiciado la introducción de un sinnúmero de “medidas incentivadoras” y “regímenes preferenciales” dirigidas ya a atraer inversiones financieras y empresariales a su territorio,⁵¹ ya a permitir que las empresas ya ubicadas en el mismo puedan competir en igualdad de condiciones fiscales con entidades residentes en los territorios donde las primeras tienen sus mercados.⁵² Por otro lado, la competencia fiscal también ha afectado al IRPF, impuesto que ha experimentado una tendencia “desfiscalizadora” de las parcelas o elementos del mismo que más intensamente se ven afectadas por las tensiones y efectos de la globalización económica.⁵³

En este orden de cosas, resulta reseñable cómo en EE.UU —un país tradicionalmente base de las matrices de buen número de multinacionales— la presión a la que la globalización económica está sometiendo su sistema fiscal está generando un serio debate interno sobre la necesidad imperiosa de cambiar su modelo de impuesto sobre sociedades (basado en el principio de renta mundial combinado con el *tax deferral*) hacia otro que resulte más acorde con el contexto económico actual; en particular, la masiva “emigración fiscal” de matrices norteamericanas hacia países con impuestos sobre sociedades más “eficientes” en términos fiscales está generando intensas presiones internas para que se adopte un sistema “territorial”, cuando menos, para someter a imposición la renta empresarial obtenida en el extranjero;⁵⁴ tales presiones también han tenido por efecto refrenar los intentos por restringir el efecto del *tax deferral* (ampliando, por ejemplo, el ámbito de aplicación de las normas antiferimento: *Subpart F*).⁵⁵

También en el ámbito de la Unión Europea de han dejado sentir este conjunto de efectos conectados de una forma u otra con la globalización económica. A este respecto, se han puesto sobre la mesa varias alternativas⁵⁶ que, teniendo en cuenta las peculiaridades propias del mercado interior, postulan un cambio de modelo en la imposición societaria. Una de estas propuestas se refiere a la instauración de un sistema “formulario global” (*global formulary apportionment*) para someter a imposición a los grupos de

51 Piénsese en el sinnúmero de incentivos fiscales introducidos en el impuesto sobre sociedades al objeto de crear un “clima fiscal” atractivo para el sector empresarial e industrial, los regímenes especiales concebidos para atraer capitales e inversiones extranjeras (vgr., los típicos regímenes holding –ETVs–, los Centros de Coordinación, o los propios Acuerdos previos sobre precios de transferencia). Vid.: OECD, *Harmful Tax Competition: an Emerging Global Issue*, op. cit. paras.21 y ss.; MINTZ, J, “Is National Tax Policy viable in the Face of Global Competition?”, op. cit. p.101; OWENS, J., “Emerging issues in tax Reform: the Perspective of an International Bureaucrat”, op. cit. pp.2053-2055.

52 Según algunos autores esta idea es la que ha propiciado que muchos países de la OCDE, como los Países Bajos, Alemania, España, Australia, Francia o Canadá, hayan introducido en su legislación el método de exención para evitar la doble imposición internacional e intersocietaria en relación con rentas activas o empresariales obtenidas en el extranjero. Vid. VLAANDEREN, “Why exempt foreign business profits?”, *Tax Notes International*, March 11 2002, pp.1095 y ss.

53 En concreto, piénsese en la desfiscalización de los rendimientos del capital mobiliario en el IRPF, la exención por trabajos realizados en el extranjero (art.7.p LIRPF) o las exenciones tributarias de las que disfrutaban determinados contribuyentes no residentes en el IRNR.

54 Vid.: BREWER, F., “Treason or Survival of the Fittest? Dealing with Corporate Expatriation”, *Tax Notes International*, vol.26, nº4, 2002, pp.465 y ss.; y BENSON, D.M., “2001: a Supart F Odissey –From US Treasury Study to Suggestion of Territoriality”, *Tax Notes International*, February 2002, pp.855 y ss.

55 En este sentido debe citarse el reciente estudio elaborado por el Departamento del Tesoro Norteamericano proponiendo la eliminación del *tax deferral*: *The Deferral of Income Earned through US Controlled Corporations. A policy study*, Office of Tax Policy, Department of Treasury, December 2000. Existen también estudios de carácter doctrinal en la misma línea de pensamiento: CLIFTON/PERONI/SHAY, “An alternative view of deferral: considering a proposal to curtail, not expand, deferral”, *Tax Notes International*, January 2000, pp.547 y ss.

56 Vid: LODIN, S-O., “What ought to be taxed and what can be taxed”, op. Cit. pp.213 y ss.; y AVI-YONAH, R., “Globalization, tax competition, and the fiscal crisis of the Welfare State”, op. Cit. pp.1670 y ss.

empresas multinacionales.⁵⁷ La idea del sistema “formulario”, a pesar de haber sido objeto de severas críticas —algunas de ellas desde la perspectiva de los principios impositivos clásicos—, ha recibido un nuevo impulso desde las instituciones comunitarias, por cuanto el estudio de los servicios de la Comisión “*Company Taxation in the Internal Market*” considera que tal sistema constituye un elemento fundamental a fin de activar la propuesta de base imponible consolidada común entre los Estados miembros para gravar a las empresas multinacionales en relación con sus actividades de ámbito europeo. El sistema formulario permitiría distribuir la base imponible consolidada común entre los diversos Estados miembros, de manera que éstos posteriormente aplicarían a la proporción que les es asignada su tipo impositivo nacional.⁵⁸

b) La incidencia de la globalización económica en el sistema de fuentes del Derecho Tributario.

Otra manifestación de la incidencia que posee la globalización económica en la configuración de los actuales “sistemas tributarios” reside en las “nuevas fuentes” que nutren el cuerpo del Derecho Tributario.⁵⁹ La principal característica de estas “nuevas fuentes” es que se configuran, fundamentalmente, siguiendo principios distintos a los principios impositivos clásicos y, por otra parte, son producidas, con carácter general, al margen y sin intervención directa y/o decisiva de los Parlamentos nacionales. Entre las “nuevas fuentes” pueden mencionarse, por su creciente importancia, los convenios de doble imposición,⁶⁰ la “legislación blanda” y los principios elaborados por el Comité

57 Varias han sido las críticas que ha recibido esta alternativa. Así, McLURE ha destacado que este tipo de sistemas “formularios” no someten a imposición la renta efectivamente gravada, ni tampoco grava la renta en el lugar donde ésta se produce, lo cual no deja de plantear problemas en relación con la imposición de empresas que exploten recursos naturales (petróleo); el sistema debe resolver el problema de la localización de la propiedad intangible (patentes, tecnología), dado que este dato resulta determinante en un método formulario al integrarse este componente en la fórmula; finalmente, el citado profesor norteamericano considera que tampoco resulta fácil definir lo que constituirá a estos efectos un “unitary business”; tal definición además, deberá tener alcance internacional para que sea operativa (McLURE, Ch., “Tax Policies for the XXIst Century”, op. cit. pp.42-45). Véase asimismo el informe elaborado por el Comité Asuntos Fiscales de la OCDE donde se exponen las razones que llevan al rechazo del “*global formulary apportionment*” a favor del principio *arm's length*: OECD, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, OECD, Paris, 1995, Chapter 3, paras.58-74.

58 Véase la Comunicación de la Comisión, *Hacia un mercado interior sin fronteras fiscales*, COM(2001)582 final, pp.50 y ss.

59 Vid. STITT, I., “International Tax: Avoiding Parochialism”, *British Tax Review*, nº1, 1997, pp.19 y ss.

60 De conformidad con la Constitución española de 1978 las Cortes deben “autorizar” previamente la conclusión de un CDI por parte del Gobierno para que éste pueda prestar válidamente el consentimiento del Estado para obligarse a través del mismo (arts.94 a 96 CE y arts.154 a 160 Rgl.Congreso y 144 a 147 Rgl.Senado). No obstante, en la práctica lo cierto es que el parlamento español se limita a conceder mecánicamente tal autorización previa del texto del convenio ya negociado sin influir, por tanto, en el contenido del mismo. De esta forma, puede afirmarse que la “autorización previa” sirve, entre otras cosas, para dar cumplida aplicación al principio de reserva de ley en materia tributaria; a este respecto, no podemos menos que señalar que la práctica parlamentaria española es, a nuestro juicio, excesivamente formalista, echándose de menos un enfoque más participativo por parte de las Cortes a la hora de autorizar los CDIs, de forma que el cumplimiento del citado principio se realizara tanto en sentido formal como material. Por otro lado, debe tenerse en consideración que los CDIs contienen una disposición con arreglo a la cual las autoridades competentes de los Estados contratantes pueden llegar a resolver dificultades sobre la aplicación e interpretación del mismo, de tal forma que tal interpretación resulta jurídicamente vinculante, cuando menos, para la Administración tributaria de ambos Estados (para.36 de los comentarios del Comité Fiscal al art.25 del MC OCDE); en este sentido, los procedimientos amistosos del artículo 25.3 de los CDIs, aunque no puede atribuírseles valor normativo, terminan constituyendo importantes fuentes de interpretación y aplicación de tales convenios que se crean al margen de los procedimientos típicamente nacionales, con todos los problemas que ello conlleva (PALAO, “El procedimiento amistoso en los CDIs”, *HPE*, nº16, 1972; VOGEL, *Double Taxation Conventions*, Kluwer, Boston, 1997, Art.25, paras.104-105; y AVERY JONES et al., “The legal nature of the mutual agreement procedure under the OECD Model Convention (1)”, *British Tax Review*, 1979, pp.347-350).

Fiscal OCDE, o algunos de los preceptos de los tratados de la Organización Mundial del Comercio (WTO).⁶¹

Las normas (duras y blandas) emanadas de las instituciones comunitarias,⁶² como el ECOFIN, la Comisión y la propia jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las CEE también constituyen “nuevas fuentes” del Derecho Tributario que presentan rasgos propios que las diferencian de las fuentes tradicionales. Muy en particular debe enfatizarse el impacto que ha tenido y tiene la jurisprudencia del TJCE, toda vez que ésta ha supuesto una revolución extraordinaria de las bases y conceptos sobre los que se asientan los sistemas tributarios nacionales de gravamen de los no residentes y de las inversiones transfronterizas. Como recientemente ha señalado el profesor VANISTENDAEL, la aplicación estricta del principio de no discriminación por razón de la nacionalidad a la legislación nacional de los Estados miembros en materia de impuestos sobre la renta puede dar lugar a la mayor reforma tributaria de los Estados miembros jamás vista.⁶³ Esta refor-

Muy interrelacionados con este mecanismo están los propios acuerdos previos sobre precios de transferencia (APAs) que son negociados por las autoridades competentes de los Estados contratantes y el contribuyente afectado en el marco del artículo 25 de los CDIs. Estos acuerdos constituyen, desde un punto de vista teórico, una suerte de “negocios de fijación de la base imponible” en aplicación de las normas especiales de valoración de las operaciones entre entidades vinculadas (principio de plena concurrencia); no obstante, en la práctica lo cierto es las operaciones de fijación de hechos y de valoración de las operaciones con precios de transferencia no tienen carácter lineal ni responden a criterios unívocos, lo cual permite ciertas desviaciones del principio de plena concurrencia en función del tipo de operaciones, de la estructura de la empresa y grupo multinacional, las funciones y riesgos asumidos, etc. Del mismo modo, no puede ocultarse que en los APAs bilaterales y multilaterales tales desviaciones se hacen más intensas en aras de lograr un reparto de bases imponibles que resulte aceptable para los Estados parte en el mismo; en este sentido, no es de extrañar que algunos autores norteamericanos hayan visto en los APAs el germen de un *Private Tax Law* (OLDMAN/AINSWORTH, “Foreword” a la obra de CALDERON, *Advance Pricing Agreements: a global analysis*, Kluwer, London, 1998, p.xvi).

61 La *World Trade Organization* fue creada en 1994 tras la Ronda de negociaciones comerciales multilaterales de Uruguay; el marco jurídico de tal organización internacionales se fundamenta en los siguientes convenios: el GATT (*General Agreement of Tariffs and Commerce* de 1994); el GATS (*General Agreement on Trade in Services*); y el TRIPS (*Agreement on Trade Related Aspects on Intellectual Property*). Existen diversos aspectos del impuesto sobre sociedades que se han visto especialmente afectados por el GATT. Un buen ejemplo de ello lo constituye el régimen norteamericano de *Foreign Sales Companies*, que tuvo que ser derogado como consecuencia de la aplicación de las disposiciones del GATT; también, los métodos para eliminar la doble imposición resultan afectados por el GATT cuando estén configurados de tal forma que constituyan ayudas a la exportación. Sobre estas cuestiones vid: LUJA, “WTO Agreements versus the EC Fiscal Aid Regime: Impact on direct taxation”, *Intertax*, vol.27, nº6-7, 1999, pp.207 y ss.; ZISCHER-ZENIN, “GATT versus tax treaties? The basic conflict between international taxation methods and the rules and concepts of the GATT” (I y II), *Intertax*, 1989, pp.239-245, 310-315; HARVOOD, “The GATT/DISC Dispute”, *Taxes International*, nº25/81, pp.3 y ss.; VEGA BORREGO, “La interdicción de la discriminación impositiva en la OMC”, *RDFHP*, nº250, 1998, pp.789 y ss.; y CALDERON CARRERO, “La doble imposición internacional y los métodos para su eliminación”, en *Fiscalidad Internacional*, EF, Madrid, 2001, pp.522-523.

62 Las disposiciones de armonización fiscal aprobadas por el ECOFIN UE constituyen auténticas normas jurídicas, pero son elaboradas al margen de los Parlamentos nacionales. No obstante, tratándose de Directivas éstos pueden tener cierta intervención a la hora transponerlas al ordenamiento interno, siempre dentro de los límites marcados por la norma comunitaria; ello no acontece, sin embargo, en relación con los Reglamentos comunitarios (v.gr, el Reglamento CEE nº2913/1992, que aprueba el Código Aduanero Comunitario) (vid.: GARCIA PRATS (2001 II y III): “Incidencia del Derecho Comunitario en la configuración jurídica del Derecho Financiero”, *RDFHP*, nº260 y 261, 2001). A su vez, existen “normas blandas” (v.gr., recomendaciones o códigos de conducta) a nivel comunitario que sí reúnen las características propias de las “backdoor rules”. De hecho, la propia Comisión de la UE, a través de su informe de 23 de mayo de 2001, ha reconocido que la utilización de enfoques no legislativos o “legislación blanda” (*Soft-Law*) podría ser un medio adicional para progresar en el ámbito fiscal; existen ya varios instrumentos comunitarios de *Soft-Law* como el Código de Conducta sobre Fiscalidad empresarial de 1997 o la Recomendación de la Comisión 94/79, sobre tributación de transfronterizos comunitarios. Vid: COMISION UE, *Política Fiscal en la UE—Prioridades para los próximos años*, COM(2001)260 final, pp.21-22.

63 VANISTENDAEL, F., “Tax revolution in Europe: the impact of non-discrimination”, *European Taxation*, vol.40, nº1-2, 2000.

ma fiscal provocada por la jurisprudencia del TJCE presenta unos perfiles muy singulares sobre los que debe llamarse la atención en tanto en cuanto constituye una fuente cada vez más relevante del derecho y sistema tributario de los Estados miembros; así, por un lado, debe ponerse de relieve cómo la articulación de una reforma fiscal de tal magnitud por vía jurisprudencial ha suscitado numerosas cuestiones entre las que destaca su legitimidad democrática;⁶⁴ por otro lado, también debe señalarse cómo el método y forma de razonar que emplea el TJCE cuando examina la compatibilidad con el Derecho comunitario de una norma nacional relativa a los impuestos sobre la renta atiende más a consideraciones de naturaleza económica (las distorsiones económicas y obstáculos creados a las libertades comunitarias) que a los fundamentos estrictamente jurídico-tributarios subyacentes en la norma fiscal objeto del litigio;⁶⁵ tal acercamiento ha sido objeto de diversas críticas por parte de la doctrina, toda vez que algunas de estas decisiones del TJCE han removido los cimientos de los sistemas tributarios de los Estados miembros.⁶⁶

Entre las “nuevas fuentes” quizá la que mayor interés y controversia suscitan, debido a sus singulares características, son las denominadas “*backdoor rules*”. Este tipo de “normas” son producidas sin intervención directa (o autoridad delegada) de los Parlamentos nacionales. Algunas organizaciones internacionales como la OCDE y la OMC, e instituciones internacionales como el Banco Mundial o el Fondo Monetario Internacional, elaboran por sí mismas una serie de reglas, directrices, catálogos de principios, códigos de conducta, etc., con el objeto de establecer o codificar una serie de parámetros uniformes a nivel internacional que tanto los países miembros como los no miembros de tales organizaciones (e instituciones) deben seguir, reformando si es necesario su legislación interna a tal efecto. Ejemplos de este tipo de “*backdoor rules*” lo constituyen los Modelos de Convenio para evitar la doble imposición recomendados por el Comité Fiscal OCDE,⁶⁷ o las directrices sobre precios de transferencia o sobre competencia fiscal perniciosas elaboradas por este mismo Comité, las “40 Recomendaciones” en materia ant blanqueo del *Financial Action Task Force* OCDE, o las propias directrices que utiliza el FMI o el Banco Mundial cuando negocian con los diferentes gobiernos estatales el otorgamiento de créditos internacionales. En el ámbito de la UE el empleo de los instrumentos de *Soft-Law* presenta perfiles propios y problemas específicos.⁶⁸

64 El TJCE esta llevando a cabo una verdadera armonización secundaria en el ámbito fiscal, lo cual no deja de suscitar muchas dudas sobre su legitimidad democrática Vid.: MARTIN JIMENEZ, *Towards Corporate Tax Harmonization in the EU*, Kluwer, Boston, 1999, pp.285 y ss. LEHNER ha criticado duramente la jurisprudencia del TJCE sobre el principio de no discriminación al considerar que el citado tribunal carece de legitimidad para efectuar una interpretación liberal y creativa de las disposiciones del TCE que amplíe tan significativamente el impacto y proyección de tal principio sobre una materia competencia exclusiva de los Estados como es la imposición directa (LEHNER, M., “Limitation of national power of taxation by the fundamental freedoms and non-discrimination clauses of the EC Treaty”, *EC Tax Review*, nº1, 2000, pp.5 y ss.).

65 Tal acercamiento se refleja especialmente en las causas o motivos que el TJCE considera válidos para admitir una restricción fiscal al ejercicio de una libertad fundamental del TCE. Vid. MARTIN JIMENEZ/CALDERON CARRERO, *Imposición Directa y No Discriminación Comunitaria*, Edersa, Madrid, 2000; y GARCIA PRATS, *Imposición directa, no discriminación y derecho comunitario*, Tecnos, 1998, pp.159 y ss.

66 La doctrina internacional no ha escatimado las críticas frente a algunos de los pronunciamientos del TJCE que más eco han tenido: pueden verse, por ejemplo, las vertidas por VEERMEND “The Court of Justice of the EC and Direct taxes. Est-ce la justice est de ce monde?”, *EC Tax Review*, nº2/1996; o las de WILLIAMS, “Asscher: the European Court of Justice and the power to destroy”, *EC Tax Review*, nº1/1997.

67 Se considera que, al menos, existen 1.500 CDIs que siguen los Modelos de Convenio de la OCDE. Vid: HAMMER/OWENS, “Promoting tax competition”, *Tax Notes International*, vol.22, nº11, 2001, p.1302.

68 El *Soft-Law* o “legislación blanda” la integran instrumentos que contienen reglas de conducta que no resultan jurídicamente obligatorias para sus destinatarios pero que están concebidos para desplegar efectos jurídicos tales como influenciar la conducta de los Estados miembros, instituciones europeas o los particulares afectados (v.gr., “recomendaciones”, “comunicaciones”, “códigos de conducta”). El *Soft-Law* constituye una fórmula que permite a la Comisión “sortear” el procedimiento legislativo establecido en los

Ciertamente, en el contexto actual de globalización económica cada vez con mayor frecuencia e intensidad los diferentes Estados se ven obligados a reformar su ordenamiento siguiendo las *backdoor rules*, dado que en caso contrario pueden sufrir determinado tipo de “contramedidas” por parte de las organizaciones e instituciones que las han dictado, como por ejemplo, la inclusión en una “lista negra” (*blacklisting*), sanciones económicas, obstaculización de las operaciones con el país incumplidor por parte de un bloque de países que establecen legislación a tal efecto (vgr., “contramedidas” fiscales como la propuestas por el Comité Fiscal OCDE en relación con los países que figuran en su lista negra), o simplemente la suspensión de los pagos de un crédito internacional.

Los principales problemas que suscita el uso de este tipo de “normas” derivan de la forma en que son producidas y los medios para dotarlas de “coercibilidad”. En relación con su forma de producción cabe apuntar que no son elaboradas por un Parlamento nacional, sino por representantes de Estados miembros ante una organización internacional (generalmente, funcionarios de las diferentes Administraciones nacionales) y, por tanto, no gozan de la legitimidad, posibilidades de debate, publicidad y transparencia que ostentan las “fuentes normativas clásicas”. Por otro lado, los Estados y demás sujetos afectados por tales reglas tienen pocos medios para intervenir y participar en la elaboración de tales “normas”, como también poseen escasos mecanismos que permitan su “control de legalidad internacional” o su coerción. Probablemente, este conjunto de factores haya contribuido a que las *backdoor rules* tengan, por un lado, un carácter “cerrado” al constituir un instrumento a través del que se articula el punto de vista de los Estados miembros de la organización internacional que las elabora, y, por otro lado, un enfoque marcadamente administrativo al maximizar la visión que de las diferentes cuestiones abordadas se tiene desde las Administraciones de los Estados miembros de la organización internacional. Estos dos caracteres no dejan de plantear graves problemas, en la medida en que el enfoque de estas normas será, generalmente, parcial y su contenido resultará frecuentemente desequilibrado al haberse minimizado los intereses y derechos de las demás personas afectadas por las normas así elaboradas (vgr., contribuyentes).

Así, por ejemplo, tomando el caso del Comité Fiscal OCDE, se han alzado voces que han criticado duramente sus trabajos al propiciar una evolución y desarrollo del Derecho Tributario Internacional que no ha tenido en cuenta en medida suficiente los derechos de los contribuyentes.⁶⁹ Es más, no sólo es que la “normativa blanda” que pro-

Tratados para armonizar la fiscalidad empresarial; en este sentido, lo cierto es que en algunas ocasiones (v.gr., el Código de Conducta sobre fiscalidad empresarial de 1 de diciembre de 1997) la Comisión ha empleado la “legislación blanda” como una “puerta de atrás” para llevar a cabo la armonización fiscal (empleando las competencias que posee en materia de Ayudas de Estados para forzar la aplicación efectiva del Código de Conducta). Es el efecto conocido como la “paradoja del *Soft-Law*”: “aunque el principio de subsidiariedad fue introducido en el TCE para reducir la intensidad de la acción comunitaria en determinadas materias, tal inclusión en la práctica parece haber conducido a que cuando las instituciones comunitarias emprenden su acción es altamente discrecional o arbitraria y sólo puede ser sujeta con muchas dificultades a control. Así, en la práctica la <paradoja de la subsidiariedad> puede tener como consecuencia el aumento de la producción normativa de la Comisión sin que medie el control por parte del Consejo. En otras palabras, existe un riesgo de que la Comisión emplee el principio de subsidiariedad para sortear el procedimiento legislativo y producir *soft-law* que nunca hubiera podido producirse como *hard-law* porque el Consejo se hubiera opuesto a tal regulación”. Otros inconvenientes que se han apuntado respecto al uso del *Soft-Law* en el ámbito de la imposición directa son, por un lado, la falta de control de los abusos que pueda cometer la Comisión en el empleo de esta técnica; y, por otro, el hecho de que la “legislación blanda” emanada de la Comisión es un producto exclusivo de los funcionarios de la Comisión y de su acercamiento a un determinado problema (*minoritarian bias*: déficit democrático e imperfecciones técnicas). También debe apuntarse el riesgo de que determinados instrumentos de *Soft-Law* sean asumidos por el TJCE a través de su jurisprudencia progresiva, de forma que una “legislación blanda” que articula los intereses comunitarios tal y como los concibe la Comisión termina convirtiéndose en una “norma obligatoria” (*hard-law*) para todos los Estados miembros. Cfr. MARTIN JIMENEZ, *Towards Corporate Tax Harmonization in the EU*, op. Cit. pp.299-315.

69 PIRES, “Quo Vadis International Tax Law?”, *Intertax*, nº12, 2001, pp.394-395.

duce el Comité Fiscal sea materialmente poco garantista o tenga presente en escasa medida los intereses y posición de los sujetos afectados por la misma, sino que, además, formalmente tal normativa es producida de forma dudosamente compatible con el principio de seguridad jurídica.⁷⁰ Siguiendo con el caso de la OCDE que tomamos a efectos ejemplificativos, también se ha cuestionado el propio papel de la OCDE (su Comité Fiscal) como principal foro de creación de principios fiscales de validez universal al considerar que tales principios únicamente tienen en cuenta los intereses de los Estados miembros de esta organización internacional, de manera que a la perspectiva, posición e intereses de los países no miembros no se le ha prestado suficiente atención.⁷¹ La idea de que la OCDE constituye una suerte de “cartel” de los países ricos o desarrollados frente a los países en vías de desarrollo ha erosionado en cierta medida el pretendido carácter universal de los principios de fiscalidad internacional emanados de la misma,⁷²

70 Como se sabe, muchos de los cambios sustantivos que introduce el Comité Fiscal OCDE en el Modelo de Convenio para eliminar la doble imposición sobre la renta y el patrimonio se introducen a través de los comentarios a los diferentes preceptos del mismo sin que se modifique simultáneamente el texto del artículo afectado. A través de esta técnica se pretende que tales cambios sean tenidos como meras clarificaciones del modelo de convenio de manera que deben ser tenidas en cuenta con carácter retroactivo en relación con la aplicación de los CDIs concluidos con anterioridad. Sin perjuicio de que en algunos casos las actualizaciones de los comentarios al MC OCDE instrumenten auténticas aclaraciones de un precepto del modelo, lo cierto es que, como regla, articulan verdaderas modificaciones de su alcance y contenido, de manera que la técnica empleada por el Comité Fiscal genera confusión en los contribuyentes y en las propias administraciones tributarias que ven alterado el alcance de un precepto que llevan interpretando y aplicando de una determinada forma desde su entrada en vigor y, por otro lado, genera una gran inseguridad jurídica que, en algunos casos, puede llegar a contravenir el principio de seguridad jurídica e irretroactividad previsto en nuestra Constitución (art.9.3 CE).

Nuestros tribunales, sin embargo, no han percibido todavía los graves problemas que encierra esta técnica de la “interpretación dinámica” de los CDIs, toda vez que existen varios pronunciamientos que lejos de rechazar su aplicación la han confirmado (RTEAC de 26 de mayo de 2000, JT 2000, Ar.1238; véanse las críticas de CALDERON, “La tributación de los artistas (y deportistas) no residentes en el marco de los convenios de doble imposición”, *Carta Tributaria*, nº14/2001); por su parte, la DGT también ha tomado posición en favor de una interpretación dinámica de los CDIs “conforme al espíritu de los nuevos comentarios, aunque las disposiciones de tales convenios no recogieran todavía los términos más precisos de los convenios modelo precedentes”, lo cual se ha justificado afirmando que “dichos cambios o adiciones reflejan el consenso de los países miembros de la OCDE sobre la interpretación adecuada de las disposiciones existentes y su aplicación a supuestos determinados” (RDGT de 12 de Noviembre de 2001, *RCT*, nº227, pp.116-118).

La doctrina internacional se ha mostrado muy crítica con la interpretación dinámica que trata de imponer el Comité Fiscal OCDE. Así, LANG ha puesto de relieve los conflictos constitucionales que suscita la interpretación dinámica, en la medida en que permite que los CDIs concluidos por los Estados sean “modificados” con posterioridad al margen de los procedimientos constitucionalmente establecidos y por autoridades administrativas que no son parte en tales convenios. Este autor, desde un ángulo distinto, también ha señalado cómo esta técnica de interpretación dinámica genera un déficit de seguridad jurídica y certeza en la utilización del MC OCDE como fuente interpretativa debido a que termina ocasionando una “fragmentación jurídica” dado que cada CDI debe interpretarse, como regla, a la luz de la específica versión del MC OCDE utilizada en el momento de su conclusión (LANG, M., “Later commentaries of the OECD Committee on Fiscal Affairs, not to affect the interpretation of previously concluded tax treaties”, *Intertax*, vol.25, nº1, 1997, pp.7-9). En parecidos términos ya se había pronunciado AULT, enfatizando los límites a la interpretación dinámica (AULT, “The role of the OECD commentaries in the interpretation of tax treaties”, *Intertax*, nº4, 1994, pp.147-148). Recientemente, las críticas de la doctrina han vuelto a arrear en relación esta técnica cuando el Comité Fiscal OCDE ha tratado de valerse de la misma a efectos de establecer la compatibilidad de determinadas cláusulas antiabuso internas (v.gr., TFI) con los CDIs concluidos con anterioridad a la existencia de las mismas (vid, por todos, MARTIN JIMENEZ, “Las medidas antielusivas/antiabuso internas y los convenios para la eliminación de la doble imposición”, (en prensa)).

71 Como ha afirmado gráficamente HORNER “The OECD likes to claim that it develops the ‘rules of the game’ but unfortunately not all the players are at the table” (HORNER, F., “Do we need an international tax organization?”, *Tax Notes International*, vol.24, nº2, 2001, p.182).

72 Vid.: ZAGARIS, B., “The assault on low tax jurisdictions: a call for balance and debate”, *Tax Management International Journal*, vol.28, 1999, pp.474-500; y MITCHEL, D., “Center for Freedom and prosperity praises US Administration’s policy toward OECD’s Harmful tax initiative”, *Tax Notes International*, vol.22, nº21, 2001, pp.2621 y ss.

aunque lo cierto es que la citada organización internacional está emprendiendo algunas iniciativas dirigidas a integrar en el foro OCDE a los países no miembros, entre las cuales hoy es obligado citar la reciente (13 de marzo de 2002) propuesta conjunta del FMI, la OCDE y el Banco Mundial para establecer un foro permanente para el “Desarrollo de un diálogo internacional sobre Tributación”.⁷³

Con todo, no puede dejar de señalarse la importante contribución que algunas de estas “backdoor rules” han tenido en el ámbito tributario —así como en muchos otros— a la hora de resolver numerosos problemas y desafíos planteados por la globalización económica.⁷⁴ En este sentido, tampoco puede dejar de señalarse la creciente importancia que poseen estas “nuevas fuentes” en la configuración de Derecho Tributario actual, por cuanto cada vez existen más problemas que hay que resolver ineludiblemente a escala global y cada vez es mayor el papel que juegan a este respecto organizaciones internacionales como la OCDE.⁷⁵

III) RESPUESTAS Y ALTERNATIVAS A LOS CAMBIOS CAUSADOS POR LA GLOBALIZACIÓN ECONÓMICA.

a) La tendencia actual hacia la “coordinación fiscal”.

Todo este conjunto de problemas ha sido objeto de estudio a lo largo de los últimos años. Las conclusiones de los distintos estudios ofrecen un abanico de posibles reacciones o respuestas de los Estados frente a esta situación. Varias han sido las propuestas formuladas. De hecho, éstas han ido desde aislarse de la globalización (*The Island Mentality*), la reducción del Estado, la modificación del reparto tradicional de las cargas fiscales (*Changing the Tax Mix*), hasta la coordinación global de políticas fiscales.⁷⁶

73 OECD, *Developing the International Dialogue on Taxation*, March 13, 2002, publicado en la página web de la OCDE. Este foro no pretende crear derecho tributario sustantivo de carácter vinculante sino llegar a adoptar posiciones comunes (¿coordinación fiscal?) sobre las principales cuestiones de fiscalidad nacional e internacional que suscita la globalización económica. Se pretende que la ONU termine participando en este foro global.

74 Sobre esta cuestión, vid.: ROSE/PAGE, *Lawmaking through the Backdoor*, European Policy Forum, London, 2001; STITT, I., “International Tax: avoiding parochialism”, op. Cit. pp.24 y ss.; y ZAGARIS, B., “Initiatives by OECD, Financial Action Task Force on money laundering at critical junctures”, *Tax Notes International*, vol.22, nº25, 2001, pp.3092 y ss.

75 En este sentido, algunos autores han puesto de relieve los problemas que, en ocasiones, se plantean cuando varias organizaciones internacionales reivindican un papel prevalente en relación con una determinada materia (vgr, normativa antiblanqueo). Vid. MORRIS/TOSTI, “The coming Anticlimax: review of the OECD/FATF Initiatives”, *Tax Notes International*, vol.22, nº26, 2001, pp.3284 y ss.; y ZAGARIS, B., “IFA Panelists discuss ethics regulations for international tax practice”, *Tax Notes International*, vol.23, nº1, 2001, pp.70 y ss. La Comisión UE parece haber deparado en este tipo de conflictos y en su informe de 23 de mayo de 2001 ha hecho una llamada a la coordinación entre las iniciativas fiscales lideradas por la OCDE y las articuladas desde ámbitos comunitarios (Vid: COMISION UE, *Política Fiscal en la UE—Prioridades para los próximos años*, COM(2001)260 final, pp.15-16). En este mismo sentido, desde la OCDE, F.Horner, responsable del proyecto de competencia fiscal, ha puesto de relieve cómo la pervivencia de la OCDE como “tax policy forum” a nivel internacional dependerá en buena medida de la capacidad de esta organización internacional a la hora de integrar en la misma a los países en vías de desarrollo, y, asimismo, también podría convertirse en un *global policy forum* donde estos países harían oír su voz, de manera que podría así reemplazar la función que viene desempeñando la OCDE o interferir en sus trabajos (vid.: HORNER, “Do we need an international tax organization?”, op. Cit. pp.179 y ss.).

76 MINTZ, J., “Is National Tax Policy viable in the Face of Global Competition?”, op. cit. pp.102-103; OWENS, “Taxation in a global environment”, *OECD Observer*, March 01 2002, pp.1-3; AVI-YONAH, R., “Globalisation, tax competition, and the fiscal crisis of the Welfare State”, op. cit. pp.1573 y ss.; y WOLF, M., “Does the globalisation render the States impotent?”, op. cit. pp.537 y ss.

En realidad, tan solo las dos últimas propuestas se acercan de forma realista al problema.⁷⁷ La alteración del reparto tradicional de las cargas fiscales mediante la modificación de la estructura del sistema tributario ya no puede considerarse una cuestión teórica, sino que es un fenómeno que, como ya hemos apuntado, se viene manifestando desde hace algún tiempo y, probablemente, constituya una tendencia que sólo ha comenzado a exteriorizarse.⁷⁸ No obstante, los cambios en la estructura del sistema fiscal —particularmente la deriva hacia una imposición sobre el consumo— presenta ciertos límites, concretamente se ha señalado que, junto a las objeciones técnicas y teóricas que tal opción fiscal suscita, existen “condicionantes” socio-políticos y principios constitucionales (v.gr, principios de progresividad y redistribución) que limitan en cierta medida la profundización en tal modelo fiscal.⁷⁹

El acercamiento más novedoso y desafiante, probablemente, lo integre la propuesta de coordinación de políticas fiscales a nivel internacional. Tal coordinación se postula en relación con los impuestos sobre la renta y el IVA; se entiende que ha llegado el momento en que los Estados deben llegar a acuerdos multilaterales que coordinen a nivel internacional la exacción de este tipo de impuestos, si quieren seguir sometiendo a imposición de forma efectiva los hechos imposables definidos por las leyes de tales impuestos. Esta coordinación, lógicamente, conlleva una relevante pérdida de soberanía fiscal a la hora de configurar tales gravámenes, pero tal pérdida se considera preferible al mantenimiento de impuestos que sólo graven efectivamente una parte de la capacidad económica contemplada en su hecho imponible, con todo lo que ello conlleva.⁸⁰ La “coordinación de impuestos” y la progresiva conformación de “*global taxes*” no sólo goza del apoyo de un importante sector de la doctrina internacional, sino que, además, ha recibido en los últimos tiempos un significativo impulso por parte del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE a través de su proyecto sobre competencia fiscal pernicioso.⁸¹ En este sentido, resulta relevante señalar cómo tal tendencia de coordinación o

77 MINTZ, J, “Is National Tax Policy viable in the Face of Global Competition?”, op. cit. pp.102-103.

78 J.OWENS considera poco probable una vuelta al esquema de tributación anterior a la reforma fiscal operada a partir de la década de los ochenta. Por el contrario, considera probable una consolidación de un impuesto sobre la renta que grave el ahorro o el capital a tipos proporcionales, o bien acercándolo a un impuesto sobre el consumo; también se muestra partidario del fortalecimiento de la imposición sobre el consumo (desfiscalización) y, especialmente, del incremento de la presión fiscal sobre consumos específicos (bienes y servicios de ‘lujo’), así como sobre el incremento de los gravámenes sobre manifestaciones de riqueza no volátiles, como los inmuebles, el patrimonio y los impuestos sobre sucesiones. Por otro lado, se muestra partidario de introducir impuestos medioambientales para compensar la caída de la recaudación motivada por la desfiscalización de los impuestos sobre la renta y por el incremento de los niveles de evasión y fraude derivados de la globalización económica, aunque considera que no debe afectarse su ‘producto’ a fines ambientales (OWENS, J., “Emerging issues in tax Reform: the Perspective of an International Bureaucrat”, op. cit. pp.2059-2060). En parecidos términos se ha pronunciado LODIN, S-O., “What ought to be taxed and what can be taxed”, op. cit.pp.210 y ss. Otros autores consideran que la reducción de la presión fiscal en concepto de impuesto sobre la renta constituirá una tendencia que se mantendrá en el futuro, de suerte que los Estados, en principio, deberían evolucionar hacia un modelo impositivo más eficiente en términos tanto de control del fraude fiscal como del propio gasto público (HEADY, “The truth about tax burdens”, op. Cit. p.4).

79 AVI-YONAH, R., “Globalisation, tax competition, and the fiscal crisis of the Welfare State”, op. cit. pp.1576 y ss.

80 Vid.: MINTZ, J, “Is National Tax Policy viable in the Face of Global Competition?”, op. cit. pp.104-105.

81 El Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE ha incidido recientemente en la necesidad de la coordinación internacional en la lucha contra la “competencia fiscal perniciosa”; con la globalización económica este fenómeno ha alcanzado unas dimensiones que resulta necesario establecer medidas unilaterales e internacionales para combatirlo; el citado Comité ha puesto de relieve, no obstante, que el conjunto de medidas recomendadas, las cuales conllevan una cierta coordinación fiscal entre Estados, únicamente tratan de dar respuesta a los problemas más acuciantes que plantea la “competencia fiscal perniciosa” en el sector financiero y de servicios relacionados con el mismo; ello no quiere decir que se desconozcan o carezcan de importancia el conjunto de cuestiones que igualmente plantea tal fenómeno en relación con el sector empresarial,

de conformación de “*global taxes*” termina reflejándose no sólo en el plano estrictamente nacional sino también en otros planos “supranacionales”; así es como entendemos la confluencia que viene articulándose entre la propia OCDE y las instituciones comunitarias en lo relativo al establecimiento de determinados principios impositivos; así, no deja de ser relevante que las instituciones comunitarias (Ecofin, Comisión y el propio TJCE) se hayan referido a la necesidad de que la normativa fiscal comunitaria siga en la medida de lo posible los principios fiscales internacionales elaborados en el seno de la OCDE; ello ha acontecido, por ejemplo, en materia de precios de transferencia o en la fiscalidad del comercio electrónico;⁸² no obstante, no se puede ocultar que en otras ocasiones las propias singularidades de la UE y del mercado interior requieren una “adaptación” de los principios OCDE al ámbito comunitario.

Ciertamente, la alternativa representada por la propuesta de “coordinación fiscal” es la que parece tener más visos de prosperar y obtener los resultados deseados. La idea de la “coordinación fiscal” parte de una “actualización” de la concepción del Estado dentro de la Comunidad internacional.⁸³ Se parte de la base de que la globalización ha limitado considerablemente el poder de los Estados como entes autónomos e independientes que se relacionan entre sí en un plano de igualdad con los demás Estados. En el momento presente los Estados ya no son tan autónomos e independientes a la hora de establecer una determinada política fiscal o dotar al sistema tributario de una concreta configuración.⁸⁴ La interdependencia económica resultado de la globalización ha limitado en buena medida la “soberanía” estatal afectando especialmente a una de sus principales manifestaciones, a saber: el poder tributario.⁸⁵ Buena muestra de ello la encontramos en las, ya referidas, graves dificultades que tienen los países miembros de la OCDE para gravar determinadas manifestaciones de capacidad económica (v.gr., las rentas del capital mobiliario en el IRPF, rentas empresariales en el IS, el consumo puesto de manifiesto en operaciones de comercio electrónico).⁸⁶ Y es que, como ya señala-

sino que sólo se ha pospuesto su estudio. Vid: OECD, *Harmful Tax Competition: an Emerging Global Issue*, op. cit. paras.17-18 y 85 y ss.; OWENS, J., “Emerging issues in tax Reform: the Perspective of an International Bureaucrat”, op. cit. pp.2053-2056, 2067-2068. Este último autor ha puesto especial énfasis en la insuficiencia de las medidas unilaterales que se puedan establecer para contrarrestar la competencia fiscal perniciosa, abundando en la necesidad de que sólo a través de medidas coordinadas a nivel internacional puede afrontarse el citado fenómeno.

82 La reciente Directiva de IVA y Comercio electrónico, aprobada en mayo de 2002, enfatiza esta confluencia con los principios elaborados en el seno de la OCDE sobre fiscalidad del comercio electrónico. Véase, así el documento “VAT: Comisión welcomes Council adoption of rules of VAT to electronically delivered services” (IP/02/673).

83 Vid: PICCIOTTO, S., “The State as a Legal Fiction”, en *Offshore Finance Centres and Tax Havens*, MacMillan, London, 1999, pp.45 y ss.; LODIN, S-O., “What ought to be taxed and what can be taxed”, op. Cit pp.210 y ss.; OWENS, J., “Tax Administration in the Millenium”, *Tax Notes International*, vol.20, nº1, 2000, pp.96-98; y JEFFERY, R., *The Impact of State Sovereignty on Global Trade and International Taxation*, Kluwer, Deventer, 1999, especialmente, pp.15 y ss.

84 Sobre esta cuestión, vid. JEFFERY, *The Impact of State Sovereignty on Global Trade and International Taxation*, op. Cit. pp.170-171..

85 A este respecto, DEL GIUDICE ya señaló “una de las consecuencias más significativas de las mudanzas económicas y financieras, de las cuales hay señales claras, es que el Estado-Nación tiene dificultades crecientes para captar los recursos necesarios para su funcionamiento y, también, que sólo de manera limitada puede ejercitar la función de redistribución-solidaridad que, ya en la Edad Moderna, ha constituido la justificación fundamental del título político y moral, para aplicar impuestos. Por esta razón, la política fiscal tradicional se hace cada vez menos sostenible, y la conservación y la adopción de la técnica impositiva clásica y de sus premisas ideológicas, política y socialmente parecen menos justificables” (DEL GIUDICE, “La cooperación internacional entre las Administraciones tributarias en un contexto de Globalización”, en 32º Asamblea del CIAT, Brasil, 1998).

86 Vid: WOLF, M., “Does the globalisation render the States impotent?”, op. Cit. pp.537 y ss.; JAMES, S., “The future international tax environment”, op. Cit. pp.5 y ss.; AVI-YONAH, R., “Globalisation, tax competition, and the fiscal crisis of the Welfare State”, op. Cit. pp.1575 y ss.; y TANZI/ZEE, “Taxation in a Borderless World: the role of the information exchange”, *Intertax*, vol.28, nº2, 2000, pp.58 y ss.

mos anteriormente, la globalización económica no sólo ha dificultado enormemente la efectiva exacción y control de los principales impuestos integrantes de los sistemas tributarios de la mayor parte de los países; también ha generado e introducido otras distorsiones relevantes en el núcleo del sistema tributario, a saber: por un lado, ha traído consigo la denominada alteración de la estructura y composición del sistema fiscal (*the tax mix*)⁸⁷ y, por otro lado, ha erosionado de forma importante los principios impositivos tradicionales (principios de generalidad, igualdad, capacidad económica, y progresividad), haciendo pivotar la construcción de algunos de los más importantes impuestos del sistema sobre los principios de practicabilidad y eficiencia económica. Hasta tal punto ello es así que algunos autores han calificado de “*fiscal degeneration*” al fenómeno con arreglo al cual la mayoría de las reformas tributarias se llevan a cabo atendiendo a criterios y motivaciones extraños a los de “política fiscal”;⁸⁸ otros autores, sin embargo, se han referido a este mismo fenómeno postulando una evolución de algunos de los principios de justicia del ordenamiento tributario; así, algún autor lejos de proponer un “retorno” o “revigorización” de los principios impositivos clásicos postula una evolución (más bien la “transformación”) del principio de “capacidad de pago” (*ability to pay*) hacia un principio de “capacidad económica gravable” (*economic taxable capacity*).⁸⁹

A través de la “coordinación fiscal” lo que se pretende, precisamente, es frenar los efectos que acabamos de apuntar y sentar las bases para que los Estados puedan seguir exaccionando sus impuestos más importantes, preservando al mismo tiempo el respeto a los principios impositivos clásicos en unos niveles aceptables.⁹⁰ Asimismo, se ha visto en la “coordinación fiscal” la vía para eliminar a escala global fenómenos diferentes como las dobles imposiciones, el denominado “*tax arbitrage*”, los altos niveles de fraude y evasión fiscal internacional,⁹¹ la competencia fiscal perniciosa, así como

87 Algunos autores, sin embargo, han advertido la existencia de límites de carácter político y económico a la hora de trasladar una mayor carga fiscal sobre las manifestaciones de capacidad económica inmóviles o controlables (vgr, las rentas del trabajo o procedentes de bienes inmuebles); en presencia de tales límites la reacción desplegada por los gobiernos es la reducción del sector público y del Estado del Bienestar (*the safety net*). Vid. AVI-YONAH, R., “Globalization, tax competition, and the fiscal crisis of the Welfare State”, op. Cit. pp.1576 y ss.

88 OWENS, J., “Emerging issues in tax Reform: the Perspective of an International Bureaucrat”, op. cit. pp.2035-2036, 2042-2043, 2054-2055 y 2066. Vid. También: OECD, *Harmful Tax Competition: an Emerging Global Issue*, op. cit. paras.23-37; LODIN, S-O., “What ought to be taxed and what can be taxed”, op. Cit. p.217; WEINER, J., “European Parliament Committee holds hearing on EU tax coordination, member State tax reforms”, *Tax Notes International*, vol.21, nº13, 2000, p.1391; LODIN, S-O., “What ought to be taxed and what can be taxed”, op. Cit. pp.210 y ss.; DANIELS, A.H., “Sovereign affairs”, op. Cit. pp.4 y ss.; WOLF, M., “Does the globalisation render the States impotent?”, op. Cit. pp.540 y ss.; y AVI-YONAH, R., “Globalisation, tax competition, and the fiscal crisis of the Welfare State”, op. Cit. pp.1577 y ss. Algunos de estos autores no se han limitado a señalar cómo se ha producido este fenómeno en la legislación fiscal interna de los Estados, sino que también han puesto de manifiesto cómo, en la mayoría de las ocasiones, las propuestas fiscales emanadas desde la OCDE o las promulgadas desde instancias comunitarias europeas responden a estos mismos postulados (practicabilidad y eficiencia económica).

89 En este sentido, BRACEWELL-MILNES considera que el principio de capacidad de pago como principio de justicia del sistema tributario debe evolucionar hacia un principio de capacidad económica gravable con arreglo al cual un impuesto sólo puede exaccionarse si la renta que se obtiene del mismo es superior que la distorsión que tal impuesto inflige en la economía. A este respecto, el citado autor británico considera que la propuesta de Directiva comunitaria sobre fiscalidad del ahorro (1998) que pivotaba sobre la retención en la fuente sobre los intereses, o la propia iniciativa OCDE sobre competencia fiscal perniciosa no se ajustan a tal principio (BRACEWELL-MILNES, B., “Economic taxable Capacity”, *Intertax*, vol29, nº4, p.114).

90 Paras.4, 7 y 11 del informe OCDE, *Access to bank information for tax purposes*, OECD, Paris, 2000; y para.30 del informe OCDE, *Harmful Tax Competition*, OECD, Paris, 1998.

91 En este sentido, se ha señalado que *el hecho de que un sector considerable de contribuyentes posean importantes posibilidades de fraude y evasión fiscal no deja de plantear graves problemas de justicia tributaria*. Vid: OWENS, J., “Curbing Harmful Tax Competition”, *Intertax*, nº8-9, 1998, p.231. Sobre las distintas consecuencias del fraude fiscal internacional, véase nuestro trabajo “Aspectos internacionales del fraude y la evasión fiscal internacional”, en la obra colectiva *Temas de Derecho Penal Tributario*, Marcial Póns, 2000.

para establecer una regulación uniforme y consensuada que fije los parámetros impositivos sustantivos en torno a la tributación de las manifestaciones de capacidad económica que con mayor intensidad se ven sujetas a las tensiones e influjos de la globalización, a saber: la renta del capital, los beneficios empresariales y las operaciones de comercio electrónico.⁹²

En realidad no puede decirse que la idea de la “coordinación fiscal” sea totalmente nueva. Ciertamente, basta tener en cuenta cuáles son las principales fuentes del Derecho Tributario Internacional para caer en la cuenta que la coordinación fiscal resulta una alternativa cuyos primeros logros se remontan a principios del siglo XX. Los Modelos de Convenio de la OCDE —y los CDIs suscritos siguiendo estos convenios-tipo— constituyen un ejemplo paradigmático a este respecto.⁹³

No obstante, la globalización ha incidido también en la forma de llevar a cabo la coordinación fiscal. Mientras que hasta tiempos no muy lejanos las instituciones y mecanismos de coordinación fiscal se erigían desde y partiendo de los sistemas tributarios nacionales, la tendencia actual consiste en construir las instituciones y mecanismos de coordinación fiscal desde el Derecho Tributario Internacional, es decir, desde esquemas internacionales en lugar de partir de esquemas nacionales para luego posteriormente coordinarlos.⁹⁴ Algunos reflejos de esta nueva tendencia los encontramos en las directrices elaboradas por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE en relación con los problemas que plantean los precios de transferencia⁹⁵ o en torno a la fiscalidad de las operaciones de comercio electrónico.⁹⁶ En línea con estas consideraciones ya se empie-

92 Existe, no obstante, un cierto debate en lo relativo a los instrumentos internacionales que deben emplearse para lograr tal coordinación fiscal, de modo que mientras que algunos autores mantienen que ha llegado la hora de generalizar la utilización de tratados multilaterales, otros siguen manteniendo que la regla deben ser tratados bilaterales, sin perjuicio de utilizar convenios multilaterales puntualmente. Esta última posición es defendida por los máximos representantes del Comité Fiscal OCDE y se ajusta a la práctica llevada a cabo desde esta organización internacional. Vid.: THURONYI, V., “In defense of International tax cooperation and multilateral tax treaty”, *Tax Notes International*, vol.22, nº11, 2001, pp.1291 y ss.; OWENS, J., “Tax Administration in the Millenium”, op. Cit. pp.96 y ss.; y AVI-YONAH, R., “Globalisation, tax competition, and the fiscal crisis of the Welfare State”, op. Cit. pp.1662 y ss.

93 Ya en los años 70 DE RAVEL D’ESCAPLON se refirió a los Modelos OCDE y ONU y a los CDIs que los siguen como un “cuerpo de principios fiscales supranacionales” que están configurados atendiendo a reglas propias y emplean un “lenguaje fiscal internacional” que no tiene su contraparte en el Derecho interno de los Estados (DE RAVEL D’ESCAPLON, “International Tax Treaties and Commercial Profits”, en *International Tax Treaties*, PLC, New York, 1970, p.115).

94 Vid.: NGOY, M., “International Income—The last remaining tax issue triggered by International Business”, *Tax Notes International*, vol.22, nº14, 2001, pp.1713 y ss.; y HAMMER/OWENS, “Promoting Tax Competition”, op. Cit. pp.1302 y ss.

95 J.OWENS, Director del Comité Fiscal OCDE, ha señalado en este sentido que la OCDE pretende que el principio de plena concurrencia, tal y como es definido y configurado en las *OECD Guidelines*, constituya el “*international standard*” para gravar las operaciones intragrupo en el marco del impuesto sobre sociedades, superando así el ámbito de los países miembros de esta organización internacional. Vid.: OWENS, J., “Tax Administration in the Millenium”, op. Cit. pp.96-97.

96 En este mismo sentido puede ubicarse la encendida discusión entre un modelo de tributación basado en el principio fuente o en el principio residencia. Así, no puede dejar de señalarse que la prevalencia del primero sobre el segundo conllevaría la redefinición de las funciones que actualmente desempeña el Estado de residencia tanto en el ámbito de la tributación internacional, como a otros niveles. Véase, por ejemplo, el debate entre los profesores VAN RAAD y DOERNBERG que tuvo lugar en el Symposium de la IFA en su reunión en Munich (2000) (recogido en “Transcript from the Symposium: Globalization and the taxation of Foreign investment”, *Tax Notes International*, vol.21, nº12, 2000, pp.1268 y ss.). En esta misma línea, también se ha puesto de relieve la inadecuación de los principios fuente y residencia como *all-or-nothing principles* en relación con el gravamen de determinadas operaciones de comercio electrónico o financieras (vgr., *global trading operations*). Vid: OECD, *Globalisation of Financial Markets and the tax treatment of income and capital*, OECD, Paris, 1995; PLAMBECK, Ch., “The taxation implications of global trading”, *IBFD*, November 1990, pp.527 y ss.; y NGOY, M., “International Income—The last remaining tax issue triggered by International Business”, *Tax Notes International*, vol.22, nº14, 2001, pp.1713 y ss.

za a hablar del paso del “*international tax regime*” al “*Global tax system*”,⁹⁷ aunque lo más realista probablemente sea adaptar coordinadamente los sistemas tributarios y los CDIs a la globalización económica.⁹⁸

Esta última conclusión se ve reforzada si se tiene en cuenta que, como ya puso de relieve ROSENBLOOM, en el momento presente no puede hablarse en sentido estricto de un “*international tax system*”, por cuanto los impuestos todavía son creación de los legisladores nacionales. Sin embargo, el citado profesor norteamericano no se resiste a poner de manifiesto el intenso grado de coordinación y convergencia entre sistemas fiscales, impuestos, conceptos y principios que se ha ido produciendo en las últimas décadas, merced a la acción del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE; en particular, destaca que la principal fuente del Derecho Tributario Internacional la constituyen los CDIs, los cuales han contribuido de forma relevante a la uniformación de la fiscalidad internacional. Ahora bien, la existencia de problemas como el *international tax arbitrage* evidencia la inexistencia de un auténtico *international tax system*.⁹⁹ AVI-YONAH, por su parte, toma como base las ideas de ROSENBLOOM señalando, asimismo, que tal convergencia se debe a que los sistemas tributarios nacionales vienen interactuando los unos con los otros debido a la internacionalización de la economía, lo cual ha terminado conduciendo a su mutua influencia. No obstante, considera que en la hora actual sí puede hablarse de un *international tax regime*, en la medida de que en la práctica los Estados a la hora de configurar sus impuestos están limitados por una serie de principios de fiscalidad internacional aceptados por la mayoría de los países.¹⁰⁰

Las palabras del profesor AVI-YONAH nos sirven para enfatizar la diferencia que existe entre el fenómeno de la coordinación fiscal “dirigida” o “pilotada” y el de “aproximación o uniformación espontánea” de sistemas fiscales que se ha producido como consecuencia de la intensificación de la competencia fiscal en el contexto actual de globalización económica. Ciertamente, la competencia fiscal entre Estados ha ejercido una notable influencia a la hora de uniformar determinados aspectos del sistema tributario, como los tipos de gravamen del impuesto sobre sociedades, algunos incentivos fiscales dirigidos a atraer inversión extranjera (v.gr., regímenes holding) o medidas favorecedoras de la inversión en el exterior (v.gr., método de exención para rentas activas).¹⁰¹

97 Vid: NGOY, M., “International Income—The last remaining tax issue triggered by International Business”, op.cit. pp.1713 y ss.; y HAMMER/OWENS, “Promoting Tax Competition”, op. Cit. pp.1302 y ss. Algunos autores, como Thuronyi, no sólo han abundado en la necesidad de trascender hacia un nuevo modelo de tributación internacional, sino que postulan que éste pivote sobre un convenio multilateral de contenido complejo, en el que pueden insertarse convenios bilaterales cuya gestión quede encomendada a una organización internacional (THURONYI, V., “In defense of International tax cooperation and multilateral tax treaty”, op. Cit. pp.1291 y ss.).

98 AVERY-JONES ha tomado posición en favor de la adaptación del MC OCDE y los CDIs a las exigencias que impone la globalización económica, rechazando la alternativa representada por los tratados fiscales multilaterales que reemplacen a los CDIs. A este respecto propone modificaciones que deberían introducirse en el MC OCDE para responder a tales exigencias tendentes a resolver los problemas de interpretación, calificación y casos triangulares del establecimiento permanente (AVERY-JONES, “Are tax treaties necessary?”, *Tax Law Review*, vol.53, nº1, pp.1-38).

99 ROSENBLOOM, D., “The David R. Tillinghast lecture: International tax Arbitrage and the International Tax System”, *Tax Law Review*, vol.53, 2000, pp.137 y ss.

100 AVI-YONAH, R., “Commentary to the Rosebloom’s International tax arbitrage article”, *Tax Law Review*, vol.53, 2000, pp.167 y ss.

101 Vid.: LODIN, “The competitiveness of EU Tax Systems”, *European Taxation*, May 2001.

b) Actuales iniciativas de coordinación fiscal: el proyecto OCDE de Competencia Fiscal Perniciosa.

En este contexto de “coordinación fiscal (pilotada)” es en el que también hay que ubicar las iniciativas frente a la “competencia fiscal perniciosa” emanadas de la OCDE¹⁰² y del ECOFIN de la UE.¹⁰³ Sin perjuicio de las relevantes diferencias que median entre el enfoque OCDE y el comunitario,¹⁰⁴ no puede dejar de señalarse que ambas iniciativas comparten en cierta medida algunos de sus objetivos. A través de las

102 OECD, *Harmful Tax Competition*, OECD, Paris, 1998; OECD, *Towards Global Tax Cooperation. Progress identifying and Eliminating Harmful Tax Practices*, OECD, Paris, 2000; y OECD, *Framework for a Collective Memorandum of understanding on eliminating harmful tax practices*, OECD, Paris, 2000.

103 Véase el Código de Conducta sobre la fiscalidad de las empresas, aprobado por el ECOFIN el 1 de diciembre de 1997 (DOCE, 98/C 2/01), así como la Comunicación de la Comisión al Consejo, *Hacia la coordinación fiscal en la Unión Europea. Paquete de medidas para hacer frente a la competencia fiscal perniciosa*, COM(97)495 final. Vid: BOLKENSTEIN, F., “Taxation and Competition: the realization of the Internal Market”, *EC Tax Review*, nº1, 2000, pp.78 y ss.

104 La iniciativa OCDE sobre Competencia Fiscal Perniciosa, tal y como ha sido reconfigurada, utiliza criterios distintos de los empleados a nivel comunitario para determinar cuándo una medida o práctica fiscal es perniciosa. En particular, la falta de intercambio de información y de transparencia en la aplicación de un sistema o régimen fiscal integran los parámetros principales que emplea la OCDE en relación con los “paraísos fiscales” (*tax havens*); por tanto, el factor relativo a la “baja o nula tributación” ha pasado a operar como un *gateway criterion*, que determina únicamente la necesidad de examinar el carácter pernicioso de una medida con arreglo a tales parámetros (*The OECD's Project on Harmful Tax Practices: the 2001 Progress Report*, OECD, Paris, 14 November 2001, paras.4-11). Esta reorientación del proyecto OCDE sobre competencia fiscal sólo se aplica en relación con su aplicación frente a “áreas de baja tributación” (paraísos fiscales) pero no a la hora de evaluar los “régimenes preferenciales” desplegados por los Estados miembros; en este ámbito el proyecto OCDE utiliza criterios muy similares a los recogidos en el Código de Conducta de Fiscalidad Empresarial de la UE; no obstante, en este último la falta de intercambio de información efectivo no se menciona como factor identificativo de competencia fiscal. Asimismo, debe tenerse en cuenta que la iniciativa OCDE, cuando menos por el momento, únicamente se proyecta sobre las medidas fiscales destinadas a atraer renta y actividades geográficamente móviles como los servicios financieros; de esta forma, otro tipo de medidas que generan competencia fiscal sobre otros sectores económicos o empresariales han quedado fuera del proyecto OCDE, pero no de la iniciativa comunitaria que se centra principalmente en las mismas.

Por su parte, el Código de Conducta comunitario se refiere a todo tipo de incentivos fiscales empresariales, si bien limita su ámbito espacial de aplicación a los Estados miembros UE y a sus territorios dependientes, mientras que la acción OCDE pretende desplegar su eficacia sobre Estados miembros y no miembros de esta organización internacional. (véanse las letras A y B del Código de Conducta sobre Fiscalidad Empresarial, de 1 de diciembre de 1997, así como el trabajo de NIJKAMP, H.: “Landmark agreement on EU tax package: new guidelines stretch scope of EU Code of Conduct”, *EC Tax Review*, nº3, 2001, pp.147 y ss, donde se exponen algunas iniciativas desarrolladas por el Grupo Primarolo y el ECOFIN).

A su vez, teniendo en cuenta los criterios utilizados en una u otra iniciativa, cabe señalar que el Código de Conducta comunitario no incluye mención alguna al grado de cooperación internacional del país o territorio con el resto de Estados a través, por ejemplo, del típico mecanismo de intercambio de información. De este dato se extrae que la iniciativa comunitaria se centra más en las prácticas fiscales perniciosas desplegadas por *production tax havens*, esto es, por países y territorios que pretenden atraer mediante su régimen fiscal el establecimiento de empresas en su territorio, mientras que la iniciativa OCDE se centra más en áreas de baja tributación o regímenes especiales otorgados por otro tipo de países (incluyendo a Estados miembros OCDE) al objeto de atraer inversiones financieras y capitales originados o generados en otros Estados. El hecho de que se exija la falta de intercambio de información en el informe OCDE parece indicar que únicamente se considera competencia fiscal perniciosa los regímenes fiscales de un Estado (o territorio) cuando tratan de atraer capital de otros países socavando la integridad y justicia de los mismos, esto es, incentivando intencionadamente el incumplimiento de sus deberes fiscales en estos países. La iniciativa comunitaria parece no requerir tan acusadamente tal “intencionalidad” para que pueda calificarse un régimen fiscal o medida como constitutiva de competencia fiscal perniciosa.

Finalmente, no puede perderse de vista que, aunque el código de conducta constituye un compromiso político, la iniciativa comunitaria sobre competencia fiscal no se reduce a tal código y, además, se enmarca en el seno de una organización supranacional (la UE) donde el Tratado CE impone una serie de límites que afectan de lleno al poder tributario de los Estados miembros (arts.3 y 87-89 TCE).

mismas se pretende que los Estados miembros OCDE/UE puedan exaccionar de forma efectiva sus principales impuestos (IRPF e IS); tal objetivo se consigue cerrando las principales “avenidas” a la evasión y fraude fiscal internacional creadas por la globalización, estableciendo coordinadamente mecanismos disuasorios (intercambio de información efectivo)¹⁰⁵ o que impidan tal fenómeno (retención en la fuente sobre rentas del capital).¹⁰⁶

En este sentido, no se puede ocultar que se ha producido una cierta controversia a nivel internacional y comunitario en torno a los medios que deberían utilizarse para prevenir la evasión o el fraude fiscal internacional en materia de imposición directa (especialmente, en relación con la imposición sobre el ahorro).¹⁰⁷ La alternativa que, a nuestro juicio, parece tener más visos de cristalizar es la que se articula en torno al intercambio de información. Tal consideración la extraemos del apoyo mostrado en relación con esta alternativa por parte de la mayoría de los Estados miembros de la OCDE, por la Comisión Europea, y por parte del propio Departamento del Tesoro de EE.UU.¹⁰⁸ Uno de los factores que más influencia podría haber ejercido a estos efectos viene dado por el rechazo frontal que ciertos países clave han mostrado en relación con la idea de establecer o exigir una tributación mínima en la fuente sobre el ahorro privado.¹⁰⁹ En la hora actual, existen fundadas razones para pensar que el dilema así planteado se ha resuelto, cuando menos por el momento, provocando un redimensionamiento de los mecanismos de cooperación fiscal internacional y, muy especialmente, del intercambio de informa-

105 Sobre los principales argumentos que se han vertido en contra del intercambio de información y a favor de la tributación en la fuente como vía para eliminar el fraude fiscal internacional, véase LODIN, S.-O., “What ought to be taxed and what can be taxed”, op. Cit. pp.210 y ss.; y el debate entre MERLZ y SAS-SEVILLE en el Congreso de la IFA (2000) celebrado en Munich (“Transcript from the Symposium: globalization and the taxation of foreign investment”, op. Cit. pp. 1279 y ss.).

106 Vid.: WEINER, J., “The OECD’s forum on Harmful Tax practices and the new spirit of International cooperation”, en *2000 World Tax Conference Report*, Canadian Tax Foundation, Toronto, 2000, pp.37:1 y ss.; O’NEILL, P., “US Treasury Secretary Statement on OECD Tax Havens”, *Tax Notes International*, vol.22, n°21, 2001, pp.2617-2618; OSTERWEIL, E., “The OECD Report on Harmful tax competition and the EU Code of Conduct”, en *2000 World Tax Conference Report*, Canadian Tax Foundation, Toronto, 2000, pp.39: 1 y ss.; MALHERBE, J., “Harmful tax competition and the European Code of Conduct”, *Tax Notes International*, vol.21, n°2, pp.151 y ss.; y HAMMER/OWENS, “Promoting Tax Competition”, op. Cit. pp.1302 y ss.

107 Vid.: HUIZINGA/NICODEMES, *Are International Deposits tax Driven?*, EU Directorate General For Economic and Financial Affairs, Economic Paper n°152, June 2001 (.

108 En este sentido, deben tenerse en cuenta las declaraciones del Secretario de Estado del Departamento del Tesoro de EE.UU., P. O’Neill, rechazando la parte del informe OCDE 1998 sobre competencia fiscal en la que se exige a los países y territorios calificados como áreas de baja tributación que establezcan un nivel impositivo mínimo sobre determinadas rentas, al objeto de que los contribuyentes residentes en países miembros de la OCDE dejen de tener un incentivo para deslocalizar sus inversiones y capital (O’NEILL, P., “US Treasury Secretary Statement on OECD Tax Havens”, op. Cit. pp.2617-2618). La Comisión UE, en su informe de 23 de mayo de 2001, también se ha mostrado partidaria de la alternativa consistente en aplicar los mecanismos de asistencia mutua internacional como vía para luchar contra el fraude y la evasión fiscal internacional (COMISION UE, *Política Fiscal en la UE—Prioridades para los próximos años*, COM(2001)260 final, pp.7, 9 y 20).

109 Téngase en cuenta, no obstante, que, tal como ha demostrado un reciente estudio económico de carácter empírico, la existencia de intercambio de información también influye de forma determinante en la localización del capital y la inversión extranjera. De esta forma, sólo un acuerdo global, al objeto de establecer este mecanismo, que comprendiera a los países que albergan las principales plazas o centros financieros del mundo permitiría verdaderamente alcanzar los fines que se pretenden (reducción de los niveles de fraude y evasión fiscal internacional). Junto a tal acuerdo global en torno al intercambio de información también resultaría necesario mejorar la eficacia de este mecanismo, modificando determinados aspectos de su actual configuración, así como potenciando el empleo de instrumentos de control complementarios, como un NIF internacional. Del mismo modo, el referido informe advierte de la relevante incidencia que posee el nivel de imposición en la residencia sobre las rentas móviles en relación con los niveles de evasión y fraude fiscal internacional. Vid.: HUIZINGA/NICODEMES, *Are International Deposits tax Driven?*, EU Directorate General For Economic and Financial Affairs, Economic Paper n°152, June 2001).

ción entre Administraciones tributarias. De esta forma, el intercambio de información vendría a integrar el principal medio para garantizar la pervivencia del modelo impositivo tradicional de los Estados miembros de la OCDE en un contexto de globalización económica y competencia fiscal.¹¹⁰

Evidentes muestras de este “redimensionamiento” del intercambio de información al que estamos aludiendo vienen dadas por el relevante papel que se le asigna a este mecanismo en el proyecto OCDE 1998, sobre Competencia Fiscal Desleal o perniciososa (“Informe OCDE 1998”, en adelante),¹¹¹ tras el reciente reenfoque que este proyecto ha experimentado como consecuencia del cambio de posición adoptado por el Departamento del Tesoro de EE.UU..¹¹² Como se sabe, actualmente el proyecto sobre competencia fiscal perniciososa se articula, fundamentalmente, en orden a lograr los objetivos de “transparencia e intercambio de información fiscal” en relación con los países calificados tradicionalmente como “áreas de baja tributación” o “paraísos fiscales”.¹¹³ En este sentido, lo que actualmente se pretende con el proyecto de competencia fiscal perniciososa es que estos países colaboren con los Estados miembros de la OCDE, de manera que estos últimos puedan controlar la efectiva aplicación de sus leyes tributarias en relación con contribuyentes que realizan operaciones en los países calificados como “áreas de baja tributación”. Otra de las consecuencias de este reenfoque del proyecto OCDE sobre competencia fiscal perniciososa es que a partir de ahora la falta de efectivo intercambio de información por parte de un Estado (miembro o no de la OCDE) constituye el factor más relevante a la hora de determinar si tal Estado está desplegando prácticas fiscales perniciosas;¹¹⁴ no obstante, debe puntualizarse que en relación con la evaluación de los regímenes fiscales preferenciales establecidos los Estados miembros de la OCDE existen otros factores clave que deben tenerse en cuenta.¹¹⁵

110 OWENS, J., “Taxation in a Global Environment”, *OECD Observer*, March 01 2002, pp.1-2. En el mismo sentido, PEREZ NAVARRO ha enfatizado en la funcionalidad que desempeña actualmente el intercambio de información, considerando que de su eficacia depende que los Estados puedan seguir recaudando los impuestos que les venían permitiendo establecer un determinado nivel de servicios públicos y de bienestar. A su vez, esta autora destaca que de la eficacia de este mecanismo depende que los contribuyentes confíen en la justicia del sistema fiscal, por cuanto la percepción por parte de los mismos de que existe un buen número de personas que escapan al pago de impuestos mediante la deslocalización de sus rentas más allá de las fronteras nacionales erosionaría tal confianza y el “cumplimiento voluntario” de las obligaciones tributarias sobre el que pivotan los modernos sistemas de gestión tributaria (PEREZ NAVARRO, “Overcoming fiscal borders in the global economy”, *OECD Observer*, January 1999, p.5).

111 OECD, *Harmful Tax Competition: an Emerging Global Issue*, OECD, Paris, 1998.

112 O’NEILL, “US Treasury Secretary Statement on OECD Tax Havens”, *Tax Notes International*, vol.22, n°21, 2001, pp.2617 y ss. En concreto, las declaraciones del Secretario del Tesoro norteamericano abogaban por una reorientación del proyecto OCDE sobre competencia fiscal perniciososa en lo relativo a las exigencias de “armonización de presión fiscal” que se derivaban del mismo; en este sentido, la posición norteamericana rechazaba este enfoque dirigido a exigir un “nivel mínimo de imposición” a los países identificados como áreas de baja tributación apoyando, sin embargo, las exigencias de transparencia e intercambio de información articuladas a través de tal iniciativa OCDE.

113 Los responsables del proyecto OCDE han negado oficialmente que esta reorientación del proyecto OCDE respecto de los “paraísos fiscales” haya afectado a los parámetros aplicables para identificar un “régimen preferencial” establecido por un Estado miembro de la OCDE como pernicioso (MARKHLOUF, G., “Statements on the OECD’s Harmful Tax Practice Initiative”, *Tax Notes International*, vol.24, n°9, 2001, p.878.); no obstante, es posible que tal reorientación unida a la oposición que frente a estos parámetros han mostrado algunos Estados miembros de la OCDE (Suiza, Luxemburgo, Portugal y Bélgica) termine flexibilizando la aplicación de los mismos en relación con los “regímenes preferenciales”.

114 Véase el *OECD’S Project on Harmful Tax Practices: The 2001 Progress Report*, OECD, November 2001, Paris Vid: MARKHLOUF, G.: “Statements on the OECD’s Harmful Tax Practices Initiative”, *Tax Notes International*, vol.24, n°9, 2001, pp.875 y ss.

115 El Comité Fiscal OCDE ha establecido cuatro “factores clave” (y ocho “factores complementarios”) para identificar “regímenes fiscales preferenciales”, a saber: a) Ausencia de imposición o tributación efectiva anormalmente baja o reducida; este criterio por sí mismo no sirve para calificar un régimen como pernicioso, de forma que otro u otros factores clave deben concurrir para que proceda tal calificación; b) *Ring*

Por otro lado, el Informe OCDE 2000 sobre acceso a la información bancaria a efectos fiscales, camina en la misma dirección, aunque sus destinatarios principales son los propios Estados miembros de la OCDE.¹¹⁶ Lo que se pretende con este informe o iniciativa es poner de relieve los obstáculos que vienen reduciendo la eficacia del intercambio de información al objeto de que este mecanismo opere más eficazmente, especialmente en relación con el control de los rendimientos del capital mobiliario transfronterizo.¹¹⁷

En tercer lugar, la Comisión UE, en su informe sobre Política Fiscal en la UE de 23 de mayo de 2001,¹¹⁸ ha confirmado la existencia de un elevado grado de consenso internacional en el marco de la UE y de la OCDE en lo relativo a que sea el intercambio de información el mecanismo principal para garantizar la pervivencia del modelo impositivo actual; esta idea, sin embargo, no se ha plasmado de igual forma en el Código de Conducta de fiscalidad empresarial.¹¹⁹ La Comisión apunta también cómo la mayor parte de los Estados miembros UE se están inclinando hacia la utilización de este mecanismo en lugar de la retención en la fuente al objeto de garantizar una imposición mínima sobre los rendimientos del capital. Esta idea resulta de algún modo reforzada por el hecho de que las instituciones comunitarias han modificado su posición respecto a la propuesta de Directiva sobre fiscalidad del ahorro presentada en 1998 al considerar que el régimen de “coexistencia” que articulaba planteaba excesivos problemas de diversa índole que hacían extremadamente difícil su adopción por el ECOFIN. A este respecto la Comisión UE ha presentado una nueva propuesta de Directiva sobre Fiscalidad del ahorro el 18 de julio 2001, que pivota únicamente sobre el sistema de intercambio de información,¹²⁰ y ello viene a coincidir con un cierto consenso en el seno del ECOFIN en relación con el mecanismo elegido para controlar la imposición sobre el ahorro privado, esto es, sobre el intercambio de información automático que el

fencing regimes: la ventaja fiscal que resulta del régimen preferencial debe estar aislada de la economía nacional ya excluyendo a los sujetos residentes ya impidiendo que las entidades que se beneficien del mismo puedan operar en el mercado nacional; c) Falta de transparencia: tal falta de transparencia puede afectar ya a la forma en que se controla y concede un determinado régimen fiscal especial o a sistemas fiscales donde se “negocia” el tipo de gravamen, la base imponible, etc.; d) Falta de efectivo intercambio de información. Los ocho factores complementarios son los siguientes: a) Definición artificial de la base imponible; b) No adhesión o seguimiento de los principios internacionales sobre precios de transferencia (las 1995 OECD Guidelines); c) Exención de toda renta extranjera por parte del Estado de la residencia; d) Posibilidad de “negociación” de la base imponible o el tipo de gravamen; e) Existencia de disposiciones que garanticen el secreto de determinada información (financiera, titularidad de entidades y rentas) frente a las autoridades fiscales; f) Acceso sin restricción a una amplia red de CDIs; g) Regímenes fiscales que son promocionados como instrumentos de minimización de la carga fiscal; h) Regímenes fiscales que incentivan la realización de operaciones atendiendo a motivos estrictamente fiscales y que no requieren realización de actividades económicas (*lack of business purpose*). Vid. Paras.60-79 OECD, *Harmful Tax Competition 1998*, op. Cit. Estos criterios han sido confirmados en los informes posteriores de la OCDE: paras.4-5 del OCDE, *Towards Global Tax Cooperation 2000*; y paras.4-9 del 2001 OECD Progress Report.

116 Véase el para.63 del Informe OCDE, *Access to Bank Information for tax purposes*, OECD, Paris, 2000, (“Informe OCDE 2000”, en adelante).

117 Vid. CALDERON, “Tendencias actuales en materia de intercambio de información entre Administraciones tributarias”, *Crónica Tributaria*, nº99, 2001.

118 COM(2001)294 final.

119 Ciertamente, las referencias que el Código de Conducta hace al intercambio de información evidencian una concepción del mismo distinta. En particular, el intercambio de información aparece aquí configurado como una medida de segundo nivel, que deben poner en marcha los Estados miembros para prevenir y perseguir el fraude y la evasión fiscal. Véase la letra K del Código de Conducta sobre Fiscalidad Empresarial, de 1 de diciembre de 1997 (98/C 2/01).

120 COM(2001)400 final, de 18 de julio de 2001. Véase, no obstante, el texto de propuesta de Directiva de fiscalidad del ahorro aprobado por el ECOFIN en su reunión de 13 de diciembre de 2001 (ECOFIN Sesión nº2401 del Consejo, Doc.15139/01, Presse 465).

Estado de la fuente debe realizar a favor del Estado de residencia del beneficiario efectivo,¹²¹ aunque bien es cierto que subsisten otras dificultades con las que tropieza la adopción de tal propuesta de Directiva.¹²² En particular, tales dificultades han surgido debido a que muchos Estados miembros supeditan la aprobación de la Directiva a que determinados terceros países¹²³ clave para alcanzar los objetivos de tal medida adopten “medidas equivalentes”¹²⁴ a las articuladas a través de la misma.

A través de estas y otras iniciativas emanadas principalmente desde el Comité Fiscal OCDE se desliza, de forma un tanto subrepticia, la coordinación de determinados aspectos del Derecho Tributario material de los países miembros de esta organización internacional.¹²⁵ En concreto, tales iniciativas requieren de los Estados una mayor transparencia a la hora de aplicar las leyes tributarias, condicionar el otorgamiento de toda clase de bonificaciones fiscales a la presencia de “sustancia económica”, la introducción de determinadas “contramedidas” como la transparencia fiscal internacional, etc. En este sentido, el hecho de que un país o territorio emplee reglas de determinación de beneficios alejadas de los criterios “recomendados” por el Comité Fiscal de la OCDE se considera un indicio de práctica fiscal desleal.

El Comité Fiscal OCDE ha ido incluso más allá de la uniformación coordinada de determinados aspectos sustantivos o materiales del ordenamiento fiscal recomendando específicamente la uniformación de algunos aspectos del Derecho Tributario for-

121 El ECOFIN, en su reunión de 13 de diciembre de 2001, ha aprobado las siguientes conclusiones en materia de fiscalidad del ahorro: “El presente proyecto de Directiva (véase texto del Anexo) representa la totalidad de las disposiciones en materia de fiscalidad del ahorro a efectos de las negociaciones con terceros países. Una vez que los Estados miembros hayan evaluado las garantías indicadas en las Conclusiones de Feira por lo que respecta a las medidas equivalentes en terceros países y como a esas mismas medidas en territorios dependientes o asociados, el Consejo, por unanimidad y basándose en un informe que recoja el resultado de las negociaciones, decidirá un texto final de la Directiva no más tarde del 31 de diciembre de 2002” (ECOFIN Sesión nº2401 del Consejo, Doc.15139/01, Presse 465).

122 Curiosamente, el Comité Fiscal en su Informe OCDE 2000 (paras.102-103), no adopta una posición clara respecto de los mecanismos que deben articularse para garantizar la imposición de los rendimientos del capital mobiliario transfronterizos, al considerar que el tema todavía está muy abierto.

123 Los terceros países con los que deben promoverse y alcanzarse un acuerdo de adopción de “medidas equivalentes” son los siguientes: EF.UU., Suiza, Liechestein, Mónaco, Andorra y San Marino. Asimismo, la adopción de la Directiva sobre fiscalidad del Ahorro queda supeditada a la adopción de estas mismas medidas en todos los territorios dependientes o asociados correspondientes (las Islas del Canal de la Mancha, la Isla de Man y los territorios dependientes o asociados del Caribe). Véase el Anexo IV de las Conclusiones del ECOFIN en su reunión de Santa María da Feira, de 20 de junio de 2000 (SN 200/00 ADD 1).

124 Algunos Estados miembros, como Luxemburgo, han presentado declaraciones considerando que las “medidas equivalentes” incluyen el intercambio de información (Anexo IV de las Conclusiones del ECOFIN en su reunión de SantaMaría da Feira, de 20 de junio de 2000 (SN 200/00 ADD 1); y Doc. ECOFIN Nr.6744/01, Presse 85). Otros países como Bélgica y Austria se han alineado con la posición luxemburguesa a la hora de supeditar la aprobación de la Directiva de Fiscalidad sobre el Ahorro a que los países terceros considerados clave (centros financieros relevantes de cara a los mercados de capitales europeos) y los países y territorios dependientes o asociados a Estados miembros adopten el sistema de intercambio de información en términos similares a los previstos en la Directiva comunitaria. Tras la presentación de la nueva propuesta de Directiva 18 de julio de 2001 sobre fiscalidad del ahorro, la Comisión se ha pronunciado de forma oficiosa en el sentido de que la expresión “medidas equivalentes” se refiere a intercambio de información. La posición de la Comisión podría haber recibido un cierto espaldarazo por parte del ECOFIN a la vista de las conclusiones adoptadas por éste en su reunión de 13 de diciembre de 2001, reunión en la cual el ECOFIN aprobó una propuesta de Directiva de Fiscalidad sobre el Ahorro con el objeto de que constituya el texto base para negociar la adopción de medidas equivalentes tanto por terceros países como por los territorios asociados o dependientes de Estados miembros. Tal propuesta sigue básicamente la presentada por la Comisión el 18 de julio de 2001, haciendo hincapie en el cumplimiento de los compromisos alcanzados en la reunión del ECOFIN celebrada en SantaMaría de Feira el 20 de junio de 2000. Las conclusiones del ECOFIN de 13 de diciembre de 2001 aparecen recogidas en el Doc. Nr.15139/01, Presse 465 G.

125 OSTERWEIL, E., “The OECD Report on Harmful tax competition and the EU Code of Conduct”, op. Cit. pp.39: 3-5.

mal que poseen implicaciones constitucionales.¹²⁶ Ciertamente, resulta difícil lograr una coordinación fiscal coherente incidiendo únicamente en los aspectos materiales de los tributos, siendo del todo necesario uniformar especialmente aquellos elementos procedimentales que más afecten a la exacción de los mismos.¹²⁷ A este respecto, debe señalarse que estas iniciativas no han quedado reducidas a los procedimientos de asistencia mutua, sino que muchos otros aspectos significativos del Derecho Tributario formal han comenzado a ser objeto de coordinación por el Comité Fiscal OCDE; en particular, las iniciativas de coordinación de procedimientos se han proyectado, entre otros, sobre los siguientes aspectos: a) las potestades de acceso de las autoridades fiscales a la información en poder de las entidades financieras (secreto bancario);¹²⁸ b) los principios que deben informar el funcionamiento de la Administración fiscal y sus relaciones con los contribuyentes;¹²⁹ c) las reglas básicas sobre “inspecciones fiscales simultáneas” que pueden llevarse a cabo por dos (o más) administraciones fiscales estatales sobre un mismo contribuyente;¹³⁰ d) principios procedimentales en materia de control de precios de transferencia (v.gr., reglas sobre la carga de la prueba, sobre la conclusión de APAs, sobre imposición de sanciones tributarias, etc.);¹³¹ y e) reglas comunes sobre procedimientos de intercambio de información¹³² y de asistencia administrativa mutua en la recaudación.¹³³

126 Así es como entendemos nosotros el informe OCDE, *Access to bank information for tax purposes* (OECD, Paris, 2000), toda vez que versa sobre las potestades de acceso y uso de la información recabada de los obligados tributarios, materia que afecta a bienes y derechos constitucionalmente protegidos (intimidad personal y económica, autodeterminación informativa, secreto profesional, secretos empresariales). En este informe el Comité de Asuntos fiscales OCDE recomienda a los Estados miembros que adopten una serie de medidas legislativas al objeto de uniformar el nivel de acceso de las autoridades fiscales a la información en poder de las entidades financieras. Asimismo, se proponen una serie de medidas para ampliar e intensificar el intercambio de información entre Administraciones tributarias. ZAGARIS considera que esta tendencia a uniformar determinados aspectos del Derecho tributario formal de los Estados es consecuencia de la presión que ejerce la globalización económica sobre los sistemas tributarios de los Estados miembros de la OCDE, lo cual ha conducido a que los mecanismos de asistencia administrativa mutua internacional en materia fiscal hayan pasado por ello a un primer plano. No obstante, la experiencia ha demostrado que tales mecanismos no funcionan adecuadamente si existen importantes asimetrías en relación con la información a la que tienen acceso las diferentes Administraciones tributarias. Al objeto de reducir tales asimetrías se pretende que las Administraciones fiscales de los referidos países tengan acceso a las principales fuentes de información con trascendencia tributaria, lo cual requiere la uniformación del Derecho tributario formal. En esta misma línea cabe situar la tendencia a “privatizar” buena parte de los mecanismos de control de la efectiva aplicación de las normas, obligando a determinados colectivos (entidades financieras, abogados, notarios, asesores, contables, etc.) a colaborar de forma directa (obligaciones de información, de conservación de datos, de comunicar ciertas operaciones) al objeto de que determinadas autoridades (la Administración tributaria o las autoridades antiblanqueo, por ejemplo) puedan cumplir con su cometido, a saber, el control administrativo de la aplicación de determinados sectores del ordenamiento (ZAGARIS, B., “IFA panelists discuss ethics regulations for international tax practice”, *Tax Notes International*, vol.23, nº1, 2001, p.70). Vid. también MORRIS/TOSTI, “The Coming Anticlimax: review of the OECD/FATF initiatives”, op. Cit. P.3285.

127 LAMAGRANDE, “Los desafíos de la Administración tributaria frente a la globalización”, op. Cit. P.56.

128 Véase el informe OCDE, *Access to bank information for tax purposes*, OECD, Paris, 2000. El artículo 26.3 del Modelo de Convenio aprobado por el Tesoro Norteamericano en 1996 ya había iniciado de algún modo esta tendencia al incluir en el mismo normas tendentes a garantizar el acceso a la información financiera por parte de las Administraciones tributarias de los dos Estados contratantes; se trataba de una “norma de ataque” frente a países que establecían “blocking statutes” excluyendo o limitando el acceso de las autoridades fiscales a la información bancaria (DOENBERG/VAN RAAI, *The 1996 US Model Income Tax Convention*, Kluwer, Boston, 1997, Art.26, pp.233-234)

129 OECD, *Principles of Good Tax Administration –Practice Note*, May 2 2001.

130 Chapter 4, paras.78-93 *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, OECD, Paris, 2001.

131 Chapter 4 (Administrative Approaches), *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, OECD, Paris, 2001.

132 Véase el Artículo 26 del MC OCDE y sus comentarios, así como el recientemente publicado *OECD Model Agreement on Exchange of Information on Tax Matters*, OECD, Paris, 18 March 2002. Vid.: CALDERON, *Intercambio de Información y Fraude Fiscal Internacional*, Estudios Financieros, Madrid, 2000.

Ciertamente, tampoco podemos ocultar que algunas de estas iniciativas de “coordinación fiscal” han sido muy contestadas y presentan aspectos susceptibles de crítica.¹³⁴ No obstante, entendemos que son pasos en el camino correcto. La iniciativa de coordinación representada fundamentalmente por el proyecto OCDE de Competencia Fiscal Perniciosa puede ser interpretada en cierta medida como un esfuerzo coordinado de los países miembros de esta organización dirigido a tratar de garantizar la pervivencia de su sistema o modelo impositivo tradicional en un contexto de globalización económica, lo cual de alguna forma constituye también un esfuerzo por garantizar en la mayor medida posible la aplicación de los principios impositivos clásicos (constitucionales, en muchos casos) sobre los que se asienta y pivota tal sistema impositivo.¹³⁵ Los Estados

133 Véase el *OECD Model Convention for Mutual Administrative Assistance in the Recovery of tax claims*, OECD, Paris, 1981. El Draft o borrador del MC OCDE 2002 contiene ya un artículo específico de nueva planta (artículo 27) sobre asistencia en la recaudación tributaria. Algunos CDIs concluidos por nuestro país, como los firmados con Francia (1995, Art.28) y Bélgica (1995, Art.27), ya contienen cláusulas de asistencia mutua en la recaudación de impuestos directos. Vid.: SACCHETTO, *Tutela all'estero dei crediti Tributari dello Stato*, Cedam, Padova, 1978; y GRAU RUIZ, *La Cooperación Internacional para la Recaudación de tributos: el procedimiento de Asistencia Mutua*, La Ley, Madrid, 2000.

134 Entre las principales críticas que se han vertido en relación con el informe OCDE sobre Competencia fiscal perniciosa cabe destacar las siguientes. Por un lado, se ha acusado a esta organización de “imperialismo fiscal” tratando de imponer su política fiscal al resto de países y territorios del mundo, al tiempo que muchos de los Estados miembros OCDE incurrieran en el mismo fenómeno de competencia fiscal desleal que estaban persiguiendo. También se ha hecho hincapie en la falta de transparencia y de diálogo a la hora de elaborar y aplicar el informe, particularmente se ha señalado cómo la aplicación de las contramedidas recogidas en el informe puede hundir la economía de los países y territorios afectados sin ofrecer alternativas viables para la supervivencia de los mismos. En este sentido, se ha insistido en que la cooperación con la OCDE debe venir combinada con acciones de cooperación al desarrollo por parte de los países de esta organización internacional. También se ha criticado la inseguridad jurídica que puede generar la introducción de algunas contramedidas propuestas en el informe OCDE de cara a los efectos de aplicar los CDIs suscritos con anterioridad. Por último, algunos autores han puesto de relieve cómo determinados países miembros de la OCDE despliegan también prácticas fiscales perniciosas y desleales frente a los demás sin que esta organización se haya ocupado de abordar este problema; en concreto, el profesor IRISH se ha referido con especial énfasis a la forma en que algunos Estados, como EE.UU., delimitan y aplican el principio de plena concurrencia a efectos de someter a imposición las transacciones entre entidades vinculadas; a juicio del citado profesor de Wisconsin, una política de precios de transferencia de carácter predatoria y agresiva es susceptible de constituir prácticas fiscales desleales de efectos similares a los que la OCDE está tratando de eliminar a través de su proyecto de competencia fiscal perniciosa (IRISH, “The Other Harmful Tax Competition”, *Tax Notes International*, November 2001, pp.901 y ss.).

A nuestro entender, es posible que tras las duras críticas recibidas por la iniciativa OCDE frente a la competencia fiscal perniciosa se haya llegado a una cierta matización o reequilibrio de las posiciones inicialmente defendidas en el informe de 1998. Como ya hemos puesto de relieve, el proyecto de competencia fiscal perniciosa se ha reorientado, de manera que actualmente sus exigencias se centran en la transparencia y el intercambio de información; asimismo, el Comité Fiscal OCDE se ha comprometido a que las contramedidas defensivas no se aplicarán frente a los países y territorios de baja tributación no cooperativos antes que frente a los países miembros de la OCDE que mantengan regímenes preferenciales perniciosos. (*The OECD's Project on Harmful Tax Practices: the 2001 progress report*, OECD, Paris, 2001, paras.31-32). La evolución futura de esta iniciativa de la OCDE será la que termine evidenciando si esta organización internacional es capaz de afrontar en la práctica las críticas antes esbozadas al objeto de reequilibrar tal proyecto. Vid.: ZAGARIS, B., “The assault on low tax jurisdictions: a call for balance and debate”, *Tax Management International Journal*, vol.28, 1999, pp.474-500; ZAGARIS, B., “Application of OECD Tax Haven criteria to member states shows potential danger to US sovereignty”, *Tax Notes International*, vol.22, n°19, 2001, pp.2298 y ss.; DE JUAN, J.L., “Harmful tax competition: a critique”, en *2000 World tax conference report*, op. Cit. pp.38:1 y ss.; MITCHEL, D., “An OECD proposal to eliminate tax competition would mean higher taxes and less privacy”, *Tax Notes International*, vol.21, n°16, 2000, pp.1799 y ss.; MITCHEL, D., “Center for Freedom and prosperity praises US Administration's policy toward OECD's Harmful tax initiative”, *Tax Notes International*, vol.22, n°21, 2001, pp.2621 y ss.; y HORNER, “Do we need an International Tax Organization?”, op. Cit. pp.179 y ss.

135 En este orden de cosas SANZ GADEA ha puesto de relieve cómo la globalización económica ha venido “imponiendo” a los Estados una política fiscal difícilmente conciliable con los principios tributarios de capacidad económica y neutralidad impositiva (SANZ GADEA, “Aspectos Internacionales de la Política Fiscal (II)”, *Impuestos*, n°14, 2001, pp.31 y ss.).

miembros de la OCDE son conscientes de que resulta ineludible tal esfuerzo coordinado a nivel internacional¹³⁶ y que del éxito del mismo depende la pervivencia del modelo impositivo que vienen aplicando en las últimas décadas, el efectivo respeto a los principios clásicos de la imposición e, incluso, la propia configuración del Estado del Bienestar.¹³⁷

En último análisis, todas las transformaciones que hemos ido apuntando no sólo suponen un “redimensionamiento” de la materia relativa a la fiscalidad internacional sino que, a la postre, lo que viene aconteciendo es que tales transformaciones están reconfigurando o removiendo algunos de los cimientos del sistema y derecho tributario atendiendo no tanto a los principios tradicionales de la imposición sino a los condicionantes resultantes de la denominada globalización económica (v.gr., consideraciones de eficiencia económica, de practicabilidad, de competencia fiscal, de atracción de inversiones).¹³⁸ De algún modo podría decirse que los principios que han venido inspirando la construcción de la “fiscalidad internacional” han comenzado a incidir de forma relevante en la configuración de aspectos sustantivos del sistema tributario y del “núcleo duro” del Derecho Tributario.

En este sentido, no puede dejar de señalarse, sin embargo, que en cierta medida alguna de las propuestas de “coordinación fiscal” que se están tratando de articular, pese a configurarse principalmente atendiendo a criterios de practicabilidad y eficiencia económica, tienen en consideración los principios impositivos tradicionales y clásicos

136 En este sentido, discrepamos de las críticas vertidas desde determinados ámbitos académicos (v.gr. SACCHETTO, “Il Diritto Comunitario e L’Ordinamento tributario italiano”, en *Dalle Costituzioni Nazionali alla Costituzione Europea*, Giuffrè, Milano, 2001, p.261.) cuando se cuestiona el hecho de que algunos mecanismos de asistencia administrativa al servicio de la coordinación fiscal requieran una cierta flexibilización de algunos principios-forza del Derecho tributario. En particular, se ha criticado que en el marco de un procedimiento de intercambio de información la Administración tributaria requerida tenga que iniciar actuaciones inspectoras al objeto de obtener unos datos (los requeridos por la Administración requirente) que no poseen trascendencia tributaria para la misma; se considera que tal actuación administrativa no resulta amparada por el deber constitucional de contribuir del que emanan todas las potestades de la Administración tributaria. En nuestra opinión, pueden verse argumentos suficientes para contrarrestar esta crítica en CALDERON, “El Intercambio de información entre Administraciones tributarias en un contexto de globalización económica y competencia fiscal”, IEF, Madrid, 2002 (en prensa).

137 Algunos autores han puesto de manifiesto cómo la globalización económica incide en la capacidad de los Estados a la hora de establecer sus tributos, de manera que, a la postre, sólo podrán exigirse aquellos que sean “vistos” o considerados como “beneficiosos” o provechosos por los propios contribuyentes/ciudadanos (vid: WOLF, M., “Does the globalisation render the States impotent?”, op. Cit. p.541). En esta misma línea, la mayor parte de los estudiosos que se han acercado a esta cuestión han vaticinado una reducción del sector público y de la capacidad redistributiva (capacidad de cohesión social) del Estado, a menos que se adopten medidas de coordinación fiscal que limiten los efectos negativos que la globalización económica está ocasionando en los sistemas tributarios. Vid: AVI-YONAH, R., “Globalization, tax competition, and the fiscal crisis of the Welfare state”, op. Cit. pp.1575 y ss; McLURE, Ch., “Tax Policies for the XXIst Century”, op. cit. p.31; OECD, *Harmful Tax Competition: an Emerging Global Issue*, op. cit. paras.37 y 138-171; y OWENS, J., “Emerging issues in tax Reform: the Perspective of an International Bureaucrat”, op. cit. p.2055. En este sentido, téngase en cuenta que la propuesta que plantea pasar de un sistema tributario basado en los impuestos sobre la renta a otro cuyo centro sean los impuestos sobre el consumo, afecta de forma directa a la función redistributiva con la que opera el sistema tributario en muchos países occidentales, habiéndose destacado cómo cuanto menor peso tengan los impuestos sobre la renta en un sistema tributario menor será también el nivel de redistribución de la riqueza que se consiga a través del mismo. DE KAM/CLARK, S., “A World of Taxes: the OECD Reports on Tax Trends”, op. cit. pp.937-938; McLURE, Ch., “Tax Policies for the XXIst Century”, op. cit. pp.9 y 31; y KING, M., “Visions of the Tax Systems of the XXIst Century”, op. cit. p.53.

138 Vid.: DANIELS, A.H.M., “Sovereign Affairs”, op. Cit. pp.2 y ss.; WOLF, M., “Does globalisation render States impotent?”, op. Cit. pp.537 y ss.; JAMES, S., “The future international tax environment”, op.cit.pp.1-9; LODIN, S-O., “What ought to be taxed and what can be taxed: a new International dilemma”, op. Cit. pp.212-214 y 217; y OWENS, J., “Tax Administration in the Millennium”, *Tax Notes International*, vol.20, nº1, 2000, pp.97-98.

hasta el punto de que alguna de éstas lo invoca como su fundamento o leitmotiv.¹³⁹ Partiendo de estas consideraciones, cobran verdadero sentido las palabras de RODRIGUEZ BEREJO cuando abundó en “el carácter esencialmente histórico y relativo de las instituciones y de los principios jurídicos, cuya validez no es ni inmanente, ni eterna, ni universal”.¹⁴⁰

Una de las principales conclusiones que a nuestro entender puede extraerse de todo lo expuesto reside en señalar un “redimensionamiento” de la relevancia los aspectos internacionales de los tributos dentro de la disciplina tributaria globalmente considerada. De alguna forma la influencia que viene ejerciendo la globalización económica en la política fiscal de los Estados ha provocado una notable internacionalización del Derecho Tributario en su conjunto, y aunque sea excesivo afirmar que el Derecho Tributario es actualmente un derecho intrínsecamente internacionalizado, a nuestro juicio resulta evidente la notable influencia que ha recibido del exterior tanto en lo referente a la configuración de determinados aspectos de los impuestos y del sistema tributario en su conjunto, como en lo relativo a los principios ordenadores de la producción legislativa en materia tributaria y en las propias fuentes que actualmente lo nutren.

Como ya hemos indicado anteriormente, lo que hemos pretendido poner de relieve no es tanto la incidencia e importancia que actualmente poseen las consideraciones metajurídicas en la configuración de la política fiscal de los Estados, dado que tales consideraciones siempre han formado parte de la misma,¹⁴¹ sino el grado de flexibilización y sacrificio que han experimentado determinados principios impositivos clásicos y constitucionales (principios de igualdad/capacidad económica, progresividad, redistribución) como consecuencia de las tensiones a las que somete la globalización a los Estados; en otras palabras, el *grado de erosión* de tales principios y *las fuerzas* que provocan tal fenómeno, así como las consecuencias que se derivan de todo ello para el sistema y derecho tributario.¹⁴² Asimismo, algún autor ha deparado en las consecuencias metodológicas que derivan de este conjunto de transformaciones;¹⁴³ en particular, se ha señalado cómo el conjunto de tensiones a las que la globalización económica somete al poder tributario de los Estados ha traído un derecho y sistema tributario especialmente influenciado por consideraciones metajurídicas (económicas, hacendísticas, etc.) que deben tenerse muy presentes por el estudioso de la disciplina tributaria, superando así el método estricta y puramente jurídico.

139 El Comité de Asuntos Fiscales OCDE en algunos de sus últimos informes fundamentó, en cierto grado, la necesidad de que los Estados miembros cooperaran entre sí a la hora de llevar a cabo determinadas acciones conjuntas, argumentando que tal cooperación resulta imprescindible para garantizar la vigencia de determinados principios impositivos fundamentales (v.gr., el principio de igualdad y la justicia del sistema tributario). Véanse en este sentido, los paras.4-11 y 56 del informe OECD, *Improving Access to Bank information for tax purposes*, OECD, Paris, 2000, y los paras.4 y 23 a 26 del informe OECD, *Harmful Tax Competition: an emerging global issue*, OECD, Paris, 1998.

140 RODRIGUEZ BEREJO, A., *Introducción al estudio del Derecho Financiero*, IEF, Madrid, 1976, p.386.

141 Cfr. NEUMARK, F., *Principios de la Imposición*, IEF, Madrid, 1974.

142 No hace falta insistir en los problemas de diversa índole que pueden surgir cuando un sistema fiscal se construye al margen de algunos de sus principios impositivos fundamentales. Baste recordar la función que éstos desempeñan a la hora de fundamentar la racionalidad y justicia de un sistema fiscal, así como su propio origen en tanto en cuanto en su mayoría nacieron en el deseo de suprimir formas y técnicas tributarias que se tenían por perjudiciales económica, social y éticamente y de sustituirlas por otras mejores (NEUMARK, F., *Principios de la Imposición*, op. Cit. pp.29 y ss., 43-44).

143 MARTIN JIMÉNEZ, A., “Metodología y Derecho Financiero: ¿Es preciso rehabilitar la figura de B.Griziotti y el análisis integral de la actividad financiera?”, *RDFHP*, n°258, 2000, especialmente, pp.943 y ss.