

LAS NORMAS GENERALES DEL DERECHO INTERNACIONAL ANTE EL OBJETIVO DE COMBATIR LA EVASIÓN FISCAL

THE GENERAL RULES OF INTERNATIONAL LAW IN THE PERSPECTIVE OF COMBATING TAX EVASION

CARLOS MARÍA LÓPEZ ESPADAFOR

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Jaén*

Recibido: 26.08.2016 / Aceptado: 29.08.2016

DOI: <http://dx.doi.org/10.20318/cdt.2016.3259>

Resumen: Más allá de los convenios internacionales que incluyen una cláusula de cooperación internacional entre administraciones tributarias y de las directivas de la Unión Europea que imponen deberes a sus Estados miembros en tal sentido, debemos plantearnos hasta dónde llegan los principios generales del Derecho Internacional en este ámbito. Esto podría resultar particularmente útil en aquellos supuestos en que no exista convenio internacional, pensando especialmente en los paraísos fiscales. En la lucha contra el fraude fiscal se presenta de especial interés plantearse hasta dónde podría llegar el deber general de colaboración entre Estados en materia tributaria.

Palabras clave: evasión fiscal, normas generales, Derecho Internacional.

Abstract: Beyond the international agreements that include an international cooperation clause between tax administrations and directives of the European Union to impose duties on its Member States administrations in this regard, we must consider how far the general principles of International Law in this field reach. This could be particularly useful in cases where there is no international agreement, especially considering tax havens. The fight against tax fraud presents special interest to consider how far the general duty of cooperation among States in tax matters could go.

Keywords: tax evasion, general rules, International Law.

Sumario: I. Apuntes iniciales. II. Marco general de la fiscalidad internacional. III. Ramas de la fiscalidad internacional. IV. La ineficacia del Poder Tributario del Estado fuera de su territorio. V. Concepción actual de la soberanía fiscal internacional. VI. Perspectiva territorial de la soberanía. VII. Sobre la existencia o no de un Principio de Derecho Internacional General relativo a la cooperación internacional en la aplicación de los tributos. VIII. Reflexiones finales.

I. Apuntes iniciales

1. Cabe la discusión sobre si el deber de colaboración entre Estados en la lucha contra el fraude fiscal representa o no un principio de Derecho Internacional General, obligatorio dentro de la disciplina jurídica de la Comunidad Internacional, más allá de convenios específicos o normas particulares.

2. El fenómeno del fraude fiscal ha alcanzado una dimensión internacional en un doble sentido. De un lado, porque el tráfico internacional de la riqueza facilita el fraude fiscal al complicar la naturaleza de dicho tráfico el control de aquél. De otro, porque la lucha contra el mismo debe hacerse

necesariamente a través de la cooperación internacional de las Administraciones tributarias. En este último sentido, dicha cooperación, además de una necesidad, se presenta como un deber para los Estados. Pero mientras encontramos convenios internacionales y directivas y reglamentos de la Unión Europea que obligan a los Estados a la cooperación internacional en materia de intercambio de información y de recaudación, además de en otras cuestiones, resulta más discutible que se pueda defender la existencia de un deber de Derecho Internacional General que obligue a los Estados a cooperar en tal sentido, al margen de convenio internacional o de norma comunitaria que obligue ello.

3. Pues bien, en función de lo expuesto, comenzaremos con una visión global del panorama actual de la fiscalidad internacional y un análisis de la diversidad de ramas del Derecho Internacional Tributario, representando distintas ramas de las que podría surgir dicho deber en tal sentido. A continuación analizaremos los límites a la territorialidad internacional del tributo, que son los que hacen necesaria esa cooperación y cómo debe entenderse en función de ello la soberanía fiscal internacional. Por último, entraremos en la discusión existente de si existiría un deber de Derecho Internacional General en tal sentido aunque no se firme un convenio al efecto, dado que los paraísos fiscales “viven” precisamente de eso, de no firmar tal tipo de convenios que impliquen obligaciones de cooperación en tal sentido. En función de ello, terminaremos con una reflexiones finales sobre cómo se debería reconducir la situación a nivel global.

II. Marco general de la fiscalidad internacional

4. La delimitación de la fiscalidad internacional como subdisciplina dentro del Derecho Tributario, en las últimas décadas, parece haberse realizado a golpe de norma particular o cuestión concreta. Con el tiempo se ha ido perdiendo la preocupación por una visión “global” de todos los problemas del Derecho Internacional Tributario. Más allá del Modelo de la OCDE de convenio internacional para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio y prevenir el fraude fiscal –y el ya casi olvidado Modelo, también de la OCDE, de convenio internacional para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre sucesiones y donaciones-, de la jurisprudencia en materia tributaria del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de las grandes cuestiones de la armonización fiscal y así de las principales directivas comunitarias en materia impositiva, a parte de algún otro texto internacional, en ocasiones igualmente de la OCDE, por ejemplo también en materia de lucha contra el fraude, o en otros ámbitos de la Unión Europea, sobre diversas cuestiones, no existe una verdadera preocupación por delimitar una construcción global y armónica de los grandes principios de la fiscalidad internacional y por la estructuración dogmática del Derecho Internacional Tributario.

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

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

7. Existen algunos Estados con los que no ha funcionado la vía de los convenios internacionales en materia tributaria, precisamente porque no firman tal tipo de convenios; son esencialmente los pa-

raísos fiscales, que en gran medida se puede decir que viven económicamente de eso, de estar aislados en materia fiscal, de no firmar convenios en materia tributaria, de ser opacos fiscalmente, de encubrir el fraude fiscal realizado en perjuicio de otros muchos Estados soberanos.

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

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

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

11. Pero precisamente en relación a tales “pequeños” paraísos fiscales que tienen que defender su identidad como Estados soberanos, si en cierta medida la OCDE y la Unión Europea han fracasado en su propósito, quizás sea ahora la oportunidad o momento, de entrar en escena al efecto en mayor medida, para Naciones Unidas, que es la organización internacional –más global- que precisamente se puede presentar como la mayor garante de su identidad como Estados independientes. Con ello, más que nunca, es necesaria la delimitación y estructuración clara de los principios generales del Derecho Internacional Tributario.

12. Pues bien, como interesante ejemplo, una de las dudas que se planteaba la doctrina en tal sentido era la de si existía un deber general de colaboración internacional entre Estados en materia tributaria en la lucha contra el fraude fiscal, como principio general del Derecho Internacional y aunque no existiese convenio internacional al efecto. En la doctrina internacional ha habido respuestas en este punto en un sentido y en otro, aceptándolo o rechazándolo. Así pues, habría que plantarse hacia dónde debe orientarse el deber de colaboración entre Estados en materia tributaria. Es necesario reflexionar sobre cómo reorientar o redimensionar el deber de colaboración entre Estados en materia impositiva.

III. Ramas de la fiscalidad internacional

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

14. El Derecho Internacional Convencional en materia tributaria se compone esencialmente de convenios para evitar la doble imposición internacional, en casi su inmensa totalidad bilaterales. De todos modos, disposiciones de naturaleza tributaria las podemos encontrar también, aunque en algunos

casos sea de forma puntual, en otros tipos de convenios internacionales, aun no estando dedicados esencialmente a la materia tributaria.

15. En el ámbito del Derecho Comunitario o Derecho de la Unión Europea –en su más fiel denominación actual- nos encontramos con distintos campos de incidencia en materia tributaria: de un lado, nos encontramos con el campo de la armonización fiscal comunitaria, que intenta aproximar las legislaciones tributarias de los distintos Estados comunitarios en determinadas materias; de otro, nos encontramos con los recursos comunitarios de naturaleza tributaria, como fuente de financiación comunitaria; por último, nos encontramos con la cooperación en la aplicación de los tributos impuesta a los Estados miembros por las instituciones comunitarias. Este tercer campo de incidencia del Derecho Comunitario en materia fiscal, es decir, estos deberes de colaboración entre Administraciones tributarias a veces afectan a tributos propios comunitarios y en ocasiones a impuestos estatales armonizados, con lo cual en muchos casos esta labor de cooperación administrativa podría quedar incluida en alguno de los dos ámbitos señalados anteriormente, o sea, en el de los recursos propios de naturaleza tributaria o en el de la armonización fiscal. Pero esta actuación normativa de la Unión Europea consistente en imponer a los Estados miembros un deber de colaborar entre ellos para la aplicación de los tributos, a veces afecta también a impuestos que ni son recursos propios de aquélla, ni son impuestos armonizados conforme a directivas comunitarias. En función de ello, en este caso ya estaríamos ante un tercer campo distinto de los anteriores, salvo que con ello entendamos que lo que se está realizando realmente es una labor de armonización fiscal en el plano formal, es decir, no en el plano de los elementos materiales o sustantivos de los impuestos, sino en el de su aplicación efectiva o formal; con esto último retornaríamos a tomar en consideración sólo dos campos esenciales dentro del Derecho Tributario de la Unión Europea: el de los recursos propios de naturaleza tributaria y el de la armonización fiscal material y formal. La adopción de una doble o una triple perspectiva al efecto puede depender en la práctica de la importancia que le queramos dar a los citados deberes de colaboración, decidiendo si queremos situarlos o no al nivel de la clásica armonización fiscal.

16. Resulta lógico, por su importancia práctica, que la atención de la doctrina tributaria en relación al Derecho Internacional se haya centrado en los dos ámbitos apuntados; de un lado, en los convenios internacionales para evitar la doble imposición y, de otro, en la incidencia del Derecho Comunitario Europeo en materia tributaria. Pero en el esquema de fuentes del Derecho Internacional no debemos perder de vista la costumbre internacional y los Principios Generales del Derecho, que conforman lo que se podría denominar el Derecho Internacional General, en cuanto normas aplicables a cualquier Estado con independencia de la prestación o no de su consentimiento directo a las mismas, como normas consolidadas en el devenir y formación de la Comunidad Internacional.

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

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

19. De todas maneras, todo lo expuesto no responde a compartimentos estancos o incomunicados, sino que la interrelación entre los distintos grupos o tipos de normas es tan permeable e interdependiente como en el resto de ramas del Ordenamiento jurídico. Fijémonos, por ejemplo, en los distintos tipos de normas que se pueden distinguir dentro del Derecho Comunitario Europeo en materia tributaria

e intentemos aplicarlos al régimen fiscal de los funcionarios y otros agentes de la Unión Europea. En el Protocolo sobre los privilegios e inmunidades de la Unión Europea se establece al mismo tiempo la exención de los rendimientos obtenidos por aquéllos como consecuencia de su trabajo para las instituciones comunitarias y la sujeción de tales rendimientos a un impuesto sobre los sueldos, salarios y emolumentos de los funcionarios y otros agentes de la Unión Europea, de los que es beneficiaria ésta y que se recauda simplemente a través de retenciones sobre dichos rendimientos del trabajo, en función del montante anual que recibe el funcionario y del número de hijos bajo su dependencia. De un lado, la exención referida evita la doble imposición que, de no existir este beneficio fiscal, se daría entre los impuestos estatales sobre la renta y el citado impuesto comunitario; la norma que establece esta exención en los impuestos estatales, aunque forma parte del Derecho Comunitario originario se parecería más bien a las normas de armonización fiscal comunitaria, si bien estas últimas suelen ser de Derecho Comunitario derivado, procediendo de las instituciones comunitarias. De otro lado, la norma que establece el citado impuesto comunitario se podría entender más bien comprendida en el bloque normativo de los recursos propios comunitarios, si bien no representa un elemento esencial en la financiación comunitaria –su existencia se fundamenta en otras razones- y no aparece contemplado en las Decisiones sobre el sistema de recursos propios comunitarios. De esta forma, se trataría de un ejemplo de tema donde se interrelacionan los bloques normativos individualizados anteriormente.

IV. La ineficacia del Poder Tributario del Estado fuera de su territorio

20. La cooperación internacional en materia tributaria, sin perjuicio de algunos otros campos de actuación, ha tenido dos ámbitos fundamentales en los que ha encontrado mayor desarrollo. De un lado, se encuentra la cooperación entre Estados para eliminar la doble imposición internacional, lo cual se articula principalmente a través de convenios bilaterales para eliminar dicha doble imposición, que siguen esencialmente el Modelo OCDE. De otro, nos encontramos con una cooperación entre las Administraciones tributarias de distintos Estados tendente a la aplicación efectiva de los tributos, a veces partiendo incluso de cláusulas existentes en los citados convenios. Pues bien, en este trabajo nos vamos a plantear cuál o cuáles pueden ser los fundamentos de la cooperación internacional en este segundo ámbito, analizando lo que se puede considerar al respecto como un principio general de Derecho Internacional y aquello que por el momento no puede recibir tal consideración.

21. Los Estados no pueden actuar sin autorización en territorio extranjero. Un Estado, por sí mismo, a través de sus propios agentes no puede hacer valer su Derecho fuera de sus fronteras, porque éstas delimitan el ámbito de su soberanía territorial. Esto constituye un principio de Derecho Internacional General. Cuando no se respeta esta norma se produce una violación de la soberanía de otro Estado y, así, un ilícito internacional. Y, por otra parte, dentro de un ordenamiento jurídico, en principio, no tienen vigencia las normas jurídicas extranjeras. Para que una norma de un ordenamiento jurídico produzca efectos en otro, es necesaria una norma de éste que reenvíe al Derecho extranjero o acuerde la recepción de los efectos de éste en el propio ordenamiento. Así, para la eficacia o aplicación del Derecho extranjero en el ordenamiento de un Estado, es necesario el consentimiento de éste, expresado por medio de una norma interna o a través de un instrumento jurídico internacional, como puede ser un convenio internacional.

22. En relación a la primera idea que hemos señalado, o sea, la que hace referencia a la imposibilidad de ejercitar el poder estatal en territorio extranjero, debemos tener en cuenta, como señala POCAR, que en la vida de relación entre los Estados puede reputarse cierta la formación y la actual existencia de un deber descendiente del Derecho Internacional General o consuetudinario, en base al cual todo Estado está obligado a abstenerse de penetrar en el ámbito territorial en el que se ejercita establemente la autoridad de otro Estado y de ejercitar en tal ámbito actividades de imperio o, más genéricamente, públicas. Pero, como destaca este mismo autor, tal deber internacional de abstenerse de penetrar y de ejercitar el poder estatal en territorio extranjero, del que estamos hablando, no puede, por otra parte, entenderse de

manera rígida y absoluta. Es decir, no puede ser configurado en el sentido de que el mismo comprenda siempre y de todas maneras cualquier actividad de imperio del Estado en territorio extranjero. El mismo, en efecto, no se extendería a todas las actividades que deben entenderse autorizadas sea en base a normas de Derecho Internacional General o particular, sea en base al consentimiento explícito o implícito del Estado donde se realicen¹.

23. Con respecto a la misma idea, destaca UDINA que como consecuencia de la yuxtaposición de los diversos ordenamientos estatales en una comunidad jurídica como es la Comunidad internacional, el poder de imperio propio de cada ordenamiento no es ilimitado ni de hecho ni de Derecho, en el sentido de que no es ilimitado, esto es, universal, el ordenamiento jurídico del Estado del que emana. Sobre ello, este autor señala que una característica esencial del poder de imperio es que los mandatos en que el mismo se concreta pueden ser actuados, si es necesario, coercitivamente. Esto puede darse dentro de ciertos límites. El primero y fundamental entre estos límites está constituido por el territorio de cada Estado. El territorio, en efecto, además de ser un elemento esencial para la misma existencia del Estado, constituye el espacio dentro del cual puede desplegarse el poder de imperio consustancial al respectivo ordenamiento jurídico. Los mandatos del Estado pueden también dirigirse excepcionalmente más allá de los límites territoriales que le son propios, cuando los mismos, teniendo tal destino ultraterritorial, estén destinados a tener actuación dentro del territorio ajeno, bien cuando el Estado extranjero libremente consiente, o bien cuando está obligado a consentir en base a los principios del Derecho Internacional General, que los mismos tengan actuación en su propio territorio. Si no es así, no se trataría ya de mandatos jurídicos, sino de simples preceptos y declaraciones político-morales, que no pueden considerarse expresión del poder de imperio. Todo esto vale también para el Poder Tributario, que obviamente pone en juego el poder de imperio estatal. Así, el Estado que intentase actuar coercitivamente sus propios mandatos tributarios fuera de los límites territoriales de su poder de imperio, en los casos en que no le sea expresamente consentido, no sólo cometería un ilícito internacional, sino que se encontraría casi siempre en la práctica material imposibilidad de actuarlos, a menos que no quisiese dar lugar a toda una serie de actos ilícitos².

24. Sobre la norma general de Derecho Internacional que prohíbe a los Estados ejercitar su poder de imperio en el territorio ajeno, señala SACCHETTO que, en sede de Derecho Tributario, tal norma no hace referencia «al específico contenido material de la actividad que el Estado intentaría actuar y que según las calificaciones de derecho interno se define como tributaria, sino a tutelar el principio por el que toda actividad dirigida a la actuación concreta de la norma viene considerada como sometida a los límites territoriales puestos al desarrollo de las actividades soberanas»³.

25. Así pues, en principio, los órganos de un Estado no pueden ejercitar sus potestades tributarias en el territorio de otro Estado. De esta manera, tales órganos no pueden hacer efectivo el Poder Tributario de su propio Estado fuera de las fronteras territoriales de éste. Esto encontraría una excepción en los casos en que se dé el consentimiento del Estado a la actuación de órganos extranjeros sobre su propio territorio.

26. Señala BISCOTTINI que cuando un Estado está legitimado para organizar servicios propios en el extranjero, es lógico que tenga el poder de imponer las correspondientes tasas y que a éstas se sometan también los ciudadanos locales que se benefician de tales servicios. El ejemplo típico al respecto está representado por los servicios consulares. Añade este autor que, naturalmente, si la recaudación de tributos por parte de los cónsules en el extranjero aparece justificada cuando aquéllos tienen el carácter de tasas en sentido propio, la pretensión carecería de base cuando se tratase de exigir impuestos⁴.

¹ Cfr. F. POCAR, *L'esercizio non autorizzato del potere in territorio straniero*, CEDAM, Padova, 1974, pp. 1 y 3.

² Cfr. M. UDINA, *Il diritto internazionale tributario*, CEDAM, Padova, 1949, pp. 57 y 58.

³ "Territorialità (diritto tributario)", *Enciclopedia del Diritto*, Vol. XLIV, 1992, pp. 324.

⁴ Cfr. G., BISCOTTINI, *Diritto Amministrativo Internazionale*, Tomo II (*La circolazione degli uomini e delle cose*), CEDAM, Padova, 1966, p. 409.

27. Los representantes diplomáticos y consulares son un ejemplo de agentes extranjeros que actúan en territorio de otro Estado con el consentimiento de éste. Las representaciones diplomáticas y los consulados realizan servicios y actividades públicas, que pueden dar origen al pago de una tasa. En estos casos, tanto la actividad pública que da origen a la tasa, como la recaudación de ésta, constituyen ejercicio de poder público en territorio extranjero. De todas formas, estas actividades pueden ser realizadas sin salir de la sede de la representación diplomática o consular, sede que posee un régimen especial y sobre cuyo espacio físico están limitados los poderes del Estado en el que se encuentra. Si tenemos en cuenta la estructura y el funcionamiento aplicativo de las tasas, dado que éstas se exigen por la realización de actividades administrativas, tal realización se puede hacer depender del previo pago de la correspondiente tasa, o los efectos de tal actividad administrativa pueden estar condicionados por la efectiva realización del pago de la tasa. Así, en principio, se podría conseguir recaudar las mencionadas tasas sin deber realizar ninguna actividad fuera de la sede diplomática o consular.

28. No existe, pues, especial dificultad para poder aceptar la posibilidad de aplicación y recaudación por las representaciones diplomáticas y consulares de tasas por sus servicios y actividades administrativas. Esto constituiría un ejemplo de ejercicio autorizado de actividades tributarias en territorio extranjero, dado que, hoy día, las sedes diplomáticas no pueden ser consideradas en realidad territorio de su Estado. La posible consideración de éstas como territorio extranjero sería solamente una ficción parcial⁵, basada sobre su especial régimen de inmunidades y que, de todas formas, siempre tendría menor vigencia con respecto a los consulados.

29. La Convención de Viena sobre relaciones diplomáticas, de 18 de abril de 1961, dispone en su artículo 28 que los derechos y tarifas que perciba una misión diplomática por actos oficiales están exentos de todo impuesto y gravamen, lo que presupone que en la Convención se acepta la posibilidad de las misiones diplomáticas de realizar una actividad de naturaleza tributaria. Más explícita se presenta en este punto la Convención de Viena sobre relaciones consulares, de 24 de abril de 1963, cuyo artículo 39 dispone expresamente en su apartado 1 que las oficinas consulares podrán percibir en el territorio del Estado en el que se encuentran los derechos y tarifas que establezcan las leyes y reglamentos del Estado a que pertenece la oficina consular por las actuaciones consulares. En el apartado segundo de este mismo artículo se prevé también que estos derechos y tarifas y los recibos correspondientes estarán exentos de todo impuesto y gravamen en el Estado en el que se encuentra la oficina consular.

30. Dejando a un lado la referida disciplina diplomática o consular, la mencionada imposibilidad de actuación tributaria de los Estados sobre territorio ajeno, con la consiguiente imposibilidad para un Estado de aplicar por sí solo sus normas tributarias en territorio extranjero y así hacer allí efectivas sus pretensiones tributarias, ha hecho necesarios mecanismos internacionales de cooperación entre Estados, especialmente en materia de intercambio de información y comprobación y en materia de recaudación.

31. Debemos preguntarnos si cuando, en base a un convenio u otro texto normativo de carácter internacional, un Estado recauda en su territorio un crédito tributario de otro Estado, se produce una aplicación del Derecho Tributario extranjero. Según BÜHLER, en estos casos las autoridades fiscales aplican Derecho extranjero⁶. Por el contrario, señala SACCHETTO que el Estado que proceda a ejecutar una pretensión tributaria extranjera en base a un tratado internacional, no deberá para ello aplicar el Derecho Tributario extranjero, sino sólo activar un procedimiento administrativo según las normas de procedimiento

⁵ La llamada “extraterritorialidad” de las embajadas es solamente una ficción, no pudiendo entenderse que el lugar que ocupan sea verdaderamente territorio extranjero. En relación a las embajadas extranjeras existen solamente unas limitaciones del poder del Estado en el que se ubican. Estas limitaciones dan la idea de una situación similar a la que se produciría en comparación con un territorio extranjero y de ello deriva la expresión “extraterritorialidad”. No es la existencia de una porción de territorio dentro de otro lo que hace nacer las limitaciones del poder de este último, sino que son las limitaciones a tal poder las que dan lugar a una situación que hace pensar en una ficción de “extraterritorialidad”.

⁶ Cfr. O. BÜHLER, *Principios de Derecho Internacional Tributario*, versión castellana de F. CERVERA TORREJÓN, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1968, p. 100.

previstas para la realización de actos análogos nacionales, para la consecución de fines propios de otro ordenamiento jurídico⁷. En otra de sus obras, señala también SACCHETTO, en relación a los casos de cooperación internacional en materia de recaudación, que el crédito tributario del Estado extranjero es valorado por el Estado al que se solicita la cooperación como un mero hecho que tiene ciertas características de extranjería y que podrá tener una cierta influencia jurídica en el ordenamiento de este último Estado sólo en la medida en que existan en el mismo mecanismos específicos que se la atribuyan⁸.

32. En aquellos casos en los que un Estado procede a recaudar el crédito tributario de otro Estado, no se produce propiamente una aplicación de Derecho Tributario extranjero. Cuando las autoridades tributarias de un Estado proceden a la recaudación de un crédito tributario extranjero, no realizan una actividad de declaración del Derecho extranjero, sino que solamente analizan si la petición de cooperación formulada por el Estado extranjero reúne los requisitos previstos en el correspondiente tratado o texto normativo internacional, que serán requisitos de forma y de competencia. El crédito tributario extranjero tiene en estos casos para el Estado que coopera el carácter de mero hecho jurídico, que adquiere relevancia jurídica porque existe una norma -la contenida en el correspondiente tratado internacional y que se convierte en Derecho interno⁹ o la oportuna norma de Derecho de la Unión Europea- que le confiere efectos jurídicos en el ordenamiento. Debemos tener presente que las autoridades fiscales de este Estado no realizan la liquidación del crédito tributario extranjero.

33. Esta actuación del operador jurídico tributario es diferente, pues, de la que realizan los órganos judiciales cuando aplican las normas de Derecho internacional privado. Las normas de conflicto bilaterales de esta rama del Derecho hacen que se deban aplicar normas jurídicas extranjeras. El caso de la recaudación de créditos tributarios extranjeros es, como hemos visto, del todo distinto. De todas formas, con tal recaudación, el Estado titular del crédito tributario ve cómo éste es hecho efectivo en territorio extranjero. Pero esto no implica que se pueda decir que ha sido verdaderamente aplicado Derecho Tributario extranjero.

34. Aunque un Estado no puede ejercitar su poder de imperio en el territorio de otro Estado sin el consentimiento de éste, cosa distinta es la posibilidad de una organización internacional de ejercitar su poder en el territorio de los Estados miembros, en base a la atribución de competencias hecha por éstos a la organización. Y esto sucede en el caso de la Unión Europea. Así, en relación al Poder Tributario de ésta, existen unos poderes de investigación de la Comisión a través de sus propios agentes con respecto a determinados recursos propios de la Unión Europea.

35. De otro lado, existen mecanismos de asistencia entre Estados miembros de la Unión Europea en la comprobación y recaudación de los recursos propios comunitarios de naturaleza tributaria, cooperación impuesta por aquélla. En esta materia, los Estados aplican Derecho Comunitario. Así, cuando en base a los apuntados mecanismos de cooperación un Estado miembro procede a hacer efectiva la resolución de otro Estado miembro sobre recursos propios comunitarios tributarios, recaudando el crédito comprobado y liquidado por este otro Estado, aquél no realiza verdaderamente una aplicación de las normas comunitarias que establecen tales tributos. Tal aplicación es realizada verdaderamente por las autoridades tributarias del Estado miembro que liquida el crédito tributario. Aquí no nos encontramos ante una armonización de tributos estatales, sino ante una regulación por la Unión Europea de sus propios tributos.

36. Por otra parte, existen disposiciones comunitarias que imponen a los Estados el deber de cooperar entre sí en la comprobación y recaudación de tributos, aunque éstos no representen recursos propios de la Unión Europea. Pero en la asistencia en la recaudación de créditos tributarios de otros Estados miembros de la Unión Europea, tampoco se puede hablar de una auténtica aplicación de nor-

⁷ Cfr. C. SACCHETTO, *Tutela all'estero dei crediti tributari dello Stato*, CEDAM, Padova, 1978, p. 150.

⁸ Cfr. C. SACCHETTO, "Territorialità (diritto tributario)", *cit.*, p. 323.

⁹ Cfr. el artículo 96 de nuestra Constitución.

mas tributarias de otro Estado. Basta con tener aquí presentes las consideraciones hechas *supra* sobre la cooperación entre Estados en materia de recaudación en base a un convenio internacional. Por todo ello, pues, ni en los casos de cooperación entre Estados miembros en la recaudación de los recursos propios comunitarios de naturaleza tributaria, ni en los casos de asistencia en la recaudación de los tributos de los propios Estados se puede hablar propiamente de la aplicación de Derecho Tributario extranjero.

37. Pues bien, dejando a un lado lo anterior, debemos volver sobre la cuestión de que los límites analizados en materia de territorialidad del tributo han hecho que los Estados hayan debido establecer entre ellos mecanismos de cooperación en este campo. Estas formas de cooperación no representan propiamente excepciones a tales límites a la eficacia territorial del tributo, sino mecanismos para superar estos límites, porque aquí, en estas acciones de cooperación, aunque se realicen tales actividades para favorecer la pretensión tributaria de un Estado extranjero, el Poder Tributario que se ejercita es el del Estado en el que se efectúan las actuaciones, porque son los órganos de este Estado los que ejercitan sus potestades y no órganos del Estado extranjero. Así se ayudará a conseguir que la pretensión tributaria del Estado extranjero se haga efectiva y que se cumpla lo dispuesto por las leyes tributarias emanadas en base al Poder Tributario de este Estado extranjero. Pero aquí un Estado, en base a su propio Poder Tributario, encarga a sus órganos el ejercicio de sus propias potestades en el desarrollo de las actuaciones para la cooperación, pero esto no significa que un Estado ejercite su Poder Tributario en el extranjero. En definitiva, un Estado actúa sobre su propio territorio para ayudar a otro, o sea, que no actúa el Estado extranjero, sino el Estado del territorio donde se desarrollan los actos de cooperación.

38. Cuando existen mecanismos de cooperación internacional en materia de eficacia territorial del tributo, esto no implica que el ejercicio del Poder Tributario de un Estado pueda superar los límites del territorio de este Estado e introducirse en el territorio de otro Estado, sino que solamente existe un mecanismo de cooperación internacional para superar los problemas que derivan del límite general en materia de territorialidad en sentido formal del tributo. Así pues, cuando se ejecutan o ponen en práctica los mecanismos de cooperación en materia de territorialidad en sentido formal, el Poder Tributario estatal que se ejercita es el del Estado cuyos órganos actúan, o sea, el del Estado al que se pide la cooperación y no el del Estado que la pide, Estado, este último, que es el titular de la pretensión tributaria.

39. Todo esto podría encontrar una excepción en los casos en que se permita operar en territorio nacional a un agente público tributario de un Estado extranjero, aunque solamente sea para hacer notificaciones con efectos públicos o cualquier inspección. Pero, de todas formas, también en estos casos debería existir una intervención del Estado en cuyo territorio se realizan tales actos, en cuanto este Estado debe dar su consentimiento a tales actuaciones, porque si se realizan sin tal consentimiento, en base a lo que hemos señalado en este apartado, existiría una violación de la soberanía del Estado del territorio.

V. Concepción actual de la soberanía fiscal internacional.

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

41. Según BÜHLER la soberanía, en principio, no tiene en el Derecho Tributario un significado distinto del que tiene en otras ramas del Ordenamiento jurídico, significado que consistiría en la facultad total y exclusiva de un Estado para desarrollar, a través de la propia voluntad manifestada frente al resto de los Estados, la competencia única que le asiste para realizar actos legislativos, ejecutivos y judiciales dentro

de su ámbito de poder territorial¹⁰. Señala BORRÁS RODRÍGUEZ que la manifestación de la soberanía que se denomina «soberanía fiscal» constituye «el poder de dictar un sistema de impuestos, sea por vía legislativa o reglamentaria, que posea una autonomía técnica en relación con los sistemas susceptibles de entrar en concurrencia con él, ejerciendo tal soberanía dentro de su ámbito de competencia territorial»¹¹.

42. Dentro de este ámbito, GARBARINO¹² hace una detallada delimitación sistemática del problema de la soberanía. Su posición la expresa señalando que allí donde se proceda a considerar la soberanía del Estado en materia tributaria en un contexto internacional, es decir, en una situación de coexistencia de más Estados titulares de una soberanía originaria y, así pues, poseedores de un ilimitado Poder impositivo, es oportuno distinguir dos conceptos generales de los que se puedan desprender consideraciones de naturaleza más estrictamente tributaria: serían, de un lado, la soberanía entendida como Poder impositivo preeminente sobre cualquier otro Poder y que se desenvuelve dentro del ámbito territorial del ordenamiento estatal; y, de otro, la soberanía entendida como independencia del Estado, destinada a desenvolverse dentro del ámbito de la Comunidad internacional, compuesta de más Estados soberanos, dotados de Poder impositivo originario. Señala este autor que, mientras desde una perspectiva interna el Poder soberano de imposición implica una supremacía del sujeto activo titular de tal Poder (el Estado) con respecto a los sujetos pasivos, desde una perspectiva externa e internacional, por el contrario, no se puede dejar de destacar que los Poderes impositivos soberanos estatales conviven en un ordenamiento de tipo paritario, cual es el ordenamiento internacional. Señala que en el contexto exclusivamente interno y estatal las normas impositivas, a través de las cuales se despliega el Poder Tributario, encuentran su validez directamente en el ordenamiento jurídico estatal que se configura como soberano, y que en el ámbito del ordenamiento internacional, por el contrario, no se reconoce ningún Poder impositivo que se despliegue directamente sobre los Estados o sobre los ciudadanos de éstos. Frente a esta idea de GARBARINO se podrían poner de manifiesto algunos aspectos del Poder Tributario de la Unión Europea.

43. Continúa GARBARINO su exposición señalando que mediante la adopción de esta doble perspectiva de investigación, que procede de los fundamentos de la soberanía de un Estado para llegar a las modalidades con que interaccionan las expresiones de la soberanía de más Estados, se reaniman dos aspectos interconexos del problema que aquí se debate: la dimensión exclusivamente interna y la dimensión externa de la soberanía. Así, destaca este autor que la soberanía del Estado -entendida en su aspecto de Poder Tributario soberano- bajo el perfil interno es el modo en el que se manifiesta el carácter autoritario del ordenamiento interno del Estado en relación a los sujetos a él sometidos, mientras, bajo el perfil externo la soberanía se inserta en el ejercicio de una plena capacidad de Derecho Internacional del Estado en materia impositiva en relación con los otros Estados.

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

45. Pues bien, retomando la idea europea, destacaba SAINZ DE BUJANDA que un Estado en Europa no puede jugar un papel de protagonista en la Historia porque le falta el poder para hacerlo y le falta poder político, poder económico y poder militar; así, «ni sus fines ni sus propios medios le permiten vivir con mínima autonomía»¹³.

¹⁰ *Ob. cit.*, p. 173.

¹¹ *La doble imposición: Problemas jurídico-internacionales*, Universidad de Barcelona, Secretariado de publicaciones, intercambio científico y extensión universitaria, Barcelona, 1971, p. 3. En la misma línea, véase V. GONZÁLEZ POVEDA, *Tributación de no residentes*, La Ley, Madrid, 1989, pp. 3 a 6.

¹² Cfr. C. GARBARINO, *La tassazione del reddito transnazionale*, CEDAM, Padova, 1990, pp. 96 a 99.

¹³ De esta forma se manifestaba SAINZ DE BUJANDA en el Prólogo a la obra de D. MARTÍNEZ MARTÍNEZ *El Sistema financiero de las Comunidades Europeas*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1974, p. XII.

46. Los Estados europeos han sentido la necesidad de proceder a una integración económica que camine hacia una más profunda integración política. El proceso de integración europea recibió un gran impulso con el Tratado de la Unión Europea, integración que se intentó reforzar con el fracasado Proyecto de Tratado por el que se intentaba establecer una Constitución para Europa y, posteriormente, con el Tratado de Lisboa. La creación de las Comunidades Europeas supuso el nacimiento de un sistema de poderes cuyas relaciones con los Estados son diferentes de las que se dan con las organizaciones internacionales de simple cooperación. La Unión Europea se presenta como organización de integración, y la presencia de este tipo de organización altera de manera tal el poder que las organizaciones internacionales venían ejerciendo sobre los Estados, que también la doctrina ha reconocido una influencia de este fenómeno en el concepto y concepción tradicionales de la soberanía¹⁴.

47. Por lo que respecta a la fiscalidad de la Unión Europea, CONSTANTINESCO señalaba que toda armonización tributaria en las Comunidades Europeas llevaba necesariamente a una limitación, por reducida que ésta sea, de la «soberanía impositiva» de los Estados miembros, produciéndose así una intervención en la libertad política de éstos¹⁵. Pero aquí no debemos olvidar la perspectiva general del fenómeno comunitario, y desde este punto de vista ADONNINO destaca cómo con la adhesión a las Comunidades Europeas¹⁶ la soberanía de los Estados resulta limitada en algunos sectores, pero lo es en virtud de un proceso de autolimitación, constitucionalmente legítimo¹⁷.

48. Para TRUYOL Y SERRA la soberanía no es algo constituido por un elemento unitario que abarca e incluye todo; en concreto señala este autor la necesidad de superar la concepción que presenta la soberanía como monolítica, destacando que ésta no es un poder omnímodo de decisión; la existencia de un Derecho Internacional supone un concepto limitado de la soberanía y el aumento de la dependencia entre los pueblos hace que de hecho se vea reducido su alcance efectivo. Señala también la conveniencia de abandonar los temores y mitos que se dan con respecto a la relación entre la soberanía y la supranacionalidad; y así con las Comunidades Europeas los Estados, más que ver limitadas sus soberanías, las ponían en común, delegando en el poder de las Comunidades solamente las facultades necesarias para la eficaz gestión de los asuntos comunes¹⁸.

49. Fijándose en el paso de las concepciones tradicionales de la soberanía como idea unitaria, no susceptible de limitaciones y tampoco de ser descompuesta, a una concepción que la ve como una suma de facultades susceptible de ser dividida en sus diversos componentes, ABAD FERNÁNDEZ destaca cómo ello hace que se acepte la posibilidad de que el Estado pueda transferir alguna de sus facultades a una entidad supranacional; y señala este autor que una de las parcelas de la soberanía es la del Poder Financiero¹⁹.

50. Frente a lo discutida que es la validez del concepto de soberanía en relación al Poder Tributario en el plano interno, dicho concepto conserva una determinada virtualidad en relación al fenómeno tributario internacional. Está claro que la soberanía no se puede presentar hoy como el fundamento directo del Poder Tributario. El pueblo, titular de la soberanía popular, aprueba la Constitución y en ésta

¹⁴ Véase C.M. GIULIANI FONROUGE, *Derecho Financiero*, Volumen I, 2ª edición, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1970, p. 282.

¹⁵ “La problemática tributaria de la Comunidad Económica Europea”, *Hacienda Pública Española*, núm. 57, 1979, p. 164. Referencias a que la soberanía de los Estados se ve afectada por la armonización fiscal, se pueden encontrar también, entre otros, en C. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, *Sistema tributario español y comparado*, segunda edición, Tecnos, Madrid, 1992, p. 927, y G. CASADO OLLERO, “Fundamento jurídico y límites de la armonización fiscal en el Tratado de la C.E.E.”, *Estudios sobre armonización fiscal y Derecho presupuestario europeo*, segunda edición, Ediciones TAT, Granada, 1987, p. 60.

¹⁶ Recordemos que, como hemos visto, hoy es ya más correcto hablar de Unión Europea, pero la fecha en que escribían algunos autores explica el uso de la denominación de Comunidades Europeas.

¹⁷ “Il principio di non discriminazione nei rapporti tributari fra Paesi membri secondo le norme della CEE e la giurisprudenza della Corte di Giustizia delle Comunità”, *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, n° 1, 1993, p. 65.

¹⁸ *La Integración Europea. Idea y realidad*, Tecnos, Madrid, 1972, p. 66.

¹⁹ «El Poder Financiero de las Comunidades Europeas», *Estudios de Derecho internacional público y privado en homenaje al Profesor Luis Sela Sampil*, Tomo I, Universidad de Oviedo, 1970, pp. 452 y 453.

establece cuáles son las condiciones y límites en que los poderes del Estado pueden actuar en materia tributaria. Así pues, el fundamento jurídico directo del Poder Tributario reside en la Constitución.

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

52. Está claro que un elemento esencial del Estado es su soberanía, elemento también llamado hoy independencia. La soberanía supone que el Estado ejercita su actividad en las relaciones internacionales por su propio poder y no por el de otro sujeto de Derecho Internacional, y por esto puede actuar directa e inmediatamente sobre todos los elementos que forman el Estado²⁰.

53. Señala MONACO que «la soberanía de los Estados no es otra cosa que un concepto que corresponde a una situación de superioridad de los Estados en relación a las sociedades humanas por ellos controladas y dirigidas, y no a una posición de superioridad de los Estados respecto a otros Estados de la comunidad internacional»²¹. De otro lado, destaca GARELLI que «el ejercicio de la soberanía incluye la exclusividad del territorio sobre el cual la misma se despliega»; para este autor «la territorialidad de la soberanía» se presenta como «canon» de Derecho para asegurar la eficacia de las actuaciones de los Estados²².

VI. Perspectiva territorial de la soberanía

54. Ha puesto de manifiesto DíEZ DE VELASCO que la soberanía no se concibe hoy como un todo indivisible; la soberanía se ve hoy día como un conjunto de atribuciones y competencias. Y entre las competencias ejercitadas por el Estado se pueden encontrar competencias de carácter territorial, que hacen referencia a las cosas que se encuentran dentro de su territorio y a los hechos que en éste acaezcan, y competencias de carácter personal, que se refieren a las personas que habitan en territorio estatal, sean nacionales o extranjeros, o a personas determinadas, con independencia del hecho de que se encuentren o no en el territorio del Estado²³.

55. Vinculado a la idea de soberanía, en cuanto al contenido del poder territorial del Estado²⁴, tal poder no se concreta en un derecho sobre el territorio, sino que se manifiesta como un aspecto o comportamiento del poder general soberano del Estado mismo, que tiene por título un derecho sobre o para un territorio, pero que no tiene por objeto el territorio mismo, en cuanto el poder general soberano del Estado se desarrolla frente a todos los sujetos y a todas las cosas que se encuentran sobre un territorio. El territorio, pues, es objeto directo o indirecto del Derecho del Estado a él relativo, pero al mismo

²⁰ Cfr. M. DíEZ DE VELASCO VALLEJO, *Instituciones de Derecho Internacional Público*, Tomo I, octava edición, Tecnos, Madrid, 1988, p. 196.

²¹ “Limiti della sovranità dello Stato e organizzazione internazionale”, *Studi di Diritto Costituzionale in memoria di Luigi Rossi*, Giuffrè, Milano, 1952, p. 370.

²² *Il Diritto Internazionale Tributario. Parte Generale. La Scienza della Finanza Internazionale Tributaria*, Roux Frassati e C°, Torino, 1899, p. 14.

²³ *Ob. cit.*, p. 299.

²⁴ Nos guiamos aquí por la descripción que del mismo hace BISCARETTI DI RUFFIA (“Territorio dello Stato”, *Enciclopedia del Diritto*, Vol. XLIV, 1992, pp. 336 y 337).

tiempo se presenta como el ámbito de extensión del poder territorial, o sea, el espacio dentro del cual el mismo se ejercita establemente. El poder territorial del Estado se comporta de modo diverso según sea considerado al interno del ordenamiento estatal, o bien desde la perspectiva del ámbito internacional.

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

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

58. Por otra parte, en cuanto a la actuación del poder territorial del Estado sobre las cosas, tal poder consiente a éste establecer la disciplina jurídica de éstas y de las relaciones de que son objeto, así como disponer de las mismas en los casos y forma establecidos por su Ordenamiento jurídico, haciendo uso, por ejemplo, de procedimientos de expropiación, sin perjuicio de las correspondientes indemnizaciones previstas por la ley. De otro lado, el Estado puede igualmente impedir la entrada en su territorio de mercancías, publicaciones y otro tipo de géneros procedentes del extranjero, basándose en motivaciones de diversa índole, que pueden ir desde razones de tipo sanitario a motivos de orden público.

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

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

61. Si nos fijásemos en la composición del territorio del Estado, podríamos ver cómo éste no se compone solamente de tierra firme, sino que existen además, junto a ésta, otros componentes. Además existen elementos territoriales de una más compleja calificación y condición jurídica. Entre estos elementos estaría la plataforma continental. Haciendo referencia a este elemento y a la vista del Convenio sobre la plataforma continental, hecho en Ginebra el 29 de abril de 1958, AZCÁRRAGA ha señalado que

sobre ella el Estado al que corresponde no ejercita su «soberanía», sino «derechos soberanos» a efectos de su explotación y de la utilización de sus recursos naturales, derechos caracterizados por las notas de ser exclusivos, independientes de su ocupación ficticia o efectiva y no existe necesidad ni siquiera de proclamarlos²⁵. Por otra parte, estos derechos son denominados en el artículo 77.1 de la Convención de Naciones Unidas sobre Derecho del Mar, de 10 de diciembre de 1982, «derechos de soberanía». De otro lado, HERNÁNDEZ GONZÁLEZ destaca que entre la zona de plena soberanía y las zonas libres existen en el mar zonas sin soberanía plena, donde los Estados ejercitan diversas competencias²⁶.

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

63. El principio de territorialidad del Derecho encuentra sus orígenes conceptuales cuando se verifica -desde el final del siglo XII hasta la Paz de Westfalia en 1648- el paso del Estado de asociación de personas al Estado institucional de superficie que señala el inicio de la era moderna. Este cambio encuentra aplicación práctica cuando el territorio del Estado asume importancia como espacio independiente, señalando el alcance de la eficacia del ordenamiento estatal, y junto a esto, cuando los teóricos del Estado ven como evidente que la existencia del Estado depende necesariamente de un determinado territorio. En este proceso, el poder que primero se acumulaba en el Papado y en el Imperio y luego en las señorías y en los municipios feudales, se concentra en los entes territoriales y autónomos que se presentarán como lo que hoy conocemos como Estados. La autonomía de éstos adquiere una importancia tal en la teoría del Estado que hará que se presente como elemento esencial de éste su soberanía territorial. La territorialidad de la ley se presenta como una inmediata consecuencia de la fuerza con la que se ha impuesto en la conciencia jurídica del Derecho europeo la idea de soberanía territorial²⁷.

64. Pero el principio de territorialidad comenzará su mutación y también su declive con el cambio en la concepción del Estado. Se desarrolló en el Derecho internacional la nueva concepción del Estado como Estado-nación surgido con la Revolución francesa, que se manifiesta en la exaltación de la soberanía popular en oposición al precedente absolutismo monárquico. Así las leyes no encontrarán solamente el punto de conexión con el Estado en la realización de un presupuesto de hecho en su territorio, sino que se comenzará a distinguir también una pertenencia personal al Estado de los sujetos, de manera que las leyes de éste puedan vincular a sus nacionales también por los hechos realizados en el extranjero. Con todo ello, el territorio continúa siendo base y elemento esencial del Estado. En esta evolución del principio de territorialidad, las dos fundamentales objeciones puestas a este principio son, de un lado, que la delimitación territorial del poder normativo estatal no es un principio imperativo, en cuanto la disciplina jurídica de los hechos verificados en el extranjero no comporta necesariamente la violación del territorio extranjero y, de otro, que el concepto de “territorialidad” es tan indeterminado que es imposible derivar de él consecuencias jurídicas concretas²⁸.

65. Pero, ¿el poder legislativo se puede considerar como una manifestación del poder del Estado sobre el territorio? El presupuesto de hecho de las normas jurídicas no siempre consiste en situaciones producidas en el territorio del Estado que crea la norma. Las leyes de un Estado se pueden aplicar, como sucede a través de las normas de conflicto de Derecho internacional privado, a hechos acaecidos en el extranjero pero vinculados con el Estado a través de un vínculo de nacionalidad de los sujetos inter-

²⁵ En base a esto, el Estado podrá ejercitar sobre la plataforma continental sus poderes en materia tributaria (J.L. DE AZCÁRRAGA, “El concepto de plataforma continental ante el Derecho Tributario”, *XX Semana de Estudios de Derecho Financiero, Relaciones Fiscales Internacionales*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1973, pp. 780 a 783).

²⁶ Cfr. F. HERNÁNDEZ GONZÁLEZ, “El ámbito espacial de aplicación de los impuestos españoles sobre el consumo”, *Revista española de Derecho Financiero*, nº 64, 1989, p. 532.

²⁷ Cfr. C. SACCHETTO, “Territorialità (diritto tributario)”, *cit.*, pp. 307 a 309.

²⁸ Cfr. C. SACCHETTO, “Territorialità (diritto tributario)”, *cit.*, pp. 309 y 310.

vinientes en la correspondiente situación. Así encontramos casos de hechos producidos en un Estado relativos a sujetos de otro Estado y que son regulados por la ley de este último. Entonces, ¿estos casos implicarían que el poder de crear normas jurídicas no es una manifestación del poder territorial?

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

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

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

69. Es más, desde la perspectiva tributaria, sobre el concepto de nacionalidad se ha impuesto principalmente el concepto de residencia en el gravamen de las rentas y patrimonio mundiales del sujeto pasivo.

70. En el poder de crear normas no se puede pensar sin la existencia de un Ordenamiento jurídico; en un Ordenamiento jurídico no se puede pensar sin un Estado, porque las normas de los entes territoriales inferiores que se forman dentro del territorio estatal se integran en el ordenamiento del Estado y los ordenamientos de las organizaciones supranacionales encuentran aplicación en los Estados porque éstos han dado su consentimiento para ello; y un Estado no puede existir sin territorio, dado que éste es un elemento esencial para ello. Y no se puede pensar en un Ordenamiento jurídico sin pensar en la aplicación de sus normas, pensando solamente en la creación de éstas, porque sería un sistema inservible en cuanto que no podría ser eficaz. Así, no se puede separar totalmente tampoco el poder de creación normativa del Estado de su poder sobre el territorio.

71. Señalaba SAINZ DE BUJANDA que los casos en que un Estado pierde la soberanía sobre una parte de su territorio por un acuerdo internacional o por simple ocupación material, son casos donde el Estado ocupante puede declarar la invalidez o la ineficacia de las leyes del precedente Estado²⁹. Esto nos hace ver hasta qué punto el poder de creación normativa se une necesariamente al poder soberano del Estado sobre el territorio.

²⁹ Cfr. F. SAINZ DE BUJANDA, *Lecciones de Derecho Financiero*, octava edición, Universidad Complutense, Facultad de Derecho, Sección de Publicaciones, Madrid, 1990, p. 53.

VII. Sobre la existencia o no de un Principio de Derecho Internacional General relativo a la cooperación internacional en la aplicación de los tributos

72. Hemos visto cómo un Estado no puede actuar su pretensión tributaria en el territorio de otro sin el consentimiento de este último, mediando normalmente para ello un convenio internacional o una norma de Derecho de la Unión Europea, a la que en su día daría el Estado su visto bueno, dada la regla de la unanimidad entre Estados miembros en la producción normativa comunitaria de naturaleza tributaria. Pero debemos plantearnos cuál sería la posición jurídica del Estado en caso de ausencia de tales textos normativos internacionales. A tal efecto debemos plantearnos si podría existir en tal sentido alguna norma de Derecho Internacional General.

73. Habla MARESCA de la inexistencia de un principio de no colaboración en la actuación de ordenamientos extranjeros impuesto por el Derecho Internacional. Destaca este autor que uno de los argumentos que tradicionalmente se han invocado para negar relevancia al Derecho Público extranjero y para «reforzar» la exclusividad de las valoraciones publicísticas del foro se fundamenta en el «principio de no colaboración», por muchos autores referido particularmente al tema de la fiscalidad, pero aplicable, según ellos, a cualquier situación de carácter publicístico; tanto que, no se han limitado a sacar la conclusión de que un Estado no estaría obligado, sino que, incluso, no podría dar efecto o ejecución a actos y/o peticiones procedentes de otra jurisdicción que opere en virtud de sus poderes estatales soberanos. Señala MARESCA que esta teoría no puede ser acogida, ante todo, porque es sabido que peticiones de colaboración constituyen la praxis del Derecho Internacional, sea en el caso en que las mismas se dirigen a garantizar formas de asistencia judicial, sea cuando se trate de recaudar tributos en el extranjero e incluso cuando el objetivo sea el de penalizar a los responsables de delitos para los que es competente el Estado peticionario³⁰.

74. Añade MARESCA a sus razonamientos en este tema que justamente los contenidos de los acuerdos de colaboración y asistencia en materia civil, penal y tributaria claramente demuestran cómo los Estados contratantes consienten cada vez mayores espacios a la aplicación del Derecho Público -incluso tributario y penal- extranjero. Pero además, un examen de tales acuerdos convence de que los principios sobre los que se basa el nacimiento del deber de colaboración en el foro en relación al Derecho Público extranjero, son los mismos que se evidencian en la práctica internacional relativa a la atribución de efectos en el foro al Derecho Público extranjero. Entre los mismos merece ser recordado en particular el principio de conformidad de los valores tutelados, en virtud del cual la colaboración del Estado asistente es debida sólo cuando el Derecho Público extranjero que se pone de relieve tutela intereses compartidos también en el foro al mismo nivel o por la generalidad de Estados. A continuación, este autor señala que, en segundo lugar, es necesario subrayar que la ejecución en el foro de derechos de carácter público extranjeros, o la aplicación en el foro del Derecho Público de la economía extranjero, depende del Estado del foro y del modo de ser de su ordenamiento. Señala este autor que, en esencia, si es verdad que el Derecho Público económico extranjero es idóneo para integrar el Derecho del foro en virtud del reconocimiento al mismo de efectos extraterritoriales, no cabe duda de que ello depende únicamente del Derecho interno y que es del todo ajena al respecto cualquier valoración del Derecho Internacional espontáneo, en el sentido de que el Derecho Internacional se desinteresa de lo que prescribe el ordenamiento de cada Estado nacional en relación a la aplicación en el foro del Derecho extranjero³¹.

75. El planteamiento de este autor, que hace referencia al Derecho Público en general -aunque destaca el fenómeno tributario-, parte a nuestro entender de consideraciones correctas. Pero, como ya hemos señalado, en los mencionados casos de cooperación en materia tributaria, no se puede decir, a nuestro entender, que exista una verdadera y propia actividad de aplicación del Derecho Público extranjero, aunque se realicen actos en territorio extranjero tendentes a hacer efectiva la correspondiente pretensión tributaria. Así, para nosotros no existe un principio o norma de Derecho Internacional General

³⁰ Cfr. M. MARESCA, *Conformità dei valori e rilevanza del Diritto pubblico straniero*, Giuffrè, Milano, 1990, p. 144.

³¹ Cfr. M. MARESCA, *ob. cit.*, pp. 144 y 145.

que prohíba que un Estado coopere con otro en la aplicación de los tributos de este último y que realice para ello actos en su territorio. Esto se demuestra con los ejemplos existentes de cooperación entre Estados en este ámbito. Tales ejemplos demuestran que los Estados no se sienten obligados por tal hipotética norma de Derecho Internacional General, norma que no existe. Además, sería contrario al estado actual de evolución del Derecho Internacional y de la Sociedad Internacional considerar cerradas, por el propio Derecho Internacional, vías a la cooperación internacional entre Estados.

76. Pero, de otro lado, debemos preguntarnos si exista una norma de Derecho Internacional General que obligue a los Estados a cooperar entre ellos en la aplicación de los tributos extranjeros. Hablando también aquí en sede general y no específicamente tributaria, señala al respecto MARESCA que ningún Estado podrá ser obligado -si no es en virtud de acuerdos internacionales- a colaborar con soberanías extranjeras a través de la aplicación en el foro de las órdenes impartidas por tales soberanías. Y es justo por este motivo por el que señala que no puede reconstruirse, sobre la base del Derecho Internacional, un principio positivo de colaboración³².

77. Hablando ya en sede específicamente tributaria, MICHELI señala que el acto de imposición, como manifestación de la soberanía del Estado que lo dicta y que pide a un Estado extranjero cooperación en su recaudación, es reconocido por el Estado en el que debe ser actuada la tutela -que este autor califica de jurisdiccional³³-, en virtud de un principio por el cual en la comunidad de los Estados el reconocimiento de la soberanía constituye el presupuesto de la misma comunidad. Señala este autor que el reconocimiento de la soberanía de los Estados que forman parte de la comunidad, determina la necesidad, para todos los otros Estados pertenecientes a la comunidad misma, de respetar el ejercicio de la actividad de imperio de todo otro Estado, sin con esto tener que aceptar la eficacia imperativa del concreto acto administrativo extranjero. Presenta el acto de imposición extranjero como un acto que es tomado en consideración como productivo de una obligación a cargo del particular, la obligación de pagar una suma de dinero, obligación que, como cualquier otra, siempre que no esté en contradicción con los principios del orden público, es susceptible de tutela jurisdiccional, dentro de los límites en que cada concreto ordenamiento admite esta tutela. Destaca que por tanto el juez no podrá reconocer esta tutela a una obligación tributaria en favor de un Estado extranjero, cuando derive de un acto de imposición en contradicción con los principios fundamentales del Estado al que el juez pertenece y así, por ejemplo, un acto de imposición que representase en realidad una medida punitiva y discriminatoria en relación a algunos sujetos se encontraría en contradicción con las normas constitucionales³⁴.

78. También señala MICHELI que como el deber de pagar el tributo se vincula al principio constitucional de solidaridad entre los sujetos sometidos a la soberanía del Estado, en la Comunidad Internacional constituye una exigencia fundamental que cada Estado reconozca las necesidades vitales de los otros Estados, destacando que qué mejor medio para expresar la propia soberanía que el reconocer la libertad y soberanía de los otros Estados. Termina MICHELI señalando que de este planteamiento deriva una regla de cooperación también en materia tributaria, que se concreta en el ayudarse unos Estados a otros para poder realizar plenamente el Poder impositivo, cuyo ejercicio constituye la vía principal a través de la cual el Estado moderno puede conseguir los medios para continuar existiendo, desarrollando sus propias actividades institucionales³⁵.

79. Pero, de otro lado, al interrogante de si la concesión de cooperación a autoridades extranjeras en la comprobación de créditos tributarios pueda vincularse a deberes de Derecho Internacional General, STEVE responde que no puede sostenerse la existencia de deberes de Derecho Internacional General en este punto, dado que para poder hacer tal afirmación sería necesario que los Estados que rechazasen

³² Cfr. M. MARESCA, *ob. cit.*, p. 145.

³³ Frente a lo que hay que señalar que, en principio, se tratará de cooperación administrativa.

³⁴ Cfr. G.A. MICHELI, "Problemi attuali di Diritto tributario nei rapporti internazionali", *Diritto e Pratica Tributaria*, Parte I, 1965, p. 220.

³⁵ Cfr. G.A. MICHELI, "Problemi attuali di Diritto tributario nei rapporti internazionali", *cit.*, p. 229.

cooperar fuesen considerados como violadores de un deber internacional, lo que se contradice plenamente con las condiciones actuales, en las cuales la cooperación aparece todavía como una concesión meramente discrecional de los concretos Estados, debida a razones de cortesía y de interés práctico, y que presupondría realizadas muchas condiciones, dirigidas a eliminar prejuicios políticos y económicos para el Estado concedente. Y así este autor concluye que las normas que establecen la cooperación en la comprobación y la actividad desarrollada a este fin son internacionalmente relevantes sólo cuando sean realizadas en ejecución de un tratado internacional, e irrelevantes en cualquier otro caso³⁶.

80. Por otra parte, PAONE destaca que la colaboración con otro Estado para la realización de los actos necesarios para la recaudación de los créditos tributarios de éste no es algo a lo que obligue ninguna norma consuetudinaria internacional. Destaca que en materia tributaria existen solamente manifestaciones netamente opuestas a la presencia de una norma de tal especie, pudiendo encontrarse referencias implícitas en este sentido de los mismos Estados que, al crear normas prácticas sobre este punto, reconocen la inexistencia de tal norma general³⁷.

81. Pues bien, a nuestro entender, no existe un principio de Derecho Internacional General o una costumbre internacional que obliguen a los Estados a cooperar en la aplicación y recaudación de los tributos extranjeros. Si existiese tal norma no serían necesarios los convenios internacionales y otros textos internacionales -piénsese en los textos normativos de Derecho derivado de la Unión Europea- que establecen mecanismos de cooperación en esta materia. Pero también se podría pensar que tales convenios internacionales naciesen para dar seguridad jurídica en la materia, codificando una costumbre internacional que ya existiese al respecto.

82. Pero en la comparación de estos dos argumentos distintos y vista la fuerte caracterización territorial del Derecho Tributario, no se puede afirmar que los Estados se sientan obligados por tal hipotética costumbre internacional. Y todavía más, un Estado no podría aceptar siempre los actos tributarios de otro Estado, sin cuestionarse ciertos aspectos relativos a los mismos. Así, un Estado debería tener cierta libertad para juzgar desde sus principios constitucionales y perspectivas de política socio-económica vigentes en el mismo en el momento en que se debiese exigir el crédito tributario extranjero, dado que corresponde a este Estado determinar los límites en materia de ejecución, sobre todo cuando el montante resultante de ésta debería entregarse a un Estado extranjero.

83. Por todo esto, somos de la opinión de que los Estados deben ser considerados libres -y por tanto no vinculados por un deber de Derecho Internacional General- para desarrollar o no tal cooperación, excepto cuando exista una norma de Derecho Internacional Convencional o de Derecho de la Unión Europea que imponga tal deber. De todas formas, debemos reconocer que tal cooperación es muy conveniente, deseable y conforme con el espíritu de cooperación que debe darse en la Sociedad Internacional. Y el hecho de que los Estados no estén obligados a cooperar en esta materia no quita que puedan hacerlo.

VIII. Reflexiones finales

84. Después de unos reiterados esquemas en la lucha contra el fraude fiscal a nivel internacional, deberíamos empezar a pensar con una visión de futuro mucho más innovadora, cuando ya llevamos recorrida más de una quincena del “nuevo” siglo³⁸. La lucha contra el fraude tributario internacional

³⁶ Cf. S. STEVE, “Sulla tutela internazionale della pretesa tributaria”, *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, Parte I, 1940, p. 263.

³⁷ Cf. P. PAONE, “Osservazioni sulla possibilità di uno Stato di esigere crediti tributari all'estero”, *Rassegna Mensile dell'Avvocatura dello Stato*, nº 4, 1953, p. 78.

³⁸ En este sentido véase F.A. GARCÍA PRATS, “La cooperación administrativa internacional en materia tributaria en los albores del siglo XXI”, *Revista de Información Fiscal*, nº 71, 2005, p. 81. En esta línea véanse también, entre otros, J.M. CALDERÓN CARRERO y A. MARTÍN JIMÉNEZ, A., “Las normas antiparaiso fiscal españolas y su compatibilidad con el Derecho Comunitario: el caso

realizado a través de los paraísos fiscales en cierta medida no ha alcanzado las expectativas que habían generado los instrumentos puestos en marcha por la Unión Europea y la OCDE. Incluso, ante tal dinámica, tampoco parece que el Convenio multilateral de asistencia administrativa mutua en materia fiscal pueda resolver considerablemente el problema, a pesar de las expectativas que también había generado³⁹. ¿Cómo actuar ante la soberanía de los paraísos fiscales, a tales efectos?

85. Que no se pueda mantener jurídicamente en puridad de conceptos que exista un principio de Derecho Internacional General que obligue a los Estados a cooperar en materia tributaria cuando no exista convenio internacional al efecto, no quiere decir que a nivel global o mundial no puedan establecerse desde Naciones Unidas unas líneas de actuación que obligasen en tal sentido, pensando esencialmente en los Estados que son paraísos fiscales, de tal forma que la actuación de los mismos pueda ser considerada contraria al sentir y parecer de dicha organización internacional global, con las consecuencias que ello puede conllevar.

86. En el capítulo 1 “Propósitos y principios” de la Carta de las Naciones Unidas, de 26 de junio de 1945, debemos fijarnos en el punto 3 del artículo 1 donde se presenta, entre otros, como uno de los propósitos de Naciones Unidas «realizar la cooperación internacional en la solución de problemas internacionales de carácter económico». Esto podría amparar una actuación de Naciones Unidas en el sentido expuesto. La OCDE y la Unión Europea no han terminado de conseguirlo; entendemos que es ahora el turno de Naciones Unidas.

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

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

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

específico de Malta y Chipre tras la adhesión a la Unión Europea”, *Crónica Tributaria*, nº 111, 2004, p. 41, y E. ANDRÉS AUCEJO, “La interpretación de los Convenios Bilaterales para evitar la Doble Imposición a la luz de las modificaciones «sustantivas» del MC OCDE y sus comentarios en materia de intercambio de información: Incidencia de la Directiva Comunitaria 2011/16/UE del Consejo de 15 de febrero de 2011 relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad”, *Fiscalidad y globalización*, 2012, pág. 697.

³⁹ En años más próximos, véase el Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes sobre intercambio automático de información de cuentas financieras, hecho en Berlín el 29 de octubre de 2014 (BOE de 13 de agosto de 2015). El intercambio de información ha evolucionado mucho más en materia de cuentas bancarias, que en materia de datos relativos a sociedades, especialmente sobre sus socios, siendo una materia aún por desarrollar y abierta todavía en gran medida al fraude a través de paraísos fiscales.

de contribuyentes, el alcance del Poder Tributario en relación a los mismos, no se debe analizar sólo desde la perspectiva del Derecho Internacional Tributario, sino también desde la perspectiva del Derecho Constitucional Tributario. Y, por ejemplo, con un análisis en profundidad desde las perspectivas apuntadas, seguramente tendríamos que terminar considerando que el poder tributario del Estado ante el traslado de la residencia a un paraíso fiscal, no sólo se podría dar en relación a los sujetos de nacionalidad española, tal y como sucede actualmente -aunque sea durante un concreto período de tiempo-, sino que incluso, ni desde la perspectiva del Derecho Internacional, ni desde la perspectiva del Derecho Constitucional, habría inconveniente en que se pudiese establecer también en relación a los extranjeros que han residido en España y, así, en función de ello han estado integrados en nuestra sociedad, con la consiguiente responsabilidad social tributaria que ello conlleva y de la que uno no puede prescindir en el momento en que le interese⁴⁰; otra cosa distinta será la mayor o menor dificultad para hacerlo efectivo.

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

91. De otro lado, los paraísos fiscales no deberían ser tomados en consideración sólo en relación a la tradicional problemática que representan para el intercambio de información con trascendencia tributaria entre Estados, sino también por los problemas que conllevan para la cooperación internacional en materia de recaudación de créditos tributarios extranjeros.

92. La cooperación administrativa y la asistencia mutua en materia fiscal representan hoy día la regla y no la excepción dentro de la práctica jurídica de la Comunidad Internacional. Pero si el deber de colaboración entre Estados en tal sentido no termina de ser entendido como una norma o principio de Derecho Internacional General, la situación jurídica de los paraísos fiscales no podrá cambiar sustancialmente. Como hemos apuntado, en este debate de definición jurídica internacional debe jugar un papel esencial Naciones Unidas, que no ha actuado hasta la fecha en este campo con toda la intensidad necesaria.

⁴⁰ Sobre las distintas perspectivas de la solidaridad en el sostenimiento de los gastos públicos a través del Sistema tributario que podría afectar a residentes y no residentes y a nacionales y extranjeros, véase G. LOMBARDI, "Solidarietà politica, solidarietà economica e solidarietà sociale nel quadro del dovere costituzionale di prestazione tributaria", *Temì tributaria*, 1964, pp. 597 y 606-607.