

# DOCUMENTOS

## HACIA UNA REFORMULACIÓN DE LOS PRINCIPIOS DE SUJECCIÓN FISCAL <sup>(\*)</sup>

Autor: *Fernando Serrano Antón*  
Universidad Complutense de Madrid

DOC. N.º 18/06

(\*) Ponencia presentada en la *I Jornada de Derecho Tributario Global* celebrada en el Instituto de Estudios Fiscales el 25 de noviembre de 2004.



INSTITUTO DE  
ESTUDIOS  
FISCALES

N.B.: Las opiniones expresadas en este documento son de la exclusiva responsabilidad del autor, pudiendo no coincidir con las del Instituto de Estudios Fiscales.

## ÍNDICE

1. INTRODUCCIÓN
2. DEFINICIONES Y CUESTIONES BÁSICAS
3. LAS BASES JURISDICCIONALES DE LA FISCALIDAD INTERNACIONAL: LOS PRINCIPIOS DE RENTA MUNDIAL Y TERRITORIALIDAD
4. EL PRINCIPIO DE TERRITORIALIDAD EN EL DERECHO TRIBUTARIO
  - 4.1. El principio de territorialidad en la fiscalidad internacional
  - 4.2. El principio de territorialidad en el Impuesto sobre la Renta en la Escuela Latinoamericana
5. EL DEBATE ENTRE LOS PRINCIPIOS DE RENTA MUNDIAL Y TERRITORIALIDAD
  - 5.1. Origen y fundamento del debate
  - 5.2. El Estado de la cuestión
6. LA NACIÓN COMO CRITERIO PERSONAL DE LA IMPOSICIÓN SOBRE LA RENTA
7. LOS FUNDAMENTOS CONSTITUCIONALES DE LOS PRINCIPIOS DE SUJECIÓN FISCAL
8. LOS PRINCIPIOS DE SUJECIÓN FISCAL EN LA LEY GENERAL TRIBUTARIA
9. EL DERECHO COMUNITARIO COMO DESAFÍO A LOS PRINCIPIOS DE SUJECIÓN CLÁSICOS
10. RECAPITULACIÓN: ¿ES POSIBLE LA CONVERGENCIA DE LA TRIBUTACIÓN DE RESIDENTES Y DE NO RESIDENTES?



## 1. INTRODUCCIÓN

La economía internacional se presenta cada vez más integrada, porque cada vez existen menos operadores internacionales, al incrementarse el número de empresas multinacionales, y además se nos muestra más globalizada<sup>1</sup>. Es innegable que existe un mínimo común denominador en esta interdependencia económica: el factor fiscal que siempre aparece en todos y cada uno de los Estados, de una u otra forma, siendo el alimento principal de las maniobras de política fiscal de los distintos Estados<sup>2</sup>.

Si nos atenemos al Estado Español, a título de ejemplo, desde el 1 de enero de 1992 a la actualidad, tras la aprobación de distintas normas que han favorecido la internacionalización de la empresa española podemos constatar un ahorro fiscal entre las dos fechas de un 53,8 por ciento, teniendo en cuenta el beneficio que repatría una filial de una compañía española. El impacto de la fiscalidad se toma en consideración no sólo desde la perspectiva en la propia realización de las inversiones –dónde–, sino también en la propia estructuración de la inversión –cómo–.

Fruto de la globalización e interdependencia económica se está produciendo una armonización fiscal –de hecho– de las rentas derivadas del capital, en sus distintas modalidades, fundamentalmente; y de distintos esquemas fiscales que los Estados ofrecen a los expatriados, impatriados, sociedades *holding*, etc. Con ello se trata de evitar la sangría recaudatoria que se origina con la fuga de capitales de toda índole y convertir o mantener a los Estados en la máxima eficiencia competitiva desde el punto de vista fiscal<sup>3</sup>. Ahora bien, es verdad que junto con el aspecto favorable desde el punto de vista fiscal, se produce una complejidad en los sistemas, y una volatilidad en los mismos, como nunca antes se había visto. Esta complejidad y volatilidad encuentra un doble fundamento: por un lado, las nuevas normas que se incorporan importando regímenes fiscales favorables; y, por otro lado, la introducción de medidas por los Estados que tratan de frenar el abuso de las normas y el uso de paraísos fiscales<sup>4</sup>.

Esta armonización de contenidos legales en el plano fiscal ya existe. En efecto, si analizamos las Constituciones de distintos países y, en particular, en lo que se refiere a los principios constitucionales en materia tributaria, en la gran mayoría nos encontramos con casi los mismos, con lo que no hay más que constatar la presencia de los principios de reserva de ley –*nullum tributum sine lege*–, de capacidad económica, de generalidad, de igualdad, etc.

Sin duda alguna, todo indica que es el factor fiscal el que induce, incluso en otras disciplinas jurídicas, a que las normativas de los estados lleven a cabo una aproximación en sus previsiones y contenidos. No nos tenemos que alejar mucho para constatar este fenómeno en la Unión Europea, dado que su origen parte de una unión aduanera, en el que se eliminaban los Derechos aduaneros, como obstáculo a la libertad de circulación de mercancías. En la misma línea se encuentran otros procesos de integración como el MERCOSUR, la Comunidad Andina, el Tratado de Libre

---

<sup>1</sup> Sobre el particular, consúltense las últimas cifras publicadas por la OCDE en relación con el incremento de la producción mundial en los últimos 30 años (300 por 100); el incremento en la movilidad de la mano de obra (75 por 100), el aumento de flujos financieros (100 por 100) y el aumento en los intercambios de bienes y servicios (600 por 100). [www.oecd.org](http://www.oecd.org).

<sup>2</sup> Cfr. V. UCKMAR, “Verso a l'unificazione del Diritto tributario”, en *Il Diritto dei nuovi mondi*, director, G. VISINTINI, Cedam, Padova, 1994, pp. 507 y ss.

<sup>3</sup> Cfr. L. RUIBAL PEREIRA, “Las medidas fiscales españolas a la luz de la competencia fiscal lesiva en el marco de la UE”, *Noticias de la Unión Europea*, núm. 214/2002, pp. 133-147. De la misma autora, “La compatibilidad de los regímenes fiscales privilegiados en la UE con los criterios contenidos en el Código de Conducta y las normas sobre ayudas de estado” en *Las medidas antiabuso en la normativa interna española y en los Convenios para evitar la doble imposición internacional y su compatibilidad con el Derecho comunitario*, IEF, Madrid, 2002, pp. 207-238. F. SERRANO ANTÓN, *Tratado de Derecho Tributario*, capítulo “Competencia fiscal: concepto, naturaleza e iniciativas para su control”, director PAULO DE BARROS CARVALHO, editorial Palestra, Lima, 2003.

<sup>4</sup> No tienen más que verse las iniciativas internacionales (OCDE y UE) encaminadas a la lucha contra los paraísos fiscales y la competencia fiscal lesiva o perniciosa.



Comercio de América del Norte, etc.<sup>5</sup> En este ámbito de la armonización, en particular en la Unión Europea, debemos referirnos como aspecto favorable en la fiscalidad internacional, a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, como mecanismo eliminador de los obstáculos fiscales que impiden la conformación de un mercado único, en especial, el necesario perfeccionamiento de las cuatro libertades fundamentales, además de la no discriminación y la libertad de establecimiento. Esta armonización de carácter negativo suele ser beligerante con los Estados miembros.

Al contrastar la normativa interna de los distintos Estados con la normativa convencional de los mismos derivada de la firma de Convenios para evitar la doble imposición internacional (en adelante, CDIs) se observa la dicotomía entre la tributación mundial de las rentas defendida por los Estados industrializados y la imposición territorial, propia de los países en vías de desarrollo. En este punto, resulta interesante a los efectos de este trabajo poner de manifiesto la tendencia de algunos Estados industrializados hacia una tributación territorial o semiterritorial de las rentas, de tal manera que la doctrina ha denominado a este fenómeno como “contracción de la soberanía fiscal de los Estados”<sup>6</sup>.

Nos encontramos pues ante un proceso lento e irreversible según el cual se está produciendo una armonización o estandarización de las normas tributarias de los Estados<sup>7</sup>, observándose la reducción de la soberanía fiscal de los países, al renunciar al gravamen de rentas que tradicionalmente el Estado de residencia ha sometido a imposición y que el mercado, en la actualidad, obliga a autolimitarse y renunciar. Si a todo ello, le sumamos la facilidad y la mejora habida en las comunicaciones, proceso imparable, podemos afirmar que estamos en puertas de la posible creación de un Derecho tributario coordinado o uniformizado.

En las páginas que siguen trataremos de examinar los distintos principios de sujeción fiscal, su desarrollo y eficacia internacional, su plasmación y fundamentación en el Derecho positivo español y las tendencias internacionales en este tema para determinar si es posible en un futuro próximo hablar de unificación o reformulación de la tributación de residentes y no residentes.

## 2. DEFINICIONES Y CUESTIONES BÁSICAS

El poder de un Estado para establecer impuestos es una consecuencia de su soberanía. El poder jurisdiccional, desde el punto de vista del Derecho Internacional, es definido habitualmente como la capacidad de un Estado para crear y aplicar normas legales.

En lo que concierne a la fiscalidad, la capacidad de un Estado para llevar a cabo las anteriores actividades se ve restringida por cuestiones de distinta naturaleza, y en especial, cuando se pretende la tributación de personas de nacionalidad extranjera o con residencia en otro país, o de rentas producidas en un territorio extranjero. Estas restricciones proceden de acuerdos internacionales, principalmente de los Convenios para evitar la doble imposición internacional (en adelante, CDI) y de las normas internas de los propios Estados<sup>8</sup>.

La fiscalidad internacional ha construido normas y principios que pueden limitar el poder tributario de los Estados de distintas maneras<sup>9</sup>:

<sup>5</sup> Cfr. F. SERRANO ANTÓN, “Experiencias y perspectivas de los procesos de integración económica, con especial referencia a América Latina y Europa”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, num. 194/1999.

<sup>6</sup> Cfr. G. MARINO, “L’unificazione del Diritto tributario. Tassazione mondiale verso tassazione territoriale”, en *Studi in onore di Victor Uckmar*, vol. II, Cedam, Padova, 1997, p. 844.

<sup>7</sup> Cfr. C. SACCHETTO, “La territorialidad de la imposición”, *Revista Argentina de Derecho tributario*, núm. 6/2003, p. 381.

<sup>8</sup> Cfr. K. VAN RAAD, *Non Discrimination in International Tax Law*, Kluwer, Deventer, 1986, p. 19.

<sup>9</sup> Cfr. H. TORRES, “Princípio da Territorialidade e Tributação de Nao residents no Brasil. Prestações de serviços no exterior. Fonte de Produção e Fonte de Pagamento”, en la obra colectiva dirigida por H. TORRES, *Direito Tributario Internacional Aplicado*, Quartier Latin, Sao Paulo, 2003, p. 76.

- por la propia iniciativa legislativa del Estado cuando utilice elementos o criterios de conexión material (ejercicio de una actividad económica, mediación de establecimiento permanente), o subjetivas que expresen un conexión con el hecho imponible;
- por la propia decisión del Estado en cuestión, en el caso en que sea parte de un CDI, por ejemplo, y
- por otras razones, por ejemplo, una restricción de carácter jurisdiccional o cuando ésta procede del Derecho internacional consuetudinario.

En cuanto a las restricciones de carácter jurisdiccional, el poder tributario de un Estado se constriñe, en general, a las personas físicas o jurídicas que posean su nacionalidad y a personas y objetos presentes en su territorio y a hechos acaecidos en él. En el campo de la imposición directa, la nacionalidad permite a un Estado someter a gravamen a sus ciudadanos incluso cuando se hallan en territorio de otros Estados. En ausencia del anterior criterio de imposición, el Estado que busca la tributación de personas u objetos debe atenerse a una conexión territorial sobre el que basar su derecho de someterlos a tributación. Al contrario de lo que ocurre con la nacionalidad, el poder tributario fundado en dicha conexión territorial está sujeto a limitaciones geográficas.

La mayoría de los Estados han aceptado restricciones en la aplicación del principio de territorialidad. Así, cuando presentan proyectos de ley u otras normas sobre la tributación de “no nacionales”, los Estados precisan de una conexión relevante con el territorio, debe existir un nexo definido, algún lazo mínimo entre el Estado y la persona, la propiedad o la transacción que pretende hacer tributar. Esta ligazón económica con el territorio fue definida y concretada por el Informe de la Liga de las Naciones realizado por los cuatro expertos (BRUINS; EINAUDI; SELIGMAN, y STAMP)<sup>10</sup>. En dicho Informe se discierne sobre tres posibles nexos económicos entre un extranjero (no nacional) y el Estado que quiere someterlo a tributación.

Así, la persona extranjera mantiene su residencia dentro del territorio de su Estado; *la residencia* ha sido reconocida como una base válida bajo el Derecho internacional para la tributación de no nacionales. Los cimientos quizá se pueden encontrar en que la normativa internacional permite la tributación de los extranjeros residentes de la misma manera que los nacionales. Esto quiere decir que la renta obtenida por estos residentes no nacionales puede ser sometida a gravamen independientemente del lugar donde se obtenga.

El término residencia cambia notablemente entre las diferentes legislaciones de los Estados. Los CDIs no han tenido un efecto armonizador de los criterios nacionales para fijar la residencia, de modo que dichos convenios utilizan los criterios asumidos por cada uno de los Estados para determinar la residencia. Sólo si las reglas de residencia de los distintos Estados contratantes de un CDI entran en conflicto se aplicarían las normas del CDI en donde se contienen criterios independientes para la determinación de la residencia (*Tie Break Rules*).

En relación con las personas jurídicas, la cuestión de la residencia es más complicada por el hecho de que la residencia es una noción intrínsecamente relacionada con personas físicas. Sin embargo, se puede afirmar que la residencia de las personas jurídicas se refiere mucho más al nexo entre la compañía y el Estado. Estas conexiones son de dos tipos: el lugar de constitución y el lugar donde se lleva a cabo la dirección efectiva de las actividades económicas. Tampoco existe en este punto una armonización de los criterios para determinar la residencia de las sociedades, aunque el efecto de las medidas anti-abuso ha conseguido que se imponga la sede de dirección efectiva de las sociedades, como criterio prevalente.

La persona extranjera lleva a cabo una *actividad económica* o posee un *bien inmueble* dentro del territorio del Estado; es decir, el hecho de llevar a cabo negocios y la prestación de servicios tanto de forma dependiente como independiente, y en cuanto a los bienes inmuebles, éstos deben radicar en el Estado para que puedan ser sometidos a gravamen.

---

<sup>10</sup> Cfr. BRUINS; EINAUDI; SELIGMAN, y STAMP, *Report on Double Taxation*, League of Nations, Geneve, 1923; reprinted in *Legislative History of United States Tax Conventions*, US Government Printing Office, Washington, 1962, pp. 4009-4056.



Sin perjuicio de un análisis más profundo, que se lleva a cabo en este trabajo con posterioridad, el poder tributario para someter a imposición la actividad económica efectuada por empresas o compañías, como regla general, se atribuye al Estado de residencia de la misma. Si se aplican CDIs se observan algunas excepciones a esta regla general, entre otras, cuando se llevan a cabo dichas actividades empresariales a través de un establecimiento permanente (en este caso, la competencia para gravar los beneficios corresponde al Estado donde radique el establecimiento permanente)<sup>11</sup>; actividades empresariales de bienes inmuebles en el extranjero<sup>12</sup>; la tenencia de acciones de empresas extranjeras y los préstamos y licencias a extranjeros<sup>13</sup>.

### 3. LAS BASES JURISDICCIONALES DE LA FISCALIDAD INTERNACIONAL: LOS PRINCIPIOS DE RENTA MUNDIAL Y TERRITORIALIDAD

La potestad para someter a tributación la renta generada por los contribuyentes del impuesto sobre la renta es un atributo de la propia soberanía de los Estados. La mejor prueba para saber en qué consiste dicho poder tributario es la decisión de los Estados de gravar aquello que entienden que es justo o prudente<sup>14</sup>. Para ello, las leyes tributarias fijan la relación o conexión que, una manifestación de riqueza o un contribuyente, posee con el Estado impositor para que éste pueda someterlos a gravamen. Estos puntos de conexión tienen una gran variedad, dependiendo del tipo de manifestación de riqueza, del propio tributo, los límites jurídico-tributarios, la competencia fiscal internacional y las distintas posibilidades que dan las opciones socio-económicas.

Normalmente se clasifican los factores de vinculación o puntos de conexión del poder tributario en personales o reales, entendiendo por los primeros, cuando se toma en consideración un vínculo relativo a un sujeto. Así, un Estado puede establecer como factor de vinculación un criterio personal, es decir, somete a tributación a algunas personas ya sea por su condición de residentes o por su condición de nacionales. También puede aplicar un criterio real u objetivo que atiende a consideraciones de índole económica, o lo que es lo mismo, grava las rentas producidas u originadas en su territorio, es decir, hay un vínculo con el territorio del gravamen. Como se puede observar, es destacable la relación territorial como fundamento del deber financiero, si bien es cierto, que no es indispensable para la legitimidad de la Ley tributaria, pudiendo darse criterios de conexión personales, como la nacionalidad del contribuyente. Sobre la clasificación de los criterios volveremos más tarde.

Ahora bien, los principios fundamentales que subyacen en la potestad tributaria de los Estados son la tributación por la renta mundial y la tributación territorial de las rentas. Debe recordarse que por tributación territorial de las rentas se entiende el ejercicio, por parte de un Estado, de la soberanía fiscal solo sobre las rentas producidas en su territorio (*Source Income Taxation*), mientras que por tributación sobre la renta mundial (*World Wide Income Taxation*) se entiende el ejercicio de la soberanía fiscal también sobre las rentas producidas en el extranjero, fuera de su territorio, al existir con el territorio del que es residente o nacional, precisamente un nexo personal. Para TORRES, el principio de renta mundial o de la universalidad es “un principio de conexión para las rentas de residentes dotados de elementos extraños, frente al constante y creciente movimiento capitales en el mercado de mundial, la necesaria progresión de los impuestos que inciden sobre las categorías de renta y, principalmente, para controlar casos de evasión fiscal internacional”<sup>15</sup>.

<sup>11</sup> Cfr. artículo 7.1 y 2 del MCOCDE.

<sup>12</sup> Cfr. artículo 7. 6 y 7 MCOCDE.

<sup>13</sup> Cfr. Artículos 10, 11 y 12 MCOCDE.

<sup>14</sup> Cfr. R. S. J. MARTHA, “The Jurisdiction to Tax in International Law”, *Series on International Taxation*, núm. 9, Kluwer, Dordrecht, 1989, pp. 62-63.

<sup>15</sup> Cfr. H. TAVEIRA TORRES, “La territorialidad en los impuestos directos y tributación de no residentes en el Brasil”, *Análisis Tributario*, núm. 187/2003, p. 30.



En otras palabras, el principio de territorialidad, como manifestación del vínculo real, supone que las leyes tributarias sólo se aplicarían a quienes residieran en territorio de un determinado país, cuyo principio fundamental de la imposición supusiese o tuvieran con el mismo alguna relación, es decir, obtuvieran en él rentas, fueran titulares de determinados bienes sitos en el mismo o gozasen, en definitiva, de relaciones económicas en el territorio<sup>16</sup>. Ahora bien, no es que sea contradictorio lo anterior con los argumentos reflejados previamente. Esa contradicción la hemos buscado deliberadamente, para tener que analizar qué relación existe entre la territorialidad y la residencia.

Pues bien, la práctica generalidad de los sistemas tributarios incorporan asimismo denominándolo principio, en ocasiones, de residencia efectiva, según el cual, un Estado grava la renta mundial de las personas residentes en su territorio<sup>17</sup>. Sin embargo, no puede considerarse como un principio distinto al de territorialidad sino que se trata de una confirmación expresa e inequívoca de éste<sup>18</sup>. Para SAINZ DE BUJANDA, los dos principios que pueden contraponerse son el personal, es decir, cuando rige la condición o cualidad del sujeto la que decide la aplicación de la norma; y el territorial, cuando es el territorio en que el hecho se produzca, o en el que la persona resida, el que decide la Ley aplicable<sup>19</sup>.

No puede desconocerse, de todas las maneras, que el criterio de residencia efectiva acompaña a la persona de forma que, sin equipararse a la nacionalidad, es evidente que se trata de una cualidad personal, sobre todo, si se toma en cuenta que la práctica totalidad de los países han asumido el criterio de la residencia efectiva como principio de sujeción a los tributos de naturaleza personal<sup>20</sup>. La residencia implica lazos fuertes con el Estado, ya que el contribuyente residente usa la infraestructura del Estado, disfruta de la protección que le otorgan las autoridades administrativas y, por tanto, en base a todo ello se justifica el gravamen por renta mundial. Al mismo tiempo, la residencia permite la extensión del ámbito de aplicación de la Ley tributaria sobre situaciones producidas fuera del territorio nacional<sup>21</sup>, cuando tales situaciones son protagonizadas fuera de dicho territorio por sujetos residentes en territorio nacional. En la actualidad, y en consonancia con el Derecho tributario internacional, se puede entender que el principio de la residencia es una forma de la que se sirve el principio personal, que es más amplio, siendo una modalidad de un principio genérico de territorialidad, eso sí, no entendido como criterio concreto de sujeción impositiva.

La gran mayoría de los países, y España no es una excepción, toman la residencia, como criterio para la tributación de las rentas mundiales, o el patrimonio mundial del contribuyente. Es decir, el Estado impositor le somete a gravamen por toda su renta o patrimonio, independientemente del lugar de obtención de los mismos. La residencia determinará la aplicación de dos impuestos distintos; por un lado, el IRPF, por otro, el IRNR<sup>22</sup>. Además, hay que señalar que tras el estudio de la gran mayoría de los sistemas fiscales en el mundo, se llega a la certeza que existe una concordancia, o si se quiere uniformidad, en relación con la fiscalidad internacional de la renta y es que no se puede encontrar un país cuyo impuesto sobre la renta, deje de someter a imposición la renta producida en su territorio, independientemente de quien haya obtenido esa renta, residentes o no residentes y del sistema de tributación. Por el contrario, también se constata que una renta obtenida en el extranjero

---

<sup>16</sup> Cfr. A. SAINZ DE VICUÑA, "El ámbito territorial de las normas tributarias" en *Estudios de Derecho tributario*, vol. I, *Estudios de Hacienda Pública*, IEF, Madrid, 1979.

<sup>17</sup> En cuanto al origen del criterio de residencia consúltese S. PICCIOTTO, *International Business Taxation*, Quorum Books, New York, 1992, pp. 4-5.

<sup>18</sup> Cfr. F. SAINZ DE BUJANDA, *Lecciones de Derecho financiero*, Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 1993, 100 Edición, p. 121.

<sup>19</sup> Cfr. F. SAINZ DE BUJANDA, "Análisis jurídico del hecho imponible", *Hacienda y Derecho*, vol. IV, IEP, Madrid, pp. 404 y ss.

<sup>20</sup> Con algunos matices consúltese M. CORTÉS DOMÍNGUEZ, *El ordenamiento tributario español*, Civitas, Madrid, 1985, p. 205.

<sup>21</sup> Cfr. A. BERLIRI, *Principios de Derecho tributario*, vol. I, trad. FERNANDO VICENTE ARCHE, Edersa, Madrid, 1964, pp. 151-152.

<sup>22</sup> No es el objeto de este trabajo el estudio pormenorizado de las distintas situaciones fiscales a las que da lugar la aplicación de las normas sobre residencia, supuestos como los residentes, que no se les aplica el IRPF, por cuestiones de reciprocidad y cortesía internacional, como es el caso de los miembros de misiones diplomáticas o consulares; también es posible, el supuesto contrario, para nacionales españoles en dicha situación. Sobre un estudio más detallado, J. M. ALMUDÍ CID y F. SERRANO ANTÓN, "La residencia fiscal en los Convenios para evitar la doble imposición internacional y en la normativa interna española", *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, núms. 221-222/2000, pp. 73-105.



no siempre es sometida a gravamen por los Estados, si bien es cierto, que la mayor parte de los Estados sí someten a imposición la renta obtenida por residentes en el extranjero, es decir, esto ocurre con países en los que se aplica un sistema fiscal basado en la renta mundial. Este principio no resulta de aplicación en los países que se limitan a someter a gravamen solo las rentas producidas en su territorio. Estos Estados siguen el principio de la fuente o territorialidad.

Resulta determinante para cualquier tipo de tributación, residentes y no residentes, que el común denominador sea la residencia, bien de personas físicas o de personas jurídicas, y además elemento en común que se encuentra en la mayoría de los sistemas fiscales de forma simultánea, como también de forma simultánea un contribuyente puede encontrarse en ambas situaciones. Así pues, nos encontramos con una simultaneidad activa o pasiva de la residencia.

También en los sistemas semiterritoriales, la residencia lleva a cabo un papel relevante. En efecto, en los supuestos de establecimientos permanentes que se someten a imposición en el lugar donde operan, *a posteriori*, cuando se repatrian los beneficios del mismo, podría someterse a imposición dicha remesa de beneficios, pero en algunos casos, se concede exención en sede de la residencia de la casa central, por lo que se está en presencia de un régimen semiterritorial, en el que la residencia de la casa central es fundamental para recibir el trato beneficioso al que nos estamos refiriendo.

Lo mismo ocurre en el caso de los dividendos internacionales, en el que para evitar la doble imposición internacional, se adopta el método de la exención por el Estado de residencia del sujeto que los percibe, derogando el principio de renta mundial y favoreciendo el principio de territorialidad. La residencia también resulta relevante en los casos de sistemas basados en la territorialidad, ya que al realizar la enumeración de los distintos puntos de conexión, o de vinculación entre el hecho imponible del Impuesto sobre la renta y el territorio, al final siempre hay supuestos en los que hay que acudir a la residencia. Es el caso de las rentas derivadas del trabajo dependiente o de las pensiones o, en general, de las rentas asimiladas a las derivadas del trabajo, por poner algunos ejemplos. La residencia termina siendo el tema más importante en la fiscalidad internacional, y las formas para llevarla a la práctica, dadas las ventajas tributarias que se pueden obtener entre la territorialidad y la renta mundial.

Recapitulando lo anterior, se puede aceptar la clasificación de los puntos de conexión entre personales y territoriales, siendo un punto de conexión personal, la nacionalidad; y constituyendo puntos de conexión territoriales, a su vez de dos tipos, los subjetivos y los objetivos; en cuanto al punto de conexión territorial subjetivo, tenemos que citar la residencia, como vínculo entre el contribuyente y el territorio; mientras que el punto de conexión territorial objetivo, se determina a través de la conexión entre el territorio y el acto o situación sobre la que se estructura el hecho imponible<sup>23</sup>.

## 4. EL PRINCIPIO DE TERRITORIALIDAD EN EL DERECHO TRIBUTARIO

### 4.1. El principio de territorialidad en la fiscalidad internacional

El concepto de territorialidad refleja la noción de soberanía jurídica de un ordenamiento sobre un determinado espacio territorial, siendo de especial relevancia, el aspecto de la soberanía tributaria o poder de gravamen de los Estados en sus respectivos territorios<sup>24</sup>.

El territorio ha venido siendo definido como un criterio de legitimidad de la potestad tributaria estatal y el ejercicio de la misma, así no es de extrañar su tratamiento por parte de los tributaristas

<sup>23</sup> Cfr. A. XAVIER, *Direito tributario internacional do Brasil*, ob. cit., pp. 251 y ss.

<sup>24</sup> La doctrina clásica define la soberanía como la no subordinación de la autoridad estatal a ningún otro Estado u organización internacional, actuando interna –frente a sus nacionales– y externamente –frente a las demás naciones–.

dentro de la dogmática tradicional, y más concretamente, dentro de la validez y eficacia de la norma tributaria en el espacio<sup>25</sup>. De todas formas, es preciso delimitar bien el concepto que estamos utilizando, ya que el objeto de este trabajo, y, por tanto, la acepción que vamos a utilizar aquí del principio de territorialidad tiene que ver con la determinación espacial de los componentes de la renta. Se tratará, pues, de concretar la vinculación del hecho imponible del impuesto con el territorio de un Estado<sup>26</sup>.

XAVIER<sup>27</sup>, sobre el particular, afirma que el sentido común apunta que las leyes tributarias sólo se aplicarían a los hechos ocurridos en el territorio en el que se localizan, independientemente de otras características que eventualmente pudieran concurrir en la situación, como la nacionalidad, el domicilio o la residencia del contribuyente, ofreciendo al mismo tiempo, una triple clasificación del concepto de territorialidad: positivo-negativo; real o personal; y, material o formal. En sentido positivo, la Ley Tributaria interna se aplica en el territorio nacional, de modo general, incluso a los que no son nacionales del respectivo Estado. En sentido negativo, la Ley fiscal extranjera no se utiliza en el territorio del país en causa, o sea, que con carácter general, los aplicadores del Derecho de cada Estado sólo usarían sus propias reglas tributarias. En sentido real se emplean las normas cuando existe una conexión con los elementos objetivos, tales como el lugar de radicación del inmueble, lugar de ejercicio de una actividad, localización de la fuente de producción de la renta, establecimiento permanente. En sentido personal, cuando existe una ligazón con los aspectos subjetivos del tributo, como la nacionalidad, la sede de dirección efectiva o la residencia. Desde el punto de vista material, cuando la norma tributaria contempla una situación tributaria internacional que contiene un elemento de conexión real o personal con el territorio, son los llamados elementos de extraterritorialidad. Y, por último, desde la perspectiva formal, la Ley tributaria interna se aplica teniendo en cuenta la ejecución coercitiva de las leyes en el territorio.

El principio de territorialidad ha sido también sometido a revisión prácticamente desde su aparición. Desde las llamadas teorías realistas, en las que solo el poder físico de cobrar tributos constituye una justificación de la retención aplicada por el Estado, en donde como se ve, la imposición fiscal se funda en elementos autoritarios<sup>28</sup>; a las teorías *iusnaturalistas*, pasando por teorías que negaban la trascendencia de este principio, como la de SAVIGNY. En todo caso, si vale la pena poner de manifiesto el cambio que se produjo a mediados del siglo pasado, en el que por impulso de las escuelas de origen anglosajón, se dejó de estudiar este principio desde la dogmática, y se pasó a analizar desde la perspectiva empírica, es decir, se estudia el aspecto concreto, operativo y especial, sin tener en cuenta su ubicación sistemática en el mundo jurídico y económico.

La preocupación actual, en la aplicación del principio de territorialidad, se halla en el mundo de la política económica y en el de la ciencia de la hacienda, ya que se analiza la neutralidad fiscal en los intercambios internacionales y la equidad entre las naciones<sup>29</sup>.

Como no podía ser de otra manera, surge la espinosa cuestión, el núcleo duro del principio de territorialidad, que no es otra cosa que la determinación de los puntos de conexión y cuya importancia práctica trasciende de los sistemas exclusivamente basados en la territorialidad, precisamente por la combinación que se realiza de los criterios por los Estados. La fijación de los puntos de conexión, que permiten someter a gravamen un hecho, acto o contrato por parte de una jurisdicción, y para ello se precisa un nexo que sea racionalmente aceptable.

Llegados a este punto, nos sentimos obligados a utilizar una definición de territorialidad, en el contexto del Derecho tributario internacional, para ello seguiremos la multi-definición de ALE-

---

<sup>25</sup> Cfr. El apartado de este trabajo dedicado a la LGT. Véase asimismo A. XAVIER, *Direito tributario internacional do Brasil*, ob. cit., pp. 21 y ss. H. TAVEIRA TORRES, *Plurirributação internacional sobre as rendas de empresa*, 2.ª edición, Sao Paulo, 2001, pp. 61 y ss.

<sup>26</sup> Cfr. C. SACCHETTO, "La territorialidad de la imposición", *Revista Argentina de Derecho tributario*, núm. 6/2003, p. 374. Según el citado autor, es aquí donde radica la distinción entre Derecho tributario internacional y Derecho internacional tributario.

<sup>27</sup> Cfr. A.XAVIER, *Direito Tributario Internacional do Brasil*, 5.ª ed., Forense, Río de Janeiro, 2002, p. 21.

<sup>28</sup> O. MAYER, en los años veinte, sostenía que el Estado debía ejercitar un poder ilimitado sobre todos aquellos que se encontraran en su territorio y que por la ubicación dentro de la esfera de acción estatal derivaría hacia el individuo la obligación tributaria. Citado por G. MARONGIU, *Los fundamentos constitucionales de la imposición tributaria. Perfiles históricos y jurídicos*, Giappichelli, Turín, 1995, pp. 13-14.

<sup>29</sup> Cfr. K. VOGEL, "Worlwide vs. Source Taxation of Income - A review an re-evaluation of Arguments", part. III, *Intertax*, número 11/1998, pp. 393-394.

GRÍA BORRÁS. Así, de un lado, se habla del principio de territorialidad en el marco fiscal, cuando se hace referencia a un impuesto que grava un hecho, acto o negocio por su conexión con el territorio; por otro, se habla también de territorialidad con el significado de que se aplica siempre la Ley fiscal del foro; y, por último, también recoge la idea del criterio territorial en contraposición al criterio personal, o gravamen en atención a la fuente o renta mundial<sup>30</sup>.

#### 4.2. El principio de territorialidad en el Impuesto sobre la Renta en la Escuela Latinoamericana

La máxima y tradicional defensa de la potestad tributaria de un Estado basada en el principio de la territorialidad o de la fuente se realiza por los países de América Latina. Las razones de esta defensa son evidentes, desde el punto de vista jurídico, la imposición territorial garantiza la máxima equidad fiscal no sólo para los contribuyentes residentes de un mismo Estado, sino también para aquellos otros que no son residentes del mismo Estado.

Desde el punto de vista económico, la tributación sobre la fuente permite a los Estados que la adoptan el poder atraer inversores extranjeros dispuestos a localizar en dicho Estado capitales, tecnología, recursos humanos especializados, entre otros, sabiendo que las rentas producidas fuera del territorio del mismo no estarán sujetas a imposición en el mismo; y además, las mismas rentas obtenidas en el Estado de la fuente podrían estar exentas en el mejor de los casos, o al menos estarán sometidas a un gravamen proporcional sobre la renta, a tipos inferiores que el de los países, así llamados, de alta tributación. A lo anterior se une que las exportaciones de capital, incluso no incentivadas, no se someten a gravamen<sup>31</sup>.

Si lo observamos desde la perspectiva del Estado quizás éste se pueda ver tentado a modificar este principio porque renuncia a parte de la recaudación al no someter a gravamen por la renta obtenida en el extranjero por sus residentes, cosa que el principio de la renta mundial acepta y persigue. Sin embargo, también es cierto, que la territorialidad es buscada por muchos inversores como fórmula de legal planificación fiscal, suponiendo la entrada de capitales a dichos países, con el posible incremento de la riqueza en los mismos vía inversión.

La atención del principio de la fuente o territorialidad es cada vez mayor, no hace falta más que analizar los trabajos de los organismos internacionales para observar que todos ellos han realizado y realizan trabajos sobre el particular, así nos encontramos con estudios en el seno de la ONU<sup>32</sup>, del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), Instituto Latino-Americano de Derecho Tributario (ILADT), Asociación Latino-Americana de Libre Comercio (ALALC), su sucesora ALADI, la Comunidad Andina, el Centro Interamericano de Estudios tributarios (CIET), etc.<sup>33</sup>

Junto a la atención que se está prestando, hay que señalar la innegable importancia del principio de territorialidad en América Latina, solo hace falta consultar los distintos Anales de las Jornadas del Instituto Latino-Americano de Derecho Tributario<sup>34</sup>, el Modelo de la OCDE de 1943 —entonces Sociedad de Naciones—, diseñado en México, durante el período de entre guerras, para ver su aceptación política y económica, independientemente de que en la práctica de una u otra manera, todos los Estados hacen tributar a sus contribuyentes de acuerdo con dicho criterio. Es cierto que en la defensa

<sup>30</sup> Cfr. A. BORRÁS, "Normas tributarias extranjeras y conflicto de leyes", *Temis*, núms. 33-36, 1973-1974, pp. 682-683.

<sup>31</sup> Cfr. por todos R. VALDÉS COSTA, "La experiencia latinoamericana en la imposición internacional", en *Estudios de Derecho tributario latinoamericano*, Montevideo, 1982, pp. 283 y ss. A. XAVIER, *Direito tributario internacional do Brasil*, 6.ª edición, Editora Forense, Río de Janeiro, 2004, pp. 21 y ss.

<sup>32</sup> El Modelo de Convenio para evitar la doble imposición internacional de la ONU, de acuerdo con la Resolución del Consejo Económico y Social que creo el Grupo de Expertos, debió haber seguido el principio de la fuente o territorialidad, si bien, por mor de las circunstancias, ha aceptado el principio de residencia, de forma similar a como lo hace la OCDE.

<sup>33</sup> Cfr. R. VALDÉS COSTA, *Instituciones de Derecho tributario*, Depalma, Buenos Aires, 1992, pp. 27 y ss. J. O. CASÁS, "La territorialidad en los Impuestos directos en la Argentina", en *Impuestos sobre el Comercio Internacional*, Ed. Ábaco, Buenos Aires, 2003, pp. 461 y ss. F. SERRANO ANTÓN, "Experiencias y perspectivas de los procesos de integración económica, con especial referencia a América Latina y Europa", *Revista de Contabilidad y Tributación, CEF*, num. 194/1999.

<sup>34</sup> Consúltense, en particular, las Actas de los Congresos de Montevideo 1956, Buenos Aires 1964, Punta del Este 1970, Caracas 1975, Buenos Aires 1985, Montevideo 1996 y Quito 2004.

del principio de territorialidad, los países latino-americanos han pasado de una aceptación en exclusiva de dicho principio con anterioridad a los años 50, a la aceptación como principio prioritario y principal, aunque no exclusivo de imposición, en la actualidad.

Después de las anteriores precisiones alguien pudiera pensar que el principio de la renta mundial de imposición de la renta está casi olvidado en América Latina. No es así, se puede constatar que ocho Estados han adoptado dicho principio, con pequeñas variantes, como fórmula de tributación: Argentina<sup>35</sup>, Brasil<sup>36</sup>, Chile<sup>37</sup>, Colombia, El Salvador, Honduras, México<sup>38</sup>, Perú y Venezuela. Otros, como Costa Rica, se encuentran a la espera de que las Leyes reformadoras de su sistema fiscal sean aprobadas por sus respectivos Parlamentos.

Ahora bien, algunos de ellos entre los que se encuentran Bolivia, Costa Rica, Guatemala, Haití, Nicaragua, Panamá, Paraguay, República Dominicana y Uruguay, gravan exclusivamente en atención al principio de la fuente. La utilización de dicho principio ha servido para que la doctrina haya observado dos cuestiones relevantes. La primera, es que este principio favorece a los nacionales y residentes de estos países para invertir fuera de los mismos, lo que produce que el capital necesario para el crecimiento de aquéllos salga fuera. La segunda tiene que ver con la necesidad de implantar el principio de la fuente debido a las grandes dificultades que tienen las administraciones tributarias de estos países si tuviesen que determinar la renta de fuente extranjera obtenida por sus residentes. También es cierto que este último problema pudiera ser resuelto a través de las cláusulas de intercambio de información contenidas en los CDIs, pero a decir verdad, la práctica nos enseña que el intercambio de información de carácter inquisitivo, es decir, previa petición de uno de los Estados no es suficiente. En el ámbito de la Unión Europea, el problema ha sido muy parcialmente resuelto a través de la Directiva de Asistencia Mutua. El debate sobre las ventajas y desventajas del principio de territorialidad frente al de renta mundial está siendo revisado, dado que la creciente internacionalización del mercado y la deslocalización física de las transacciones plantean la necesidad de revisar los postulados tradicionales de la tributación internacional y, en algunos casos, incluso se ha propugnado la implantación de un sistema basado en el principio de territorialidad<sup>39</sup>.

Volvamos a nuestro argumento principal, la utilización del criterio de territorialidad ha estado vinculado históricamente a las legislaciones de los países latinoamericanos<sup>40</sup>, donde ha gozado de un sólido fundamento jurídico, carente del pragmatismo, u oportunismo, que parte de la doctrina señala<sup>41</sup>. El reconocimiento de la validez y preferencia de este criterio frente al de renta mundial fue una de las principales causas de confrontación entre los países de América Latina y los países industrializados, tanto a la hora de la discusión de los modelos de convenio para evitar la doble imposición<sup>42</sup>, como en las negociaciones para la conclusión de CDIs bilaterales. Sin duda, para estos países, la conclusión de CDIs significaba renunciar en la mayoría de los casos al principio de territorialidad vigente en sus legislaciones internas. Ello puede explicar la tardanza y lentitud de los países latino-

---

<sup>35</sup> Desde 1992 cambia su tradicional criterio de la fuente al de residencia tanto para personas físicas, como jurídicas, manteniéndose el de la fuente, para los no residentes que obtengan rentas generadas en territorio argentino.

<sup>36</sup> A partir de la Ley 9249/1995, y con efectos 1 de enero de 1996, se aplica el criterio de la universalidad de los rendimientos.

<sup>37</sup> Se aplica la residencia en el Impuesto Global Complementario, contra el que se acredita el Impuesto de Primera Categoría.

<sup>38</sup> México aplicó el principio de nacionalidad hasta mediados de los años noventa, en el que adoptó el principio de la residencia.

<sup>39</sup> Cfr. K. VOGEL, "Worldwide Income vs. Source Taxation of Income. A Review and Re-evaluation of Principles" (III Part), *Intertax* 10/1988, p. 310. R. FALCÓN Y TELLA, "La imposición de las rentas de las empresas en los procesos de integración", correlatoria general, *XVIII Jornada Latinoamericana de Derecho tributario*, Montevideo, 1996. M. T. SOLER ROCH, en VV. AA., *Presente y futuro de la imposición directa en España*, Lex Nova, Valladolid, 1998, pp. 65-78.

<sup>40</sup> En 1956, en la "Declaración de Principios" de lo que fueron las primeras *Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario* se propuso la aplicación exclusiva del principio de territorialidad en y entre los países de la región. De ahí en adelante, la predominancia de dicho criterio fue confirmada y sujeta a mayor elaboración en Jornadas posteriores, especialmente las de 1964 y 1975. Cfr. K. VOGEL, "Worldwide vs. Source Taxation of Income - A Review and Re-Evaluation of Principles", part. I, *Intertax*, números 8-9/1988, p. 221.

<sup>41</sup> Cfr. C. M. GIULIANI FONROUGE, y S. NAVARRINE, *Impuestos a las ganancias. Análisis de doctrina y jurisprudencia*, 3.ª edición, Depalma, Buenos Aires, 1996, pp. 52 y ss.

<sup>42</sup> Estas diferencias aparecen plasmadas, entre otros documentos, en las discusiones y documentación general que precedieron al Modelo de México de 1943 diseñado por el Comité Financiero de la Liga de las Naciones.

americanos en desarrollar su red de CDIs, en los que además, la experiencia demuestra suelen renunciar a los principios y potestades relativos al principio de la fuente<sup>43</sup>. Como ejemplo de lo anterior, MARINO señala que los CDIs de Argentina con Alemania, Suecia y Francia admiten el concepto de establecimiento permanente, tan combatido por la doctrina latinoamericana, incluso sin ninguna ampliación comparándolo con el MC OCDE, como en el caso del CDI con Francia. Además se admite la tributación compartida, no exclusiva, de los dividendos, intereses y cánones o regalías, con el agravante de que la soberanía fiscal del país de la fuente resulta recalificada al aplicar tipos de retención inferiores a los previstos en la normativa interna de los países. Esto supone a la postre un reconocimiento de la prioridad de la soberanía fiscal del Estado de residencia<sup>44</sup>. La misma experiencia se produce en los CDIs firmados por España con países de América Latina.

No menos curioso resulta comprobar los CDIs firmados por los países integrantes de la Comunidad Andina, que poseen un Convenio para evitar la doble imposición internacional vinculante para todos ellos, que a la vez es Modelo en las negociaciones que entablen con terceros países dirigidas a la firma de CDIs, pues bien, el Convenio ecuatoriano-alemán sigue prácticamente todos los principios, criterios y soluciones otorgados por el MC OCDE. Entonces, llegamos a la conclusión de que debemos cuestionarnos, en estos casos, por tanto, la vinculación de dicha Resolución de la Comunidad Andina, en la que se establece su obligatoriedad para los países miembros y su papel como Modelo.

Por consiguiente, se constata la diferente situación del principio de la fuente al tomar en cuenta las conferencias y seminarios internacionales y la doctrina, donde este principio es un referente, y el derecho positivo y los CDIs en los que se contienen criterios que difieren de los que recomiendan la territorialidad. Es cierto que renunciar a este principio es una exigencia propia de la negociación de aquéllos, pero, en ocasiones, este sacrificio de renunciar a la territorialidad no conlleva un aumento en el flujo de inversiones del país que impone el principio de renta mundial, aparte que se termina condicionando a las administraciones de los países en vías de desarrollo, administraciones débiles, insuficientemente dotadas de recursos humanos y tecnología, y sin el *know how* necesario para investigar las complejas estructuras de planificación fiscal internacional.

Concluyendo habría que apuntar que los países que aplican el principio de la fuente, como fundamento de su sistema fiscal en el gravamen de la renta, cuando negocian para la firma de un CDI con países que aplican el principio de la renta mundial, basado en la residencia, nacionalidad u otro vínculo, deben aceptar la cogestión de estos principios, la potestad tributaria compartida, con ventajas y desventajas. Esto no debe significar renunciar a estos principios, sino solo adaptarlos a las exigencias técnicas, económicas y fiscales.

En este orden de cosas, hay que analizar la experiencia de los países que aplican el principio de la fuente en la firma de CDIs, para determinar en la práctica como determina dicho principio, el curso de las negociaciones dirigidas a la conclusión de un CDI.

En principio hay que señalar que los CDIs más interesantes, desde el punto de vista del principio de territorialidad, son los que fueron firmados en la década de los años setenta, ya que a diferencia de, por ejemplo, los concluidos por España recientemente (Colombia, Costa Rica, República Dominicana, Venezuela, etc.) son CDIs en los que los países admiten que están en camino de adoptar, o ya ha sido aprobada la tributación por renta mundial. De todas formas, del examen de todos ellos, de los más antiguos y también de los más recientes, podemos señalar una serie de características:

- Se observa la potestad compartida entre el Estado de la fuente y el de residencia para gravar los dividendos, intereses y cánones o regalías, con porcentajes máximos de retención.
- Tributación de las rentas obtenidas por establecimiento permanente en el lugar en el que opera con períodos de tiempos más cortos que los doce meses que estipula el MC OCDE.

<sup>43</sup> Como ejemplo típico de CDI basado en la fuente consúltese el Convenio argentino-chileno para evitar la doble imposición internacional.

<sup>44</sup> Cfr. G. MARINO, *L'unificazione del Diritto tributario: tassazione mondiale verso tassazione territoriale*, ob. it., p. 858.

- En los CDIs firmados por Alemania se establecen cláusulas *Tax Sparing*, es decir, crédito fiscal en Alemania, por impuesto no pagado en virtud de exenciones; y, a veces, también *Matching Credits*, o lo que es lo mismo, crédito fiscal superior a lo realmente pagado por impuesto.
- En algunos CDIs (Brasil-España) se acepta el método de exención, como fórmula para eliminar la doble imposición internacional, aun siendo dos países que aplican el criterio de residencia<sup>45</sup>.
- En los CDIs en los que hay en marcha una reforma fiscal dirigida a modificar el principio de sujeción, ya se establece la fórmula o método que se aplicará para evitar la doble imposición internacional en el caso de adoptar finalmente el principio de residencia –CDIs hispano-venezolano e hispano-costarricense–.

## 5. EL DEBATE ENTRE LOS PRINCIPIOS DE RENTA MUNDIAL Y TERRITORIALIDAD

### 5.1. Origen y fundamento del debate

El debate entre los dos principios de imposición parte de dos estudiosos alemanes: ADOLPH WAGNER<sup>46</sup> y GEORG von SCHANZ<sup>47</sup>, para el primero la tributación por renta mundial es una consecuencia del postulado, según el cual los tributos deben ser globales, es decir, extenderse a todos los tipos de rentas. Las inversiones extranjeras, dado el periodo histórico del momento en que desarrolló sus trabajos WAGNER, se caracterizaban por su particular aislamiento, no siendo incentivadas aquéllas y así la doble imposición internacional no suponía un problema de importancia. Por el contrario, Von SCHANZ defendía la tributación territorial, descartó la residencia como criterio principal para determinar la obligación tributaria, y lo mismo hizo con el principio de la nacionalidad, todo ello en cuanto son criterios personales que gravan a contribuyentes que no se benefician, o se benefician solo parcialmente de los servicios públicos del Estado. Admitió, como válido exclusivamente, un único elemento de conexión con el territorio del Estado, un criterio real, de nexos económico<sup>48</sup>.

UDINA ya se mostró crítico en su momento con la tributación mundial, como potestad impositiva propia de cada Estado, pero con límites, siendo el más importante de éstos el concerniente al propio territorio. No obstante, mantiene el citado autor, es posible que normas estatales tengan un destino extraterritorial, por ejemplo, porque el Estado extranjero lo consiente, o se siente vinculado por el Derecho tributario internacional, si no responden a estas cuestiones, UDINA denomina ilícitos internacionales el hecho de que normas tributarias de un país tengan eficacia fuera de su territorio, al enmarcarse fuera de su potestad impositiva, si bien pone de manifiesto que dichas normas se encontrarían con el problema práctico de su aplicabilidad, por lo que terminaría renunciando a las mismas<sup>49</sup>. Ahondando en los argumentos expuestos, MICHELI, aun aceptando la cooperación entre los Estados para llevar a cabo la liquidación, y la asistencia mutua en materia de recaudación, se mostraba perplejo acerca de los instrumentos para conferir eficacia en el extranjero de la potestad tributaria de los Estados<sup>50</sup>.

---

<sup>45</sup> España prevé el mecanismo de exención en el ordenamiento interno a los efectos, entre otros, de los rendimientos del trabajo personal (art. 7. p TRLIRPF), los dividendos y plusvalías (art. 31 TRLIS).

<sup>46</sup> Cfr. A. WAGNER, *Finanzwissenschaft, Zweiter Teil: Gebühren und allgemeine Steuerlehre*, 1880, p. 296.

<sup>47</sup> Cfr. G. Von SCHANZ, "Zur Frage der Steuerpflicht", *9 II Finanzarchiv* 1892, p. 1.

<sup>48</sup> Cfr. K. VOGEL, "World - Wide or Source Taxation of Income?", *Rassegna Tributaria*, 1988, I, p. 260.

<sup>49</sup> Cfr. M. UDINA, "Diritto internazionale tributario", vol. X, *Trattato di Diritto internazionale*, dir. P. FEDOZZI, y S. ROMANO, Cedam, Padova, 1949, pp. 57-58.

<sup>50</sup> Cfr. G. A. MICHELI, "Problemi attuali di Diritto tributario nei rapporti internazionali", *Diritto ed Pratica tributaria*, núm. 1/1965, página 220. P. BAKER, "The transnational enforcement of tax liabilities", *British Tax Review*, núm. 5/1993, pp. 313-314.



Ante las dudas que le planteaba el Derecho internacional procesal tributario, fundamentalmente la eficacia del acto administrativo de un Estado en otro, mostraba su preferencia hacia el principio de tributación en la fuente o territorial.

Todas estas posturas han ido de alguna manera modelando la forma de sujeción de los distintos Estados, así como la propia evolución de la economía internacional durante los últimos años, en los que el expansionismo de los países industrializados, en detrimento de los países en vías de desarrollo, han justificado e impuesto el principio de la renta mundial. Este principio resulta beneficioso para los países exportadores de capitales, ya que la obtención de renta en el extranjero por los contribuyentes residentes termina suponiendo un aumento notable en términos de recaudación. Por otro lado, la adopción del criterio de territorialidad en los países importadores de capital se explica por la escasa proyección externa de la economía de los mismos y con la mayor complejidad que un sistema basado en la renta mundial exige en términos de gestión<sup>51</sup>.

En efecto, un sistema basado en la imposición sobre la renta mundial tiene sus problemas al someter a gravamen las rentas producidas en su territorio junto con las rentas generadas en el extranjero. Estos problemas aparecen, en especial, si lo que tenemos son rentas empresariales o profesionales obtenidas en un Estado en vías de desarrollo que se suman a las obtenidas en España, por ejemplo. La razón estriba en que la imposición recibida por estas rentas en dicho tipo de Estado generalmente es baja o muy baja, con lo que las empresas españolas o de un país de alta tributación no se van a encontrar en las condiciones óptimas para competir. Así pues, al menos desde el punto de vista psicológico es innegable advertir que la sujeción de las rentas producidas en el extranjero a la misma tributación de aquellas sometidas a tributación en España, podrían influir negativamente sobre los intereses de los operadores económicos que desarrollan su actividad en el extranjero, con el consiguiente temor de que algunos sectores de nuestra economía se replieguen sobre sí mismos, y se *provincialicen*, cuando en el momento actual todos los Estados tienden a facilitar la expansión y el aumento de las dimensiones de sus industrias.

La defensa del principio de territorialidad en la imposición sobre la renta realizada por los juristas ha sido sostenida fundamentalmente criticando la tributación de la renta mundial basándose en la equidad de la tributación, tanto horizontal –entre contribuyentes–, como vertical –entre Estados–. Así, esta tributación puede ser injusta cuando el contribuyente que ha producido sus rentas en el extranjero, compitiendo seguramente en condiciones adversas, al invertir en países con otros idiomas, costumbres, régimen legal y fiscalidad, si se compara con quien invierte en su propio país de residencia, al mismo tiempo también puede ser injusta para el Estado de la fuente, en cuanto se crean distorsiones e injerencias sobre sus decisiones de política fiscal y económica.

VOGEL, en el mismo sentido, ha criticado el sistema de gravamen de la renta basado en la renta mundial, ya que es contrario al comercio internacional y, por tanto, contrario a los intereses de los Estados de residencia y de fuente. Lo mismo ocurre en términos de equidad fiscal, puesto que quien percibe renta en otro Estado debería ser tratado como aquellos que obtienen sus rendimientos en las mismas condiciones, es decir, en el mismo Estado<sup>52</sup>. Solo así se consigue la equidad interestatal, y la equidad en el reparto de una hipotética recaudación mundial, ya que es el Estado donde se ha generado la renta, quien contribuye a ello con sus recursos naturales, sus prestaciones y servicios públicos, por supuesto, en mayor medida que el Estado en el que reside la empresa.

La *International Fiscal Association* ante las desventajas y disfunciones que produce y ofrece el principio de la renta mundial también se ha mostrado a favor de reconsiderar dicho principio. En esta línea, se encuentran sus resoluciones de 1961 y de 1980<sup>53</sup>; y, en cuanto a la fiscalidad de la empresa, el *Informe Ruding*, encargado por la Comisión de la Unión Europea, mantiene que el principio de imposición en la fuente resulta preferible para evitar la doble imposición internacional<sup>54</sup>, además

<sup>51</sup> Cfr. A. OAGLEY, *The principles of International Taxation*, Londres, 1992, pp. 23 y ss. G. MARINO, *L'unificazione del Diritto tributario: tassazione mondiale verso tassazione territoriale*, ob. it., p. 844.

<sup>52</sup> Cfr. K. VOGEL, "World wide or source taxation of income?", *Rassegna Tributaria*, núm. 1988/1, pp. 261-262. L. HINNEKENS, "Territoriality based taxation in an increasingly common market and globalizing economy: nightmare and challenge of international taxation in this new age", *EC Tax Review* núm. 3/1993, p. 156.

<sup>53</sup> Cfr. *Bulletin for International Fiscal Documentation*, 1984, p. 545.



afirma que prefiere el método de exención para evitar dicha doble imposición<sup>54</sup>. En otras palabras, se defiende la legitimación del país de la fuente como el mejor sistema para evitar las distorsiones fiscales entre los países miembros. El fundamento se halla en que el país en que se realiza la ganancia es el que financia la estructura, los servicios públicos y provee las oportunidades económicas para la realización de dicha ganancia, luego es dicho país el que está calificado para gravarla<sup>55</sup>.

Es cierto, no obstante, que en los años noventa se ha experimentado la tendencia según la cual los países que aplicaban el principio de nacionalidad o de la fuente han ido evolucionando acogiendo el de residencia.

En la actualidad la doctrina sigue aportando ideas, así E. KEMMEREN reinventa el principio de territorialidad a través de lo que denomina *Origin Based System*<sup>56</sup>. Se trata de una teoría que supone someter a imposición las rentas según el origen de las mismas, superando la distribución de potestades tributarias que se realiza en los Modelos de la OCDE y de la ONU y que desde el Informe de los Cuatro Economistas, en el seno de la Sociedad de Naciones, supuso la aceptación del sistema mixto residencia-fuente.

KEMMEREN estima que hay que apostar de forma clara por un sistema de imposición en las manos del Estado en que el beneficio se origina, siendo el principio de territorialidad el que está en la base del mismo. La argumentación que sigue, radica en buscar la justificación del porqué, el Estado de la fuente someta a tributación, y así se dice que el Estado de origen es quien hace posible la creación de la renta, a través de sus infraestructuras, servicios y también mediante su sistema jurídico que garantiza y tutela la actividad productiva. Para evitar la doble imposición internacional, el Estado de residencia del beneficiario efectivo no debe gravar dichas rentas, ya que no se producen en su territorio. Naturalmente, esta teoría se diferencia del principio de territorialidad, tal y como se ha expuesto supra, ya que lo que importa a esta teoría del principio de origen es poner el énfasis en que la causa generadora de la renta se encuentre en el territorio del país impositor. Para el principio de territorialidad lo determinante son los nexos con el territorio, siendo indiferente donde se encuentre el origen de la renta<sup>57</sup>. No obstante la proximidad entre las teorías es enorme, si consideramos las ideas de GIULIANI FONROUGE, pudiéndose llegar a la conclusión que son casi idénticas, el citado autor señala que “el lugar de producción y utilización de la riqueza caracteriza el derecho a la tributación; es decir, que el impuesto corresponde al Estado donde se halla la fuente productora del bien gravado, donde el medio ambiente y los hombres en acción solidaria, la han creado”<sup>58</sup>.

## 5.2. El Estado de la cuestión

La gran mayoría de los Estados poseen sistemas tributarios que combinan ambos principios, fuente y residencia, junto con ellos existen algunos otros países, principalmente en vías de desarrollo, cuyos sistemas descansan sólo en el principio de la fuente. El principio de residencia, aunque se basa en la capacidad global de pago, en ocasiones no supone un aumento significativo de la recaudación. Esta situación se produce en especial cuando los residentes de un país no poseen grandes inversiones en el extranjero, o bien cuando la Administración tributaria en cuestión no está bien equipada o preparada para poder asegurar la aplicación del mismo.

Se señalaba con anterioridad la tendencia a que los países combinen el principio de la renta mundial con el de territorialidad, para residentes y no residentes, respectivamente. Junto con

---

<sup>54</sup> Cfr. *Report of the Committee of Independent Experts on Company Taxation*, Comisión de las Comunidades Europeas, Bruselas, 1992.

<sup>55</sup> Cfr. B. TERRA, y P. J. WATTEL, *European Tax Law*, 2.ª ed., Kluwer, Deventer, 1992, p. 128.

<sup>56</sup> Cfr. E. KEMMEREN, *Principle of Origin in Tax Conventions – A Rethinking of Models–*, Pijnenburg-Dongen, The Netherlands, 2001.

<sup>57</sup> Señala KEMMEREN que el principio de imposición sobre el origen de la renta, ya se utiliza en la Directiva Matriz-Filial, CEE 435/90, Directiva traspuesta en todos los países de la UE, al establecer la exención de dividendos percibidos por la matriz.

<sup>58</sup> Cfr. C. M. GIULIANI FONROUGE, “La doble imposición internacional y los modernos criterios de la tributación”, *Revista L.L.* número 118, p. 961.



esta posibilidad, se encuentra la que se aplica en Francia, en la que la imposición sobre sociedades reposa en reglas basadas en el principio de territorialidad, mientras que a las personas físicas se les grava de acuerdo con el criterio de la renta mundial. Se trata de un caso aislado dentro de la Unión Europea, pero pone de relieve la supervivencia del principio de la fuente en un país desarrollado, acompañado eso sí, de las especificaciones necesarias para evitar planificaciones fiscales a la búsqueda de la evasión del pago de impuestos.

Resulta obvio señalar que la elección de uno u otro principio de tributación por parte de un Estado es una elección soberana que exclusivamente le corresponde de acuerdo con sus intereses político-económicos. No obstante, cada vez más resulta evidente como el juego de las regiones y el de las organizaciones supra-nacionales (OCDE, ONU, FMI...) influyen en la toma de decisiones<sup>59</sup> sin tener en cuenta que, en ocasiones, las condiciones de aplicación y la situación de los distintos Estados. Así, no es extraño encontrar en la actualidad un debate abierto, en relación con los criterios de imposición. En este orden de cosas, no podemos dejar de citar algunos de los foros que han levantado sus voces discutiendo las bondades del principio de renta mundial. Así en el Congreso de la IFA de 1984 en Buenos Aires se afirmó:

“Que la imposición de la renta mundial de una empresa aun en el caso en que se le conceda crédito por los impuestos abonados en otros países, en general representa una carga adicional sobre las inversiones en el exterior cuando las mismas se hallan allí sujetas a una menor carga efectiva de imposición, al mismo tiempo que puede quitar eficacia a los incentivos fiscales concedidos por el país donde ellas se realizan, y en consecuencia puede disuadir a la empresa de efectuar tales inversiones.

Que, si se tiene en cuenta lo precedentemente expresado, un sistema de imposición de acuerdo con el principio de la territorialidad (...) es preferible porque respeta en mayor medida la soberanía tributaria de las naciones, elimina las distorsiones a la competencia en el país donde se efectúa la inversión, y, en consecuencia, no interfiere con el libre flujo de las inversiones.”<sup>60</sup>

Junto con el pronunciamiento de la IFA, ya tratado, hay que citar la tradicional posición del ILADT. En las Jornadas de 1986 en Montevideo, FALCÓN<sup>61</sup> señaló que:

“De manera que si bien la legislación interna de los Estados parece orientada cada vez más hacia el criterio de combinar la fuente con el gravamen de los residentes por su renta mundial, este último criterio tiende a neutralizarse a través de mecanismos de exención, al menos entre los países pertenecientes a una misma zona de integración. Y en efecto, solo la fuente (o la residencia combinada con el método de exención) permite la eliminación de la doble imposición y asegura la inexistencia de discriminación entre residentes y no residentes, eliminando así distorsiones de origen fiscal en la colocación de las inversiones.”

La aplicación del método de imputación o de crédito fiscal como fórmula para someter a gravamen rentas que pueden o no haber sido sometidas a tributación y, por ende, como fórmula de control indirecto de la imposición de las rentas de origen extranjero por los países de alta tributación o desarrollados, que aplican el criterio de residencia, no nos parece que sea el más correcto desde el punto de vista impositivo. Por varias razones, en primer lugar, porque no se puede otorgar a este medio para eliminar la doble imposición internacional, una misión que no cumple, es decir, la de control; en segundo lugar, porque se distorsiona el mercado internacional, al no respetar las condiciones de competitividad de los operadores económicos; y, en tercer lugar, porque este método no puede convertirse en una forma de imposición subsidiaria en los países de alta tributación. A todo ello, hay que adicionar los problemas de información que tienen los Estados de residencia cuando no tienen firmados CDIs o Convenios de intercambio de información entre éste y el Estado generador de la renta para determinar

<sup>59</sup> Un ejemplo de como un Estado procura, como prioridad, proteger sus propios intereses y eventualmente adaptarlos a la eficiencia en la localización de capitales, lo encontramos en la afirmación contenida en un estudio realizado por el *Inland Revenue* del Reino Unido donde se analiza la posibilidad de sustituir el actual mecanismo de crédito por el método de la exención: “United Kingdom’s objectives should reflect the national interest, focusing on benefits to the United Kingdom economy, including benefits both to business and to the Exchequer”.

<sup>60</sup> Cfr. las recomendaciones y conclusiones de este Congreso aparecen publicadas en el *Bulletin for International Fiscal Documentation*, 1984, p. 546.

<sup>61</sup> Cfr. R. FALCÓN Y TELLA, Correlatoría del tema “La imposición a las rentas de las empresas en los procesos de integración”, *XVIII Jornada Latinoamericana de Derecho Tributario*, Montevideo, Uruguay, 1996.

el gravamen de una renta. Para evitar todos estos problemas no es extraño que algunos Estados, entre ellos España, hayan optado por empezar a aplicar el criterio de residencia con el método de exención, con lo que se obtienen los mismos resultados que si se aplicase el principio de la fuente.

Todo lo anterior junto a la deslocalización física de las transacciones y la creciente internacionalización de la economía nos lleva a un nuevo replanteamiento del criterio de la renta mundial combinado con el método de imputación<sup>62</sup>.

Es curioso observar cómo la decadencia del principio de territorialidad en los años noventa vino de la mano de la consideración del territorio como simple sede en la que se acomodaban los distintos intereses económicos, una vez dada la internacionalización de la economía y de los factores productivos. La elaboración del principio de residencia fue en su momento una inteligente propuesta de salvar el propio principio de territorialidad, al deslindar el elemento material y subjetivo del hecho imponible, y llevar el principio al elemento subjetivo, es decir, al residente. Propuesta que, como trataremos de demostrar, también se encuentra en crisis, por lo que se puede predecir que estamos en el umbral de una nueva era de la fiscalidad internacional.

## 6. LA NACIONALIDAD COMO CRITERIO PERSONAL DE LA IMPOSICIÓN SOBRE LA RENTA

Uno de los criterios personales en los que se puede fundamentar el gravamen por la renta mundial, aparte de la residencia, es la nacionalidad. Frente a la nacionalidad, se presenta la problemática de los extranjeros, dentro del escaso margen de maniobra que los ordenamientos tributarios otorgan a esta característica. Nótese que frente a la residencia, se tiene la no residencia; y lo contrario del nacional, es el extranjero. Así, debe quedar claro que la nacionalidad no es un criterio territorial<sup>63</sup>, si bien es cierto que bajo la condición de no residentes, se gravan en muchos casos a los extranjeros.

El principio de la nacionalidad, también como muestra del criterio personal, supone que las leyes tributarias se aplicarían a todos los ciudadanos que ostentaran la nacionalidad o ciudadanía de un determinado país, fuere cual fuere el lugar en que residieren y fuere cual fuere el lugar en que obtuvieran sus rentas. El vínculo personal de nacionalidad sería el único motivo que determinaría la sujeción a las leyes tributarias. El actual abandono de este principio parece encontrarse en el hecho de que los Estados entienden como suficiente conexión para someter a gravamen a todos los que tienen una relación con un Estado, por ser residentes en él o por obtener en su territorio rentas, o tener relaciones económicas en el mismo, ya que provocan la realización de determinadas actividades públicas, a cuya financiación son llamados a contribuir mediante el pago de tributos<sup>64</sup>. De esta manera se toma en consideración la idea según la cual los lazos de un no residente con su país de origen puede ser meramente nominal.

La aplicación del principio de nacionalidad es excepcional en el panorama internacional actual, ya que solo resulta vigente en los Estados Unidos de Norteamérica, Cuba y Filipinas<sup>65</sup>. Este principio se basa en una relación de dependencia política que legitima el ejercicio ilimitado del poder

<sup>62</sup> Cfr. M. T. SOLER ROCH, "Una reflexión sobre el principio de residencia como criterio de sujeción al poder tributario del Estado", en *Presente y Futuro de la imposición directa en España*, Lex Nova, 1998, pp. 65-78.

<sup>63</sup> Cfr. C. M. LÓPEZ ESPADAFOR, "Los criterios de sujeción a las normas tributarias ante la nueva Ley General Tributaria", Civitas, *REDF*, núm. 121/2004, p. 27.

<sup>64</sup> Como ejemplo de las críticas padecidas por el principio de nacionalidad consúltese el *Report on Double Taxation submitted to the Financial Committee by Professors Bruins, Einaudi, Seligman and Stamp*, League of Nations, Doc. E.F.S. 73.F.19, Geneva, 1923, p. 19.

<sup>65</sup> México utilizó este criterio de nacionalidad en su primera Ley sobre el Impuesto de la Renta que estuvo vigente desde el 21 de febrero de 1924 hasta el 31 de diciembre de 1984, desde este momento rige el principio de la renta mundial.

de imposición<sup>66</sup>. Dicho criterio permite al Estado respectivo gravar las rentas de sus nacionales de forma ilimitada, independientemente de su origen o del lugar donde residan dichos nacionales.

Ahora bien, el principio de nacionalidad se aplica de manera combinada con el de la fuente y el de residencia. En los Estados Unidos, por ejemplo, el principio de nacionalidad permite que los ciudadanos americanos sean gravados por su renta mundial, con independencia de donde tengan fijada su residencia, con las particularidades derivadas si el contribuyente reside en un país con el que Estados Unidos tenga firmado un CDI. Además, este país somete a tributación por su renta mundial a los residentes en su territorio aunque no posean la ciudadanía americana, y por último, gravan también la renta de los no residentes extranjeros obtenida de fuentes situadas en territorio americano.

Para KRUSE, la razón por la que los Estados Unidos de Norteamérica someten a imposición a sus ciudadanos consiste en la relación existente entre la nacionalidad y el principio de beneficio, dado que los ciudadanos de este país gozan de la protección del país, del que son nacionales, en todos los lugares del mundo como contraprestación a su obligación de pagar impuestos<sup>67</sup>.

Si en la aplicación del principio de residencia, la información es fundamental, a la hora de aplicar el criterio de nacionalidad la información sigue siendo crucial, con los problemas de control añadidos que se producen al precisar un seguimiento de los nacionales en cualquier jurisdicción del mundo.

España toma en consideración este principio de nacionalidad en determinados supuestos vinculados tanto a residentes, como a no residentes. Así, para los no residentes, que posean la nacionalidad española son sometidos a imposición por su renta mundial en dos supuestos: por la deslocalización de la residencia de personas físicas a paraísos fiscales<sup>68</sup>, y los miembros de misiones diplomáticas, consulares y por razón de cargo o empleo oficial, y recíprocamente ocurre lo mismo para residentes en España que lleven a cabo estas misiones representando a otros países<sup>69</sup>. En estos dos casos, supuestos en los que no concurre la condición de residente, por el mero hecho de ser nacionales españoles serán sometidos a tributación por su renta mundial en España, bajo ciertas condiciones, independientemente del lugar de obtención de la renta.

El Estado español también acepta el criterio de nacionalidad, cuando al concluir CDIs, sigue aceptando, como continuamente lo ha hecho hasta ahora en la firma de éstos, como regla de solución en los conflictos de residencia, la nacionalidad –art. 4.2 MC OCDE–.

## 7. LOS FUNDAMENTOS CONSTITUCIONALES DE LOS PRINCIPIOS DE SUJECCIÓN FISCAL

El principio de generalidad se halla implícitamente incluido en el artículo 31.1 *CE*, y explícitamente en el artículo 3 LGT. El artículo 31.1 *CE* establece que “todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario

---

<sup>66</sup> El derecho a gravar los nacionales americanos se encuentra previsto y protegido en los CDIs firmados por los Estados Unidos, a través de la llamada *Saving Clause*. En el caso del CDI firmado entre España y los Estados Unidos, dicha cláusula aparece contemplada en el artículo 1.3. El razonamiento que permite el uso de este principio se basa en que la nacionalidad es vista por los Estados Unidos como una forma de política de seguridad, que permite al nacional americano retomar su residencia cuando lo desee y disfrutar de la protección de los Estados Unidos cuando lo precise. Esta “seguridad” es lo que permite a las autoridades americanas la tributación de sus nacionales por la renta mundial. *Cfr.* R. L. DOERNBERG, y K. V. RAAD, “The Forthcoming US Model Income Tax Treaty and the Saving Clause”, *Tax Notes International*, núm. 15/1992, p. 775.

<sup>67</sup> *Cfr.* H. W. KRUSE, *Derecho tributario. Parte general* (traducción PERFECTO YEBRA MARTUL-ORTEGA, y M. IZQUIERDO), Editorial Derecho Financiero, Edersa, Madrid, 1978, p. 117.

<sup>68</sup> *Cfr.* artículo 9.3 TRLIRPF.

<sup>69</sup> *Cfr.* artículo 9.2 TRLIRPF.

justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio<sup>70</sup>. Así el deber de contribuir afecta a “todos”, por lo que la doctrina ha colegido que se trata del fundamento del principio de generalidad, si bien puede señalarse a tal efecto que esta característica es inherente al concepto de Ley, por su nota de abstracción. Por lo tanto, son destinatarios del deber de contribuir tanto los españoles como los extranjeros<sup>71</sup>.

CORTÉS DOMÍNGUEZ señaló que la determinación del principio de generalidad, en cuanto afecta a todas personas, por su proximidad con el principio de igualdad, no es más que una exigencia derivada de la aplicación de la norma tributaria en el espacio, así afirma que “es necesario aclarar que, cuando el legislador dice que todos contribuirán, quiere decir que contribuirán todas las personas sujetas al ordenamiento jurídico español. La expresión constitucional refleja una realidad no suficientemente observada por la doctrina: que sólo pueden realizar hechos imponibles las personas sujetas al ordenamiento jurídico tributario del país”<sup>72</sup>. El contenido que en la actualidad se concede al principio de generalidad, que permite acentuar el concepto histórico del mismo, debe relacionarse con el abandono del principio de nacionalidad, como criterio delimitador de la soberanía fiscal y el paso a la adopción del principio de territorialidad, en sentido amplio, en la eficacia de las normas.

RODRÍGUEZ BEREIJO, sobre el particular, señala que la generalidad del impuesto es la primera condición para realizar la igualdad en la imposición, pues un sistema tributario sólo podrá ser justo y el reparto de la carga equitativo si todos los que deben contribuir lo hacen en proporción a su riqueza o capacidad de pago. El principio de generalidad tributaria supone la interdicción de todo privilegio y constituye un mandato dirigido al legislador para que al tipificar los hechos imponibles de los distintos tributos agote, en lo posible, todas las manifestaciones de la capacidad económica “buscando la riqueza allí donde la riqueza se encuentra” (STC 27/1981)<sup>73</sup>.

Como se puede observar, el principio de generalidad ha recibido distintas lecturas a la hora de fijar su contenido. En primer lugar, con el término “todos” se quiere hacer referencia al alcance de la potestad tributaria de un Estado para someter a imposición las rentas que de una u otra manera se encuentren vinculadas al mismo, por lo que afecta tanto a los nacionales, como a los extranjeros<sup>74</sup>, o mejor dicho, tanto a los residentes, como a los no residentes. Afecta, por tanto, a todo ciudadano, sea español o extranjero, que revele capacidad económica y así haya sido tomada por un hecho imponible *tipificado* por la Ley<sup>75</sup>. Con el contenido del artículo 31.1 *CE* parece darse respuesta a las incorrectas previsiones legales anteriores, en las que la obligación a tributar se delimitaban a los nacionales españoles. Es cierto, como después se verá que estas deficiencias todavía se pueden rastrear en el Ordenamiento español, nos referimos a la Ley Orgánica de Derechos y Libertades de los Extranjeros en España. De todas formas, siguiendo a CORTÉS DOMÍNGUEZ, no hubiera sido admisible que la *Constitución* de 1978 se refiriese solo a los españoles como los contribuyentes al sostenimiento de los gastos públicos, ya que los extranjeros manifiestan hechos indicativos de capacidad económica, puesto que al residir en nuestro país, adquieren bienes y obtienen rentas, es decir, manifiestan una aptitud para la contribución y, por eso, deben sostener también las cargas públicas<sup>76</sup>.

<sup>70</sup> Debe señalarse la similitud en la terminología utilizada entre el artículo 31 *CE* y el artículo 53 de la *Constitución* Italiana, cuando esta última menciona que “todos están obligados a concurrir a los gastos públicos en razón de su capacidad contributiva”. Así, la doctrina italiana ha mantenido que el deber de contribuir afecta tanto a los nacionales como a los extranjeros. Véase por todos, y la bibliografía allí citada, C. SACCHETTO, “Territorialità (Diritto Tributario)”, en la *Enciclopedia del Diritto*, tomo XLIV, 1992, pp. 315-316.

<sup>71</sup> Históricamente la mención al deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos aparece por primera vez en la *Constitución* de 1812 al señalar en el artículo 8 “todo español”; dicha fórmula se repite en el artículo 6 de la *Constitución* de 1837, en el 28 de la *Constitución* de 1869 y en el 3 de la *Constitución* 1876. En el Fuero de los Españoles de 1945, su artículo 9 se refiere a tales efectos a “los españoles”. Por último, el artículo 31 eliminó la referencia a los españoles del deber de contribuir, con lo que se abrió el mismo a los extranjeros, por lo que se utilizó el término “todos”. Cfr. C. M. LÓPEZ ESPADAFOR, *La contemplación de los impuestos en la Ley Orgánica...*, ob. cit., p. 678.

<sup>72</sup> M. CORTÉS DOMÍNGUEZ, *Ordenamiento tributario español*, Civitas, Madrid, 1985, p. 98.

<sup>73</sup> Cfr. A. RODRÍGUEZ BEREIJO, *REDF*, CIVITAS, núm. 100/1998, p. 613.

<sup>74</sup> Cfr. F. GARRIDO FALLA, *Comentarios a la Constitución*, Civitas, 2001, tercera edición, Madrid, en particular, L. M. CAZORLA PRIETO, “Comentario al artículo 31 *CE*”, p. 719.

<sup>75</sup> Cfr. J. M. GALLEGU PERAGÓN, *Los principios materiales de justicia tributaria*, Edit. Comares, Granada, 2003, p. 205.

<sup>76</sup> Cfr. M. CORTÉS DOMÍNGUEZ, *Ordenamiento tributario español*, Civitas, Madrid, 1985, p. 93.

Asimismo, en segundo lugar, se ha señalado también que dicho término delimita el contenido del principio de capacidad económica, con lo que se somete a gravamen a quien posee capacidad económica. Como todos los principios contenidos en el artículo 31.1 *CE* son principios de justicia tributaria, y obligan a que el legislador a la hora de diseñar los hechos imposables, deba velar por ser lo más completo posible al tomar en consideración todas las situaciones indicativas de capacidad económica<sup>77</sup>. De esta manera, la aplicación del principio de capacidad económica demanda que no se produzcan desigualdades arbitrarias en el momento de gravar dicha capacidad, siendo arbitrario el tratamiento, si las desigualdades de trato obedecen a criterios ajenos a la propia capacidad contributiva como, por ejemplo, la nacionalidad jurídica de los obligados tributarios<sup>78</sup>. Por tanto, en el cumplimiento de los deberes cívicos es preciso formalizar y potenciar correspondientemente el postulado del trato no discriminatorio, y consecuentemente, dado el dictado del artículo 31 *CE*, contribuir por igual, junto a los demás ciudadanos, al levantamiento de las cargas públicas, de acuerdo, con la propia capacidad económica. Todo ello constituye, en gran medida, uno de estos deberes cívicos<sup>79</sup>.

Adicionalmente, hay quien ha visto en el principio de generalidad un doble mandato: por un lado, evitar el fraude tributario; y, por otro, no establecer exenciones o beneficios con carácter arbitrario<sup>80</sup>. Esta quizás ha sido una de las vertientes más extendidas. Se trataría de la fórmula anti-privilegios en el Derecho tributario, y así vendría íntimamente relacionado con el principio de igualdad. Como ya señaló el profesor SAINZ DE BUJANDA, esto no quiere decir que no existan bonificaciones fiscales, ni mucho menos, lo que se persigue son los beneficios fiscales injustificados o *intuitu personae*. En otras palabras, se trata de que las bonificaciones fiscales se encuentren justificadas en razón de otros motivos constitucionalmente amparados y, en general, que respondan al principio de justicia<sup>81</sup>.

Por último, siguiendo a otros autores, este principio parece haber adquirido una nueva dimensión fruto de la organización territorial de varios niveles, ya que vulneraría la *Constitución*, y el principio de generalidad, cualquier decisión normativa tributaria que dispense de forma arbitraria un trato de favor a cualquiera de las Comunidades Autónomas que vertebran el Estado<sup>82</sup>.

NEUMARK, como corolario de lo aquí tratado, delimita las exigencias del principio de generalidad, y así mantiene que se sometan a imposición todas las personas, naturales y jurídicas, en tanto tengan capacidad económica y queden tipificadas por una de las razones legales que dan nacimiento a la obligación tributaria, sin que se tengan para ello en cuenta criterios extraeconómicos, tales como nacionalidad, estamento y clases sociales, religión, raza, etc. Por otra parte, que no se admitan, en el marco de un impuesto concreto otras excepciones a la obligación tributaria subjetiva y objetiva que las que parezcan inexcusables por razones de política económica, social, cultural y sanitaria o por imperativos de la técnica tributaria<sup>83</sup>.

Para terminar, nos parece altamente sugerente el planteamiento constitucional que realiza SACCHETTO, quien señala “que los ciudadanos se encuentran vinculados a su Estado no sólo por un vínculo de solidaridad económica, sino también por un vínculo personal político, ya que mientras el Estado puede libremente dirigir sus propias decisiones tributarias a sus nacionales, con independencia de donde se encuentren o residan éstos, el mismo podría someter a imposición a los extranjeros solo en presencia de un racional ligamen de éstos con el territorio estatal, ligamen que

<sup>77</sup> Cfr. *Ult.*, *op. cit.*, p. 719.

<sup>78</sup> Cfr. X. CORS MEYA, “Los principios de justicia tributaria en la LGT” en *Comentarios a la LGT y líneas para su reforma. Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda*, vol. I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991, p. 96.

<sup>79</sup> Cfr. J. J. PAPIER, “Ley Fundamental y orden económico”, en BENDA; MAIHOFER; VOGEL; HESSE, y HIEDE, *Manual de Derecho Constitucional*, 2.ª edición, Marcial Pons, Madrid, 2001, pp. 611-612.

<sup>80</sup> Cfr. C. ALBIÑANA GARCÍA QUINTANA, “Comentario al artículo 31 *CE*” en O. ALZAGA VILLAMIL, *Comentarios a la Constitución*, tomo I, Edersa, Madrid, 1983, p. 437.

<sup>81</sup> Cfr. F. SAINZ DE BUJANDA, *Lecciones de Derecho financiero*, 10.ª edición, Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 1993, p. 105.

<sup>82</sup> Cfr. J. MARTÍN QUERALT; C. LOZANO SERRANO; G. CASADO OLLERO, y J. M. TEJERIZO, *Curso de Derecho financiero y tributario*, 11.ª edición, Tecnos, Madrid, p. 110.

<sup>83</sup> Cfr. F. NEUMARK, *Principios de la imposición*, IEF, 2.ª edición, IEF, Madrid, 1994, p. 109.

puede ser de naturaleza personal, como la residencia, o de carácter económico, como el desarrollo de una actividad en el ámbito del Estado o la titularidad de derechos sobre bienes situados en éste<sup>84</sup>.

## 8. LOS PRINCIPIOS DE SUJECCIÓN FISCAL EN LA LEY GENERAL TRIBUTARIA

Establece el artículo 11 LGT que “los tributos se aplicarán conforme a los criterios de residencia o territorialidad que establezca la Ley en cada caso. En su defecto, los tributos de carácter personal se exigirán conforme al criterio de residencia y los demás tributos conforme al criterio de territorialidad que resulte más adecuado a la naturaleza del objeto gravado<sup>85</sup>”.

El actual artículo 11 LGT supone insistir en la conveniencia de que deben recogerse en la Ley General Tributaria los criterios de sujeción a las normas tributarias, aun a pesar de que es una materia más propia de la Ley especial de cada tributo, donde estas cuestiones encuentran adecuada solución para cada caso. Este artículo toma en consideración el problema de la extensión de la Ley tributaria en el espacio, sin que se haya ocupado, a diferencia del anterior artículo 21 LGT 1963, de la eficacia de la norma tributaria en el espacio<sup>86</sup>.

La LGT determina los criterios de residencia y territorialidad como criterios de sujeción de las normas tributarias, constituyendo los vínculos necesarios para la efectiva aplicación de los tributos a los contribuyentes. Esta vinculación se reduce, en materia tributaria, a un elemento: el territorio, al cual siempre se acude en este ámbito, ya que la residencia, como ha quedado demostrado, no es más que una territorialidad acentuada<sup>87</sup>. Y ello, porque como apunta el profesor CALVO ORTEGA, por dos motivos: primero, porque solo la territorialidad permite una gestión tributaria eficaz; y, segundo, porque ésta supone un consumo de servicios públicos, lo que implica la justificación económica del tributo<sup>88</sup>.

Es interesante reflexionar sobre el papel que puede desarrollar este artículo en el que se regulan los puntos de conexión, cuando se tiene en cuenta el modelo de Estado español, con una administración territorial de tres niveles: estatal, autonómico y local. ¿Puede, por tanto, mantenerse la aplicación de estos criterios de sujeción o puntos de conexión a hechos impositivos realizados en el territorio del Estado español? Si seguimos la literalidad de la norma y nos quedamos con el título según el cual se identifican como criterios de sujeción a la norma tributaria, a nuestro entender, tendríamos una visión miope del potencial del artículo 11 LGT, ya que lo que establece es la sujeción a un poder tributario concreto, por lo tanto, en el modelo de Estado en el que nos encontramos debe servirnos para determinar esos factores de vinculación a todos los niveles territoriales de nuestro Estado.

---

<sup>84</sup> Cfr. C. SACCHETTO, *Territorialità, ob. cit.*, p. 316. De alguna manera en esta argumentación se puede encontrar el pensamiento de G. FASOLIS, que partiendo de la teoría de Von SCHANZ, determina en qué situaciones y qué sujetos deben estar sujetos a gravamen por la propia exigencia del principio de generalidad. Así, se mantiene por aquel autor que el poder impositivo de la comunidad se extiende a toda la población que se encuentra en su territorio, y a todos los bienes y actividades económicas que en él se hallan. Así se termina sometiendo a imposición a los miembros de la comunidad que viven en su territorio; los sujetos que se encuentran o que tienen sus intereses fuera de su territorio; los extranjeros que viven dentro del territorio, o bien que tengan intereses dentro del territorio de la autoridad impositiva. Consúltese su obra *Le doppie imposizioni*, Città di Castello, 1914, pp. 33 y ss.

<sup>85</sup> En el Informe para la Reforma de la LGT de 2001 (Ministerio de Hacienda), la Comisión planteó la conveniencia e incluir en la LGT la determinación de los criterios de residencia de las personas físicas y jurídicas y ello, con relación a la residencia en territorio tanto común, como en el de una Comunidad Autónoma, pues la residencia es una importante condición del obligado tributario. Esta recomendación no fue atendida, por lo que la regulación continúa en el artículo 9 TRLIRPF y 8 TRLIS.

<sup>86</sup> La diferenciación entre extensión y eficacia de la norma tributaria en el espacio radica en los límites espaciales en los que la norma tributaria puede producir efectos, que se denomina eficacia; y, los aspectos concernientes a la localización espacial de los hechos impositivos y de los sujetos pasivos del tributo, que se conoce como extensión de la ley tributaria. Consúltese A. BERLIRI, *Principi di Diritto Tributario*, Giuffrè, Milano, 1952, p. 103. J. SOPENA GIL, “La eficacia de las normas tributarias en el espacio” en *Comentarios a la LGT y líneas para su reforma*, vol. I, IEF, Madrid, 1991, p. 325. C. M. LÓPEZ ESPADAFOR, *Fiscalidad internacional y territorialidad del tributo*, McGraw Hill, Madrid, 1995, pp. 60 y ss.

<sup>87</sup> Cfr. J. C. RIBES KONINCKX, “Normas tributarias” en *LGT: comentarios y casos prácticos*, CEF-REAF, Madrid, 2004, p. 58.

<sup>88</sup> Cfr. R. CALVO ORTEGA, “Ordenamiento tributario” en *La nueva Ley General Tributaria*, Civitas, Madrid, 2004, p. 34.

En el momento actual, se ha vedado la opción que se dejaba al legislador en el artículo 21 LGT, 1963, cuando se señalaba que “las normas tributarias obligarán en el territorio nacional. Salvo lo dispuesto por la Ley en cada caso, los tributos se aplicarán conforme a los siguientes principios...”, la dicción literal daba lugar a que una Ley posterior, distinta de la LGT, podría introducir un criterio distinto a la residencia y la territorialidad, ya previstos. Así, los dos criterios citados podían ser considerados como criterios supletorios, dejando sin contenido el artículo 21 LGT, 1963. Por fin, el artículo 11 LGT ha eliminado dicha posibilidad, dejando sin opción al legislador, limitándolo exclusivamente a los criterios de residencia y territorialidad, dependiendo del tipo de relación que posea el contribuyente con el territorio: así una relación estable con el territorio da lugar a la aplicación del criterio de residencia, mientras que una relación esporádica esta ligada a la aplicación del principio de la fuente, o territorialidad.

Además, se aprecia una notable simplificación de la regla residual, omitiendo las referencias obsoletas e inexactas de la anterior Ley a los distintos objetos imposables de los impuestos a los que se aplica, como regla general, el criterio de territorialidad<sup>89</sup>.

## 9. EL DERECHO COMUNITARIO COMO DESAFÍO A LOS PRINCIPIOS DE SUJECCIÓN CLÁSICOS

En los ordenamientos internos de los distintos países podemos encontrar una diferencia de trato entre residentes, que tributan por la renta mundial, pero a los que se aplican ciertos beneficios, de deducciones e incentivos fiscales, y los no residentes, a los que se les sujeta a un gravamen proporcional, sin posibilidad alguna, con carácter general, de deducciones, ya que se aplica generalmente un tipo proporcional sobre la renta bruta.

La anterior afirmación ha sido puesta en tela de juicio por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, como señala GARCÍA PRATS, así como otras cuestiones fundamentales de la fiscalidad internacional y, que pasamos a enumerar<sup>90</sup>:

- La función a desempeñar por el principio de residencia fiscal en la fiscalidad internacional;
- la distinción de la tributación por el Impuesto sobre la renta de residentes y no residentes;
- el alcance territorial de los beneficios fiscales previstos en las distintas normativas internas, y
- el ámbito de aplicación de los CDIs.

El terremoto en los principios de sujeción fiscal y el replanteamiento acontecido en la forma de entender la fiscalidad internacional en la UE se produce como consecuencia de medio centenar de sentencias del TJCE, comenzando por BIEHL (C-175/1988) y terminando por GERRITSE (C-234/01). La adaptación de la imposición directa en manos de los Estados a los mandatos del TUE, han producido una jurisprudencia muy rica y una modificación integradora, por ende, de la normativa interna de los Estados miembros de la UE con trascendencia internacional, al tenerse que acomodar a dicha jurisprudencia<sup>91</sup>, fenómeno que ha sido denominado, armonización negativa<sup>92</sup>.

<sup>89</sup> Cfr. VV. AA., *Guía de la Ley General Tributaria*, Edt. CISS, Valencia, 2004, p. 47.

<sup>90</sup> Cfr. A. GARCÍA PRATS, “La jurisprudencia del TJCE y el artículo 33 de la LIRNR (de la asunción del principio de capacidad económica como principio del ordenamiento comunitario)”, Civitas, *REDF*, núm. 117/2003, pp. 61 y ss.

<sup>91</sup> Los Estados responden generalmente sobre los siguientes argumentos, cuando tratan de defender su normativa interna: falta de armonización en la imposición directa, el riesgo de evasión fiscal, la dificultad que tiene la Administración para obtener información y la coherencia fiscal. En algunos casos, estas causas y, en particular, la última ha sido exitosa como fórmula para evitar una sentencia negativa, pero en la gran mayoría de las ocasiones, estos argumentos son rechazados por el TJCE.

<sup>92</sup> La eficacia de las sentencias del TJCE no se limita a la jurisdicción nacional afectada por aquella, sino que tienen validez general para el resto de los Estados y sus ciudadanos.



En el Tratado de la UE hay varias referencias expresas al principio de no discriminación, como derecho fundamental, en función de la nacionalidad, además de consagrarse la libertad de establecimiento y de circulación. Ejemplos de este tipo de discriminación basada en la nacionalidad se dan en los casos en los que una norma interna reguladora de impuestos directos, regidos por el criterio de residencia, inciden discriminando principalmente a los nacionales de otros Estados miembros<sup>93</sup>.

La prohibición de un trato fiscal discriminatorio supone que los Estados miembros de la UE no pueden tratar a los extranjeros (ciudadanos de otros Estados miembros de la UE) de un modo menos favorable que a sus propios ciudadanos, contenido similar al del artículo 24 MC OCDE dedicado a la no discriminación. Este principio ha sido aplicado por el TJCE de una manera amplia, es decir, no solo prohibiendo la discriminación directa sobre la base de la nacionalidad o sobre la residencia, sino también sobre cualquier forma de discriminación que produzca el mismo resultado, es decir, la denominada discriminación indirecta. En esta línea, hay que señalar que los Estados pueden aplicar un tipo inferior del Impuesto sobre la renta a los no residentes, con lo que se producen fenómenos de discriminación a la inversa, perseguida también por el Derecho comunitario. Lo curioso del caso es que en la jurisprudencia del TJCE sobre el particular se puede observar una etapa en la que se apoya en los MC OCDE y ONU para corroborar la distinción entre residentes y no residentes, sin embargo, como señala FALCÓN, “el Tribunal parte de la situación predominante en el Derecho comparado, para aceptar que, en el ámbito intracomunitario, se excluyan determinados beneficios respecto de los no residentes que obtienen una pequeña renta en el país”<sup>94</sup>. Esto quiere decir, que en otro contexto internacional, no se admitirían en ningún caso discriminaciones en función de la residencia y, por tanto, terminaríamos abocados al criterio del lugar de obtención de la renta, o al criterio de la residencia matizado con el método de exención de la renta originada en los territorios de los Estados miembros.

En la Sentencia Schumacker<sup>95</sup>, se señaló que la discriminación consiste en la aplicación de diferentes leyes en situaciones similares; o bien, la aplicación de la misma norma a distintas situaciones<sup>96</sup>. El problema que se plantea en la Sentencia citada es de comparabilidad, como es sabido, generalmente, los residentes y los no residentes no se encuentran en una situación comparable, sin embargo, hay casos en los que sí se produce dicha circunstancia. Piénsese, en el supuesto de un residente, que obtiene la mayoría de sus rentas en otro Estado, con lo que éste no puede aplicarle las condiciones de tributación, beneficios fiscales y personalización del impuesto. La comparabilidad ha venido, en muchas ocasiones, de la mano de la cuantía obtenida en el Estado en el que se desarrolla la actividad, dejando al lado en ocasiones los parámetros de justicia tributaria, que exigen la aplicación de la personalización del impuesto al no residente en determinadas circunstancias.

Sólo en una situación ha sido aceptado por el TJCE como justificación a un trato discriminatorio, el argumento de mantener una cierta coherencia fiscal en el sistema impositivo<sup>97</sup>. Este argumento fue reformulado después en la Sentencia Wielockx<sup>98</sup>, al señalar que la consistencia fiscal debía ser contrastada en un nivel superior en relación con el nacional, incluyendo en esta afirmación los propios tratados internacionales que hayan sido firmados por los Estados.

Así, el TJCE afirmó que la situación de residentes y no residentes no es similar, como regla general, dado que presentan diferencias objetivas importantes; y, es precisamente por ello, por lo que el principio de no discriminación del TUE, no impide a que los Estados diseñen su propio sistema fiscal en atención a la residencia de los contribuyentes<sup>99</sup>. Esta regla sólo se ve derogada en el

---

<sup>93</sup> Cfr. A. GARCÍA PRATS, *Imposición directa, no discriminación y Derecho comunitario*, Tecnos, Madrid, 1998. A. MARTÍN JIMÉNEZ, y J. M. CALDERON CARRERO, *Imposición directa y no discriminación comunitaria*, Edersa, Madrid, 2001.

<sup>94</sup> Cfr. R. FALCÓN Y TELLA, *Tendencias actuales en los criterios de sujeción...*, ob. it., p. 59.

<sup>95</sup> Cfr. STJCE Finanzamt Köln-Altstadt v. Roland Schumacker, C- 279/93, para. 30.

<sup>96</sup> Cfr. K. VAN RAAD definía al primer tipo de discriminación “formal o estática” y al segundo, material o dinámica”. En *Non Discrimination in International Tax Law*, Deventer, 1986, p. 11.

<sup>97</sup> Cfr. STJCE Bachmann, C-204/90.

<sup>98</sup> Cfr. STJCE Wielockx, C-80/94.

<sup>99</sup> Cfr. C. SACHETTO, “The EC Court of Justice and formal and substantial criteria in the taxation of non-residents of Member States: a new theorem by Fermat?”, *Rivista di Diritto Tributario Internazionale*, núm. 1/1999, p. 184.

caso de los trabajadores, empresarios o profesionales transfronterizos que obtienen, en el caso español, como mínimo el 75 por ciento de las rentas en territorio español. En este caso, residentes y no residentes realizando la misma actividad se encuentran objetivamente en la misma situación fiscal<sup>100</sup>.

El hecho de que la discriminación se fundamente en la residencia más que en la nacionalidad, ha venido siendo analizada por el TJCE mediante el concepto de la discriminación indirecta. La discriminación, que se aplica de forma independiente de la nacionalidad del contribuyente, en atención a la residencia, sin embargo, suele afectar principalmente a los nacionales de otros Estados miembros o extranjeros, porque finalmente son no residentes a la vez que no nacionales de dicho Estado –STJCE BIEHL–.

Así las cosas, en este trabajo, pondremos de manifiesto el análisis que el TJCE ha realizado del concepto de residencia en los sistemas fiscales europeos. Pues bien, todo parece indicar que los jueces comunitarios van más allá del concepto de residente-no residente y se ciñen a los datos reales y sustantivos derivados del lugar y de la forma de obtención de la renta<sup>101</sup>. Sobre todo, se trata de comparar materialmente el nivel de renta obtenida por un no residente, para poder así poner en tela de juicio la distinción entre residentes y no residentes de un sistema fiscal de un Estado miembro de la UE y la idea de la construcción de un espacio sin fronteras.

Desde un punto de vista subjetivo, quizás debería plantearse la idea de un tercer tipo de contribuyentes, así tendríamos a los residentes y a los no residentes; y además, tendríamos a los no residentes, pero residentes en un Estado miembro de la UE, que obtienen la mayoría de sus rentas en otro Estado. ¿Debería, pues, reformularse el artículo 9 TRLIRPF? Es cierto, que aparece en el actual artículo 36 TRLIRNR este *tertium genus*, pero escondido y sin relevancia y, desde el punto de vista fiscal, a tenor de la acumulación de rentas y el gravamen progresivo al que se le somete, el no residente que opta, puede sufrir un peor trato que el residente que obtiene rentas del trabajo en el extranjero, ya que se le aplicará la exención prevista del artículo 7.p TRLIRPF. La aplicación de los mecanismos para evitar la doble imposición internacional de forma incoherente da lugar a resultados poco acordes al Derecho comunitario.

La solución apuntada por el TJCE causa una total separación entre la contribución al sostenimiento de los gastos públicos y la prestación de servicios públicos ofrecidos por el Estado. El contribuyente que produce toda su renta en un Estado de la UE diferente utilizaría servicios de un Estado al que aporta poco o nada.

Es posible al mismo tiempo, observar una segunda tara de este sistema y del principio de no discriminación tal y como ha sido aplicado por el TJCE. En efecto, si se trata de comparar la capacidad contributiva de dos contribuyentes, sin duda, tendremos que considerar otros elementos externos: entre otros, probablemente las normas fiscales del estado de origen, y este aspecto, que se debe a la ausencia de armonización en la imposición directa permite que se produzcan supuestos discriminatorios.

El mismo principio, según el cual, el no residente es tratado como residente si produce la mayoría de las rentas en el otro Estado, fue también analizado en la Sentencia Aascher, si bien en este caso, al aplicar el Convenio para evitar la doble imposición internacional entre Holanda y Bélgica, éste último tomaba en consideración la capacidad económica total del no residente para determinar la progresividad.

Parece que en ambas sentencias se llega a un compromiso entre el principio de no discriminación y la tributación basada en la residencia. En todo caso, parece que este compromiso tiene un límite aplicativo referido al método para evitar la doble imposición utilizado, es decir, es válido para el método de exención, pero plantea serios problemas para los países que usan como método el de imputación. La razón estriba en que difícilmente podrá compararse su situación en las mismas condiciones, porque es el estado de residencia quien toma la capacidad económica total, con lo que en palabras de WATTEL, el sistema de imputación no se adapta correctamente a la idea de un mercado común<sup>102</sup>.

<sup>100</sup> Cfr. STJCE Wielockx, para. 20 y STJCE Schumacker paras. 36-38.

<sup>101</sup> Cfr. F. VANISTENDAEL, "The European Tax Paradox: how less begets more", *Bulletin for International Fiscal Documentation*, nov.-dec. 1996, p. 531.

<sup>102</sup> Cfr. P. WATTEL, "Home neutrality in an internal market", *European Taxation*, feb. 1996, p. 159.

En todo caso, sí que hay que poner de relieve las palabras del Abogado General Léger en la STJCE Schumacker al advertir de la precaución que hay que tener al aplicar el principio de no discriminación en los asuntos fiscales, ya que la posible eliminación de las diferencias en el tratamiento fiscal entre contribuyentes residentes o no, puede dar lugar a un caos considerable<sup>103</sup>.

Las mismas consideraciones realizadas sobre la cada vez más inoperante distinción entre residentes y no residentes en el contexto comunitario puede realizarse desde la perspectiva de las personas jurídicas. Así la STJCE 270/1983, sobre la base del concepto de sede social, edificó la doctrina de la no discriminación para las personas jurídicas. Así, las personas jurídicas con sede social en cualquier Estado comunitario, tendrán el mismo tratamiento fiscal que los nacionales del Estado en que actúen. Esto significa, que a los establecimientos permanentes, sucursales y agencias de sociedades con sede en otros Estados se les aplicará el mismo régimen fiscal sobre la renta, que las sociedades nacionales.

Aparte de la jurisprudencia del TJCE, es necesario en nuestro hilo argumental observar qué vendrá en el futuro de la UE y que pudiera reformular el principio de territorialidad en la tributación de sociedades y, en efecto, nos encontramos con la propuesta de la Comisión denominada *Home State Taxation*. Este sistema trata de unificar e imputar todas las rentas generadas por un grupo multinacional, en sede de la sociedad matriz o cabecera del grupo, que es residente en un Estado, reduciendo así de forma notable todos los gastos de administración y de burocracia; y, luego se distribuye nuevamente la base imponible unificada, según un criterio de reparto entre los Estados en los que existen las diversas sociedades filiales y establecimientos permanentes, también denominada *fórmula apportionment*. De la definición que se otorgue a dicha fórmula veremos cómo se puede haber reinventado el principio de territorialidad, o bien que siga siendo el mismo.

## 10. RECAPITULACIÓN: ¿ES POSIBLE LA CONVERGENCIA DE LA TRIBUTACIÓN DE RESIDENTES Y DE NO RESIDENTES?

En una primera aproximación, parece que el principio de residencia que prevalece en la mayoría de los países y en los CDIs que firman, se encuentra cada vez más matizado por una serie de acontecimientos, que pasamos a identificar:

- En primer lugar, se reconoce sin fisuras el derecho a gravar la renta generada en un país en cuyo territorio opera la empresa no residente a través de un establecimiento permanente. Desde este punto de vista, el mecanismo del establecimiento permanente permite observar un acercamiento en el tratamiento fiscal de residentes y no residentes, al obtener el mismo un resultado similar al que se alcanza con el criterio de territorialidad.
- En segundo lugar, es claro que todos los Estados que utilizan como criterio de sujeción el de la renta mundial, combinan éste con el principio de la fuente o territorial, con lo que se puede colegir de forma lógica el reconocimiento por estos países de la virtualidad intrínseca de este principio<sup>104</sup>.
- En los ordenamientos internos en los que se aplica el principio de renta mundial, en algunos casos, para evitar la doble imposición internacional se acompaña este sistema con el método de exención, que implica aceptar el gravamen soportado en el extranjero, renunciando a su gravamen en residencia y a la tributación de la renta

---

<sup>103</sup> Cfr. F. VANISTENDAEL, "The limits of the new Community Tax Order", *Common Market Law Review*, 1994, p. 309.

<sup>104</sup> Cfr. R. FALCÓN Y TELLA, "Tendencias actuales en los criterios de sujeción al tributo: hacia la territorialidad", *Crónica Tributaria*, núm. 100/2001, p. 54.

mundial. La combinación del principio de residencia con la aplicación del régimen de exención da lugar a resultados similares a la aplicación del criterio de territorialidad. Algo de renuncia a favor del Estado de la fuente conlleva el segundo de los métodos para evitar la doble imposición, es decir, el método de imputación o *tax credit*, sin que sea el objeto de este trabajo, analizar las deficiencias de este sistema como método para eliminar o paliar la doble imposición.

- En un mundo globalizado como el actual, la aplicación del principio de residencia es poco realista, como señala GUTMANN, entendida como modo de localización de personas, ya que reduce la realidad a una sola dimensión<sup>105</sup>. En el contexto de referencia, es posible encontrar situaciones de pluri-residencia, como implícitamente reconoce la propia OCDE, al establecer la *Tie-Break Rules* del artículo 4. 2 y 3 del MC OCDE. En este sentido, el principio de residencia es poco realista, mientras que el principio de territorialidad reconoce la pluri-localización de las rentas, actividades y bienes.

Si nos atenemos a los trabajos de TANZI, todo parece indicar que nos encontramos en un escenario en el que todos los países se están viendo constreñidos a nivelar su fiscalidad, fundamentalmente la que afecta a los flujos financieros y al factor trabajo, como forma de reacción rápida ante la fácil fuga de estos capitales a jurisdicciones más competitivas fiscalmente. Adicionalmente, esta competencia está dando lugar a que la tributación de las rentas de capital eventualmente puede ser baja o nula, mientras que la del factor trabajo se ha estancado y como no resulta tan fácilmente deslocalizable, padece un gravamen más pesado, aparte de la progresividad que acompaña a la mayoría de los sistemas fiscales cuando grava este tipo de rentas<sup>106</sup>.

No obstante, en niveles altos de renta la propia planificación fiscal que acompaña a estos sujetos, puede dar lugar a la transferencia de su residencia hacia lugares con una fiscalidad más ventajosa. Algunos autores han denominado a este efecto *Brain Drain*, en el sentido de que aquellos trabajadores con mayores niveles de renta, que son generalmente trabajadores muy especializados, y con mayores posibilidades de movilidad, se van a encontrar más convencidos a cambiar su residencia si existe un diferencial grande entre la imposición por el trabajo desarrollado en el Estado de origen y el de destino. Así las cosas, Estados con altos tipos marginales en el Impuesto sobre la renta, en un escenario internacional, en el que cada vez más todo se haya integrado, corren más riesgo de sufrir el traslado de residencia de los especialistas, profesionales y trabajadores a jurisdicciones con una tributación más favorable.

Quizás en el fondo de la actual bajada de los tipos marginales en el Impuesto sobre la renta puede hallarse las anteriores reflexiones. El fenómeno de las bajadas de tipos de gravamen, casi todas ellas dirigidas a evitar la fuga de cerebros en este ámbito, y que es acompañada con distintos regímenes fiscales favorables para la atracción de trabajadores altamente cualificados se ha generalizado<sup>107</sup>. Por tanto, en esta área puede empezarse a hablar de uniformización o coordinación de la tributación de residentes y no residentes, y curiosamente esta coordinación o uniformización no tiene nada que ver con argumentos de tipo filosófico o de justicia tributaria, sino que son factores económicos o fiscales los que producen el caldo cultivo de la misma.

Esta aproximación en el tratamiento fiscal de residentes y no residentes puede constatare también en los sistemas fiscales de algunos países nórdicos, que han modificado sus legislaciones diferenciando el tratamiento fiscal de los distintos factores para evitar fugas y coordinarse con el régimen fiscal que reciben por otros Estados. Así, se combina en la actualidad en el Impuesto sobre la renta, regímenes fiscales con tipos proporcionales para distintos componentes de la renta, como pueden ser los rendimientos de capital mobiliario, a los efectos de evitar su fácil y rápida deslocalización—incluso en algunos casos se puede hablar de desfiscalización de las rentas mobiliarias—; con tipos de gravamen progresivos que se aplican para el resto de componentes imposables de renta o solo para las rentas del trabajo, que son menos móviles.

<sup>105</sup> Cfr. D. GUTMANN, "Globalizzazione e Giustizia Tributaria", *Diritto e Pratica Tributaria Internazionale* núm. 3/2002, pp. 701 y ss.

<sup>106</sup> Cfr. V. TANZI, *Taxation in a Integrating World*, IMF, Washington, 1995, pp. 133 y ss.

<sup>107</sup> Cfr. Artículos 7. p) y 9.5 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

En esta línea de argumentos debe plantearse la cuestión del tipo efectivo del Impuesto sobre Sociedades, sobre todo, en estos momentos de ampliación de la Unión Europea, en los que la competencia fiscal, lesiva o no, puede producir una reducción de los tipos de gravamen. Siempre resulta complicado determinar la tributación efectiva de los beneficios empresariales, sencillamente porque hay tener en cuenta gravámenes complementarios, tipos especiales, beneficios fiscales e incluso la práctica administrativa de cada Estado. Junto con todo ello la tributación se puede ver diferenciada entre Estados por el uso de sociedades holding, la aplicación del régimen de exención para los dividendos de fuente extranjera.

Sin duda alguna, la globalización de la renta disminuye la capacidad de la Administración tributaria de liquidar y comprobar de forma precisa las rentas generadas por un contribuyente. Limitarse al control y a la comprobación de la renta interna es infinitamente mucho más fácil y simple que realizar esas labores con rentas producidas en el extranjero. Es evidente también que son las distintas oportunidades económicas y fiscales las que producen al final que los contribuyentes inviertan en el extranjero. Aparecen pues estos dos problemas: dificultad en la comprobación y control de las rentas generadas en el extranjero, por un lado; y, por otro, la competencia fiscal entre los Estados. Difícilmente en un futuro puede sobrevivir el principio de renta mundial con los problemas que aquí se plantean<sup>108</sup>.

La idea de TANZI expuesta no es descabellada, de hecho se observa como la soberanía fiscal de los Estados se encoge y se sigue de cerca la experiencia de algunos países pioneros que han aplicado un régimen semiterritorial para el Impuesto sobre la renta de las personas jurídicas, como son, los sistemas fiscales francés, holandés, belga, australiano, suizo y luxemburgués<sup>109</sup>.

Los Estados Unidos de Norteamérica no han quedado ajenos a esta problemática. La Comisión Kemp ya aconsejó al Congreso americano sobre la necesidad de considerar un sistema fiscal de corte territorial, debido fundamentalmente a los altos costes administrativos en los que el Departamento del Tesoro americano debe incurrir para comprobar que los ciudadanos americanos pagan sus impuestos correspondientes a dichas rentas<sup>110</sup>. Esta posibilidad ha suscitado críticas y una interesante polémica sobre su posible asunción, que no ha terminado todavía, pero que ha encontrado en la exención de las rentas ya sometidas a tributación en el lugar donde se han generado, una medida aliada tendente a reducir los costes fiscales en la comprobación del cumplimiento por parte de los contribuyentes en Estados donde se aplica el principio de renta mundial. La exención abunda en el fenómeno puesto de manifiesto *supra* de la contracción o reducción de la soberanía fiscal de los Estados.

Luego al final, todo parece indicar que la elección fiscal del gravamen entre renta mundial, territorialidad o incluso semiterritorialidad se hace depender de cuestiones de política económica, más que otra índole. Así, en el camino en el que nos encontramos, salvo que repensemos el principio de renta mundial, estamos abocados a que dada la reducción de empresas, la globalización económica y la concentración de multinacionales, la recaudación, al final, pueda ser controlada por un número reducido de países, sin que en estos momentos quepa la aplicación de fórmulas distributivas en el ámbito internacional. En esta línea podemos situar la iniciativa de la Unión Europea que se denomina *Home State Taxation*. Junto con esto tampoco podemos ser muy optimistas sobre la solución, el principio de territorialidad, dado el progresivo debilitamiento de los lazos entre una actividad económica y el territorio, siguiendo los cambios tecnológicos, hacen cada vez más difícil la aplicación de los conceptos clásicos de residencia y fuente<sup>111</sup>.

Por lo que respecta al problema de la progresividad en el sistema fiscal<sup>112</sup>, será mucho más difícil en un sistema fiscal exclusivamente territorial, sumar todas las rentas del contribuyente y aplicar al

---

<sup>108</sup> Cfr. *Ult., op. cit.*, pp. 135-136. En sentido contrario, J. OWENS, "The Implications for Tax Policies", *Fiscal Studies* número 3/1993, p. 40.

<sup>109</sup> Así, por ejemplo, las rentas obtenidas por un establecimiento permanente de una empresa francesa se entienden que corresponden a un ciclo completo, por lo que se eximen de tributación en Francia. En relación con la semiterritorialidad en Francia, para las rentas de personas jurídicas, el artículo 209-I del *Code Général des Impôts* señala que en la determinación de la base imponible se tienen en cuenta solo las rentas producidas en Francia y aquellas otras, en las que la soberanía fiscal es atribuida por Convenios Internacionales de Francia. Cfr. P. JUILHARD, "Corporate Income Tax: Recent Developments in the French Territorial Approach", *Bulletin for International Fiscal Documentation*, núm. 3/1995, pp. 107 y ss.

<sup>110</sup> Cfr. D. R. TILLINGHAST, "International Tax Simplification", *American Journal of Tax Policy*, núm. 8/1993, pp. 187-247.

<sup>111</sup> Cfr. J. OWENS, "Tax Reform for the 21st century", *Tax Notes International*, núm. 14/1997, pp. 583-595.

<sup>112</sup> Cfr. A. AMATUCCI, "La territorialidad en los impuestos directos" en *Impuestos sobre el Comercio Internacional*, directores V. UCKMAR; A. ALTAMIRANO, y H. T. TORRES, Edt. Ábaco, Buenos Aires, 2003, p. 419.



final una alícuota progresiva, teniendo en cuenta los tipos de gravamen a los que se sujetan dependiendo del país de obtención de las rentas. Para una buena aplicación se requerirá, lo mismo que ocurre ahora con el principio de residencia, un intercambio efectivo de información entre los Estados. De todas formas, el principio de progresividad en la *Constitución* española es un mandato que inspirará el sistema fiscal en su totalidad, con lo que es posible tenerlo en cuenta, en el conjunto del mismo.

En conclusión, todo parece indicar que como consecuencia de los regímenes fiscales que para determinadas actividades o tipos de renta se están formulando, los sistemas tributarios se convierten en territoriales o semiterritoriales o mundiales con exención, y, por lo tanto, cada vez más se abandonan los sistemas clásicos basados en la renta mundial con imputación, o crédito fiscal por impuesto pagado en el extranjero. Ahora bien, nada impide, dado el *momento fiscal* en el que nos encontramos, con iniciativas internacionales persiguiendo la competencia fiscal entre Estados, que se dé marcha atrás y volvamos a este último régimen, con lo que la planificación debería volver a su primitivo escenario de diferimiento o reducción de impuestos en el Estado de residencia.

**DOCUMENTOS DE TRABAJO EDITADOS POR EL  
INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES**

**2000**

- 1/00 Ciudadanos, contribuyentes y expertos: Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 1999.  
*Autor:* Área de Sociología Tributaria.
- 2/00 Los costes de cumplimiento en el IRPF 1998.  
*Autores:* M.<sup>a</sup> Luisa Delgado, Consuelo Díaz y Fernando Prats.
- 3/00 La imposición sobre hidrocarburos en España y en la Unión Europea.  
*Autores:* Valentín Edo Hernández y Javier Rodríguez Luengo.

**2001**

- 1/01 Régimen fiscal de los seguros de vida individuales.  
*Autor:* Ángel Esteban Paúl.
- 2/01 Ciudadanos, contribuyentes y expertos: Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2000.  
*Autor:* Área de Sociología Tributaria.
- 3/01 Inversiones españolas en el exterior. Medidas para evitar la doble imposición internacional en el Impuesto sobre Sociedades.  
*Autora:* Amelia Maroto Sáez.
- 4/01 Ejercicios sobre competencia fiscal perjudicial en el seno de la Unión Europea y de la OCDE: Semejanzas y diferencias.  
*Autora:* Ascensión Maldonado García-Verdugo.
- 5/01 Procesos de coordinación e integración de las Administraciones Tributarias y Aduaneras. Situación en los países iberoamericanos y propuestas de futuro.  
*Autores:* Fernando Díaz Yubero y Raúl Junquera Valera.
- 6/01 La fiscalidad del comercio electrónico. Imposición directa.  
*Autor:* José Antonio Rodríguez Ondarza.
- 7/01 Breve curso de introducción a la programación en Stata (6.0).  
*Autor:* Sergi Jiménez-Martín.
- 8/01 Jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo e Impuesto sobre Sociedades.  
*Autor:* Juan López Rodríguez.
- 9/01 Los convenios y tratados internacionales en materia de doble imposición.  
*Autor:* José Antonio Bustos Buiza.
- 10/01 El consumo familiar de bienes y servicios públicos en España.  
*Autor:* Subdirección General de Estudios Presupuestarios y del Gasto Público.
- 11/01 Fiscalidad de las transferencias de tecnología y jurisprudencia.  
*Autor:* Néstor Carmona Fernández.
- 12/01 Tributación de la entidad de tenencia de valores extranjeros española y de sus socios.  
*Autora:* Silvia López Ribas.
- 13/01 El profesor Flores de Lemus y los estudios de Hacienda Pública en España.  
*Autora:* María José Aracil Fernández.
- 14/01 La nueva Ley General Tributaria: marco de aplicación de los tributos.  
*Autor:* Javier Martín Fernández.
- 15/01 Principios jurídico-fiscales de la reforma del impuesto sobre la renta.  
*Autor:* José Manuel Tejerizo López.
- 16/01 Tendencias actuales en materia de intercambio de información entre Administraciones Tributarias.  
*Autor:* José Manuel Calderón Carrero.
- 17/01 El papel del profesor Fuentes Quintana en el avance de los estudios de Hacienda Pública en España.  
*Autora:* María José Aracil Fernández.
- 18/01 Regímenes especiales de tributación para las pequeñas y medianas empresas en América Latina.  
*Autores:* Raúl Félix Junquera Varela y Joaquín Pérez Huete.
- 19/01 Principios, derechos y garantías constitucionales del régimen sancionador tributario.  
*Autores:* Varios autores.
- 20/01 Directiva sobre fiscalidad del ahorro. Estado del debate.  
*Autor:* Francisco José Delmas González.
- 21/01 Régimen Jurídico de las consultas tributarias en derecho español y comparado.  
*Autor:* Francisco D. Adame Martínez.
- 22/01 Medidas antielusión fiscal.  
*Autor:* Eduardo Sanz Gadea.

- 23/01 La incidencia de la reforma del Impuesto sobre Sociedades según el tamaño de la empresa.  
*Autores:* Antonio Martínez Arias, Elena Fernández Rodríguez y Santiago Álvarez García.
- 24/01 La asistencia mutua en materia de recaudación tributaria.  
*Autor:* Francisco Alfredo García Prats.
- 25/01 El impacto de la reforma del IRPF en la presión fiscal indirecta. (Los costes de cumplimiento en el IRPF 1998 y 1999).  
*Autor:* Área de Sociología Tributaria.

## 2002

- 1/02 Nueva posición de la OCDE en materia de paraísos fiscales.  
*Autora:* Ascensión Maldonado García-Verdugo.
- 2/02 La tributación de las ganancias de capital en el IRPF: de dónde venimos y hacia dónde vamos.  
*Autor:* Fernando Rodrigo Sauco.
- 3/02 A tax administration for a considered action at the crossroads of time.  
*Autora:* M.<sup>a</sup> Amparo Grau Ruiz.
- 4/02 Algunas consideraciones en torno a la interrelación entre los convenios de doble imposición y el derecho comunitario Europeo: ¿Hacia la "comunitarización" de los CDIs?  
*Autor:* José Manuel Calderón Carrero.
- 5/02 La modificación del modelo de convenio de la OCDE para evitar la doble imposición internacional y prevenir la evasión fiscal. Interpretación y novedades de la versión del año 2000: la eliminación del artículo 14 sobre la tributación de los Servicios profesionales independientes y el remozado trato fiscal a las *partnerships*.  
*Autor:* Fernando Serrano Antón.
- 6/02 Los convenios para evitar la doble imposición: análisis de sus ventajas e inconvenientes.  
*Autores:* José María Vallejo Chamorro y Manuel Gutiérrez Lousa.
- 7/02 La Ley General de Estabilidad Presupuestaria y el procedimiento de aprobación de los presupuestos.  
*Autor:* Andrés Jiménez Díaz.
- 8/02 IRPF y familia en España: Reflexiones ante la reforma.  
*Autor:* Francisco J. Fernández Cabanillas.
- 9/02 Novedades en el Impuesto sobre Sociedades en el año 2002.  
*Autor:* Manuel Santolaya Blay.
- 10/02 Un apunte sobre la fiscalidad en el comercio electrónico.  
*Autora:* Amparo de Lara Pérez.
- 11/02 I Jornada metodológica "Jaime García Añoveros" sobre la metodología académica y la enseñanza del Derecho financiero y tributario.  
*Autores:* Pedro Herrera Molina y Pablo Chico de la Cámara (coord.).
- 12/02 Estimación del capital público, capital privado y capital humano para la UE-15.  
*Autores:* M.<sup>a</sup> Jesús Delgado Rodríguez e Inmaculada Álvarez Ayuso.
- 13/02 Líneas de Reforma del Impuesto de Sociedades en el contexto de la Unión Europea.  
*Autores:* Santiago Álvarez García y Desiderio Romero Jordán.
- 14/02 Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2001.  
*Autor:* Área de Sociología Tributaria. Instituto de Estudios Fiscales.
- 15/02 Las medidas antielusión en los convenios de doble imposición y en la Fiscalidad internacional.  
*Autor:* Abelardo Delgado Pacheco.
- 16/02 Brief report on direct an tax incentives for R&D investment in Spain.  
*Autores:* Antonio Fonfría Mesa, Desiderio Romero Jordán y José Félix Sanz Sanz.
- 17/02 Evolución de la armonización comunitaria del Impuesto sobre Sociedades en materia contable y fiscal.  
*Autores:* Elena Fernández Rodríguez y Santiago Álvarez García.
- 18/02 Transparencia Fiscal Internacional.  
*Autor:* Eduardo Sanz Gadea.
- 19/02 La Directiva sobre fiscalidad del ahorro.  
*Autor:* Francisco José Delmas González.
- 20A/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO I. Parte General. Volumen 1.  
*Autor:* Instituto de Estudios Fiscales.
- 20B/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO I. Parte General. Volumen 2.  
*Autor:* Instituto de Estudios Fiscales.
- 21A/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO II. Parte Especial. Volumen 1.  
*Autor:* Instituto de Estudios Fiscales.
- 21B/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO II. Parte Especial. Volumen 2.  
*Autor:* Instituto de Estudios Fiscales.
- 22/02 Medidas unilaterales para evitar la doble imposición internacional.  
*Autor:* Rafael Cosín Ochaita.
- 23/02 Instrumentos de asistencia mutua en materia de intercambios de información (Impuestos Directos e IVA).  
*Autora:* M.<sup>a</sup> Dolores Bustamante Esquivias.
- 24/02 Algunos aspectos problemáticos en la fiscalidad de no residentes.  
*Autores:* Néstor Carmona Fernández, Fernando Serrano Antón y José Antonio Bustos Buiza.



- 25/02 Derechos y garantías de los contribuyentes en Francia.  
*Autor:* José María Tovillas Morán.
- 26/02 El Impuesto sobre Sociedades en la Unión Europea: Situación actual y rasgos básicos de su evolución en la última década.  
*Autora:* Raquel Paredes Gómez.
- 27/02 Un paso más en la colaboración tributaria a través de la formación: el programa Fiscalis de la Unión Europea.  
*Autores:* Javier Martín Fernández y M.ª Amparo Grau Ruiz.
- 28/02 El comercio electrónico internacional y la tributación directa: reparto de las potestades tributarias.  
*Autor:* Javier González Carcedo.
- 29/02 La discrecionalidad en el derecho tributario: hacia la elaboración de una teoría del interés general.  
*Autora:* Carmen Uriol Egido.
- 30/02 Reforma del Impuesto sobre Sociedades y de la tributación empresarial.  
*Autor:* Emilio Albi Ibáñez.

## 2003

- 1/03 Incentivos fiscales y sociales a la incorporación de la mujer al mercado de trabajo.  
*Autora:* Anabel Zárate Marco.
- 2/03 Contabilidad versus fiscalidad: situación actual y perspectivas de futuro en el marco del Libro Blanco de la contabilidad.  
*Autores:* Elena Fernández Rodríguez, Antonio Martínez Arias y Santiago Álvarez García.
- 3/03 Aspectos metodológicos de la Economía y de la Hacienda Pública.  
*Autor:* Desiderio Romero Jordán.
- 4/03 La enseñanza de la Economía: algunas reflexiones sobre la metodología y el control de la actividad docente.  
*Autor:* Desiderio Romero Jordán.
- 5/03 Errores más frecuentes en la evaluación de políticas y proyectos.  
*Autores:* Joan Pasqual Rocabert y Guadalupe Souto Nieves.
- 6/03 Traducciones al español de libros de Hacienda Pública (1767-1970).  
*Autoras:* Rocío Sánchez Lissén y M.ª José Aracil Fernández.
- 7/03 Tributación de los productos financieros derivados.  
*Autor:* Ángel Esteban Paúl.
- 8/03 Tarifas no uniformes: servicio de suministro doméstico de agua.  
*Autores:* Santiago Álvarez García, Marián García Valiñas y Javier Suárez Pandiello.
- 9/03 ¿Mercado, reglas fiscales o coordinación? Una revisión de los mecanismos para contener el endeudamiento de los niveles inferiores de gobierno.  
*Autor:* Roberto Fernández Llera.
- 10/03 Propuestas de introducción de técnicas de simplificación en el procedimiento sancionador tributario.  
*Autora:* Ana María Juan Lozano.
- 11/03 La imposición propia como ingreso de la Hacienda autonómica en España.  
*Autores:* Diego Gómez Díaz y Alfredo Iglesias Suárez.
- 12/03 Quince años de modelo dual de IRPF: Experiencias y efectos.  
*Autor:* Fidel Picos Sánchez.
- 13/03 La medición del grado de discrecionalidad de las decisiones presupuestarias de las Comunidades Autónomas.  
*Autor:* Ramón Barberán Ortí.
- 14/03 Aspectos más destacados de las Administraciones Tributarias avanzadas.  
*Autor:* Fernando Díaz Yubero.
- 15/03 La fiscalidad del ahorro en la Unión Europea: entre la armonización fiscal y la competencia de los sistemas tributarios nacionales.  
*Autores:* Santiago Álvarez García, María Luisa Fernández de Soto Blass y Ana Isabel González González.
- 16/03 Análisis estadístico de la litigiosidad en los Tribunales de Justicia. Jurisdicción contencioso-administrativa (período 1990/2000).  
*Autores:* Eva Andrés Aucejo y Vicente Royuela Mora.
- 17/03 Incentivos fiscales a la investigación, desarrollo e innovación.  
*Autora:* Paloma Tobes Portillo.
- 18/03 Modelo de Código Tributario Ambiental para América Latina.  
*Directores:* Miguel Buñuel González y Pedro M. Herrera Molina.
- 19/03 Régimen fiscal de la sociedad europea.  
*Autores:* Juan López Rodríguez y Pedro M. Herrera Molina.
- 20/03 Reflexiones en torno al debate del impacto económico de la regulación y los procesos institucionales para su reforma.  
*Autores:* Anabel Zárate Marco y Jaime Vallés Giménez.
- 21/03 La medición de la equidad en la implementación de los sistemas impositivos.  
*Autores:* Marta Pascual y José María Sarabia.
- 22/03 Análisis estadístico de la litigiosidad experimentada en el Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña (1990-2000).  
*Autores:* Eva Andrés Aucejo y Vicente Royuela Mora.

- 23/03 Incidencias de las NIIF en el ámbito de la contabilidad pública.  
*Autor:* José Antonio Monzó Torrecillas.
- 24/03 El régimen de atribución de rentas tras la última reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.  
*Autor:* Domingo Carbajo Vasco.
- 25/03 Los grupos de empresas en España. Aspectos fiscales y estadísticos.  
*Autores:* María Antonia Truyols Martí y Luis Esteban Barbado Miguel.
- 26/03 Metodología del Derecho Tributario.  
*Autor:* Pedro Manuel Herrera Molina.
- 27/03 Estado actual y perspectivas de la tributación de los beneficios de las empresas en el marco de las iniciativas de la Comisión de la Unión Europea.  
*Autor:* Eduardo Sanz Gadea.
- 28/03 Créditos iniciales y gastos de la Administración General del Estado. Indicadores de credibilidad y eficacia (1988-2001).  
*Autores:* Ana Fuentes y Carmen Marcos.
- 29/03 La Base Imponible. Concepto y determinación de la Base Imponible. Bienes y derechos no contabilizados o no declarados: presunción de obtención de rentas. Revalorizaciones contables voluntarias. (Arts. 10, 140, 141 y 148 de la LIS.)  
*Autor:* Alfonso Gota Losada.
- 30/03 La productividad en la Unión Europea, 1977-2002.  
*Autores:* José Villaverde Castro y Blanca Sánchez-Robles.

## 2004

- 1/04 Estudio comparativo de los convenios suscritos por España respecto al Convenio Modelo de la OCDE.  
*Autor:* Tomás Sánchez Fernández.
- 2/04 Hacienda Pública: enfoques y contenidos.  
*Autor:* Santiago Álvarez García.
- 3/04 Los instrumentos de solidaridad interterritorial en el marco de la revisión de la política regional europea. Análisis de su actuación y propuestas de reforma.  
*Autor:* Alfonso Utrilla de la Hoz.
- 4/04 Política fiscal en la Unión Europea: antecedentes, situación actual y planteamientos de futuro.  
*Autores:* M.<sup>a</sup> del Pilar Blanco Corral y Alfredo Iglesias Suárez.
- 5/04 El defensor del contribuyente, un estudio de derecho comparado: Italia y EEUU.  
*Autores:* Eva Andrés Aucejo y José Andrés Rozas Valdés.
- 6/04 El Impuesto Especial sobre los Hidrocarburos y el Medio Ambiente.  
*Autor:* Javier Rodríguez Luengo.
- 7/04 Gestión pública: organización de los tribunales y del despacho judicial.  
*Autor:* Francisco J. Fernández Cabanillas.
- 8/04 Una aproximación al contenido de los conceptos de discriminación y restricción en el Derecho Comunitario.  
*Autora:* Gabriela González García.
- 9/04 Los determinantes de la inmigración internacional en España: evidencia empírica 1991-1999.  
*Autor:* Iván Moreno Torres.
- 10/04 Ética fiscal.  
*Coord.:* Santiago Álvarez García y Pedro M. Herrera Molina.
- 11/04 Las normas antiparaiso fiscal españolas y su compatibilidad con el Derecho Comunitario: el caso específico de Malta y Chipre tras la adhesión a la Unión Europea.  
*Autores:* José Manuel Calderón Carrero y Adolfo Martín Jiménez.
- 12/04 La articulación de la participación española en los organismos multilaterales de desarrollo con las políticas de comercio exterior.  
*Autor:* Ángel Esteban Paul.
- 13/04 Tributación internacional de profesores y estudiantes.  
*Autor:* Emilio Aguas Alcalde.
- 14/04 La convergencia entre contabilidad financiera pública y contabilidad nacional: una aproximación teórica con especial referencia a los criterios de valoración.  
*Autor:* Manuel Pedro Rodríguez Bolívar.
- 15/04 Situación actual y perspectivas de futuro de los impuestos directos de la Unión Europea.  
*Autores:* Juan José Rubio Guerrero y Begoña Barroso Castillo.
- 16/04 La ética en el diseño y aplicación de los sistemas tributarios.  
*Coord.:* Santiago Álvarez García y Pedro M. Herrera Molina.
- 17/04 El sector público y la inversión en vivienda: la deducción por inversión en vivienda habitual en España.  
*Autores:* Francisco Adame Martínez, José Ignacio Castillo Manzano y Lourdes López Valpuesta.
- 18/04 Discriminación fiscal de la familia a través del IRPF. Incidencia de la diversidad territorial en la desigualdad de tratamiento.  
*Autora:* M. Carmen Moreno Moreno
- 19/04 Las aglomeraciones urbanas desde la perspectiva de la Hacienda Pública.  
*Autora:* María Cadaval Sampedro.
- 20/04 La autonomía tributaria de las Comunidades Autónomas de régimen común.  
*Autores:* Santiago Álvarez García, Antonio Aparicio Pérez y Ana Isabel González González.

- 21/04 Neutralidad del Impuesto sobre Sociedades español en el contexto europeo. Análisis del Informe "Fiscalidad de las empresas en el Mercado Interior (2001)".  
*Autora:* Raquel Paredes Gómez.
- 22/04 El impuesto de Sociedades en la Europa de los veinticinco: un análisis comparado de las principales partidas.  
*Autores:* José Félix Sanz, Desiderio Romero, Santiago Álvarez, Germán Chocarro y Yolanda Ubago.
- 23/04 La cooperación administrativa en la Unión Europea: el programa FISCALIS 2007.  
*Autor:* Ernesto García Sobrino.
- 24/04 La financiación de las elecciones generales en España, 1977-2000.  
*Autores:* Enrique García Viñuela y Joaquín Artés Caselles.
- 25/04 Análisis estadístico de la litigiosidad en los Tribunales Económico-Administrativos Regionales y Central.  
*Autores:* Eva Andrés Aucejo y Vicente Royuela Mora.
- 26/04 La cláusula de procedimiento amistoso de los convenios para evitar la doble imposición internacional. La experiencia española y el Derecho comparado.  
*Autor:* Fernando Serrano Antón.
- 27/04 Distribución de la renta y crecimiento.  
*Autor:* Miguel Ángel Galindo Martín.
- 28/04 Evaluación de la efectividad de la política de cooperación en la innovación: revisión de la literatura.  
*Autores:* Joost Heijs, Mikel Buesa, Liliana Herrera, Javier Sáiz Briones y Patricia Valadez.
- 29/04 Régimen fiscal del patrimonio protegido de los discapacitados.  
*Autor:* Joaquín Pérez Huete.
- 30/04 La fiscalidad del seguro individual.  
*Autora:* Roberta Poza Cid.

## 2005

- 1/05 La circulación de valores en Contabilidad Nacional: análisis de los elementos de los estados financieros desde un punto de vista conceptual.  
*Autor:* Manuel Pedro Rodríguez Bolívar.
- 2/05 Comentarios al Reglamento de obligaciones de información respecto de participaciones preferentes y otros instrumentos de deuda y de determinadas rentas obtenidas por personas físicas residentes en la Unión Europea.  
*Autor:* Francisco José Delmas González.
- 3/05 Presupuesto de la Unión Europea, impacto presupuestario de las ampliaciones y perspectivas financieras.  
*Autor:* Juan Carlos Graciano Regalado.
- 4/05 La imposición sobre las actividades económicas en la Hacienda local a los 25 años de la *Constitución*.  
*Autor:* Francisco Poveda Blanco.
- 5/05 Objetivos tecnológicos y de internacionalización de las políticas de apoyo a las PYME en Europa.  
*Autor:* Antonio Fonfría Mesa.
- 6/05 Sector público y convergencia económica en la UE.  
*Autores:* María Jesús Delgado Rodríguez e Inmaculada Álvarez Ayuso.
- 7/05 La tributación de las plusvalías en el ámbito europeo: una visión de síntesis.  
*Autor:* Fernando Rodrigo Saucó.
- 8/05 El concepto de beneficiario efectivo en los convenios para evitar la doble imposición.  
*Autor:* Félix Alberto Vega Borrego.
- 9/05 Los precios de transferencia: su tratamiento tributario desde una perspectiva europea.  
*Autor:* Francisco Alfredo García Prats.
- 10/05 Comentarios a la Directiva del régimen fiscal de reorganizaciones empresariales.  
*Autor:* Juan López Rodríguez.
- 11/05 Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2004.  
*Autor:* Área de Sociología Tributaria. Subdirección General de Estudios Tributarios. Instituto de Estudios Fiscales.
- 12/05 El debate de la financiación autonómica con los resultados del nuevo sistema en 2002.  
*Autor:* Miguel Ángel García Díaz.
- 13/05 Medidas antielusión fiscal.  
*Autor:* Eduardo Sanz Gadea.
- 14/05 Income taxation: a structure built on sand.  
*Autor:* John Prebble.
- 15/05 La muestra de declarantes de IRPF de 2002: descripción general y principales magnitudes.  
*Autores:* Fidel Picos Sánchez, María Antiquera Pérez, César Pérez López, Alfredo Moreno Sáez, Carmen Marcos García y Santiago Díaz de Sarralde Míguez.
- 16/05 La política presupuestaria de las Comunidades Autónomas.  
*Autores:* Miguel Ángel García Díaz, Ana Herrero Alcalde y Alfonso Utrilla de la Hoz.
- 17/05 La deducción por reinversión de beneficios extraordinarios en inmovilizado financiero.  
*Autora:* Nuria Puebla Agramunt.
- 18/05 Los Entes locales como sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido: una visión general.  
*Autor:* Javier Martín Fernández.
- 19/05 El gravamen en el IRPF de las ganancias de patrimonio en España.  
*Autora:* Cristina de León Cabeta.

- 20/05 La liquidación del sistema de financiación autonómico en 2003 y el sistema de entregas a cuenta.  
*Autor:* Alfonso Utrilla de la Hoz.
- 21/05 Energy taxation in the European Union. Past negotiations and future perspectives.  
*Autor:* Jacob Klok.
- 22/05 Medidas antiabuso en los convenios sobre doble imposición.  
*Autora:* Amelia Maroto Sáez.
- 23/05 La fiscalidad internacional del comercio electrónico.  
*Autor:* Francisco José Nocete Correa.
- 24/05 La tributación de los sistemas de previsión social en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.  
*Autora:* Susana Bokobo Moiche.
- 25/05 Unidad o pluralidad de actos en el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados: un análisis jurídico privado.  
*Autores:* Iñaki Bilbao Estrada y Juan Carlos Santana Molina.
- 26/05 La relación entre el *cash flow* y la oferta monetaria: el caso de algunos países de la Unión Europea.  
*Autores:* Miguel Ángel Galindo Martín, Agustín Álvarez Herranz y María Teresa Méndez Picazo.
- 27/05 Una aproximación al sistema fiscal del antiguo régimen. La recaudación de tributos en ferias y mercados en Castilla en el siglo XVIII.  
*Autora:* María del Mar López Pérez.
- 28/05 Naturaleza jurídica y efectos de las contestaciones a consultas tributarias.  
*Autor:* Francisco D. Adame Martínez.
- 29/05 La educación fiscal en España.  
*Autoras:* M.<sup>a</sup> Luisa Delgado, Marta Fernández, Ascensión Maldonado, Concha Roldán y M.<sup>a</sup> Luisa Valdenebro.
- 30/05 La tributación de las rentas del capital en el IRPF: gravamen dual o único.  
*Autor:* Teodoro Cordón Ezquerro.

## 2006

- 1/06 El Impuesto sobre el Valor Añadido en el proceso urbanístico: un análisis a la luz de la jurisprudencia y la doctrina administrativa.  
*Autor:* Jesús Rodríguez Márquez.
- 2/06 Principales características del gravamen del beneficio de la PYME en otros países de la Unión Europea.  
*Autora:* Raquel Paredes Gómez.
- 3/06 Política fiscal y capital social.  
*Autora:* María Soledad Castaño Martínez.
- 4/06 Panorámica de la Formación Continua en España.  
*Autora:* María José Martín Rodrigo.
- 5/06 Alta dirección en la Administración Pública. ¿Política de género? Buscando caminos  
*Autores:* M.<sup>a</sup> José Llombart Bosch, Milagro Montalvo Santamaría, Victoria Galera Vega y Ana Aguado Higón.
- 6/06 La influencia de la fiscalidad en las distintas formas de inversión bursátil. Informe.  
*Autor:* César García Novoa.
- 7/06 Códigos de conducta en el orden tributario.  
*Autores:* José A. Rozas Valdés, Montserrat Casanella Chuecos y Pablo García Mexía.
- 8/06 Previsiones financieras de las Comunidades Autónomas para 2006..  
*Autor:* Instituto de Estudios Fiscales.
- 9/06 El empresario en el futuro económico onubense.  
*Autores:* Emilio Fontela, Joaquín Guzmán, Manuela S. de Paz y María de la O Barroso.
- 10/06 Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2005.  
*Autor:* Área de Sociología Tributaria. Subdirección General de Estudios Tributarios. Instituto de Estudios Fiscales.
- 11/06 Los presupuestos de las Comunidades Autónomas en 2006.  
*Autor:* Miguel Ángel García Díaz.
- 12/06 Delitos contra el patrimonio cultural, especial estudio de contrabando de patrimonio histórico artístico.  
*Autor:* Gonzalo Gómez de Liaño Polo.
- 13/06 Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.  
*Autores:* J. Antonio Rodríguez Ondarza y Javier Galán Ruiz.
- 14/06 Un análisis de la política tributaria de las Comunidades Autónomas de régimen común.  
*Autores:* Marta Jorge García-Inés y Santiago Álvarez García.
- 15/06 La necesaria reforma del Impuesto sobre Actividades Económicas: su articulación como recurso de las Haciendas Locales y su coordinación dentro del sistema tributario español.  
*Autor:* Carlos María López Espadafor.
- 16/06 El régimen tributario de la sociedad europea.  
*Autora:* María Teresa Soler Roch.
- 17/06 Las subvenciones en el IVA, consecuencias de la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de las Comunidades Europeas de 6 de octubre de 2005.  
*Autor:* Carlos Suárez Mosquera.
- 18/06 Hacia una reformulación de los principios de sujeción fiscal.  
*Autor:* Fernando Serrano Antón.