

DOCUMENTOS

LA INCIDENCIA DE LA GLOBALIZACIÓN EN LA CONFIGURACIÓN DEL ORDENAMIENTO TRIBUTARIO DEL SIGLO XXI (*)

Autor: *José Manuel Calderón Carrero*
Universidad de A Coruña

DOC. N.º 20/06

(*) El presente trabajo está basado en la ponencia presentada en la *I Jornada de Derecho Tributario Global* que tuvo lugar en el IEF, Madrid, 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. LAS TRANSFORMACIONES OPERADAS EN EL CONTEXTO ECONÓMICO: EL DENOMINADO FENÓMENO DE LA “GLOBALIZACIÓN ECONÓMICA” Y SU INCIDENCIA EN LA CONFIGURACIÓN DEL ORDENAMIENTO TRIBUTARIO NACIONAL
2. UN ACERCAMIENTO A LOS LÍMITES AL EJERCICIO DEL PODER TRIBUTARIO DE LOS ESTADOS EN UN CONTEXTO DE GLOBALIZACIÓN ECONÓMICA
 - a. Limitaciones (voluntarias) inducidas por el mercado
 - b. Limitaciones convencionales (“negociadas”) que se proyectan sobre el ejercicio del poder tributario nacional
 - c. Limitaciones “externas” impuestas sobre el poder tributario de los Estados
 - d. Limitaciones sobre la “independencia administrativa u operacional”
3. REPLANTEAMIENTO DE LAS “REGLAS Y PRINCIPIOS FISCALES” TRADICIONALES: ¿EXISTE UN DÉFICIT DE ADECUACIÓN AL CONTEXTO ACTUAL?
4. MOVIMIENTOS NORMATIVOS GENERADOS EN EL ORDENAMIENTO TRIBUTARIO DE LOS ESTADOS MIEMBROS DE LA OCDE COMO CONSECUENCIA DE LA GLOBALIZACIÓN
 - a. Incidencia en la configuración del Derecho Tributario Material
 - b. Incidencia en la configuración del denominado Derecho Tributario Formal
 - c. La incidencia de la globalización económica sobre el sistema de fuentes del Derecho Tributario
 - d. La tendencia dirigida a reforzar la coordinación internacional de cara a garantizar la pervivencia del modelo de sistema fiscal de los Estados miembros de la OCDE
5. RECAPITULACIÓN

BIBLIOGRAFÍA

1. LAS TRANSFORMACIONES OPERADAS EN EL CONTEXTO ECONÓMICO: EL DENOMINADO FENÓMENO DE LA “GLOBALIZACIÓN ECONÓMICA” Y SU INCIDENCIA EN LA CONFIGURACIÓN DEL ORDENAMIENTO TRIBUTARIO NACIONAL

El denominado fenómeno de la globalización se refiere a la creciente interdependencia existente entre los diferentes países o Estados como resultado de la intensificación del volumen y tipos de operaciones transnacionales sobre bienes, servicios y flujos de inversión y capital, así como de la rápida y amplia transmisión de la tecnología y desarrollo de las comunicaciones (Uckmar 1998 y Guttentag 2001). Por tanto, este fenómeno tiene carácter complejo y resulta de una combinación de factores, a saber: mejora de las comunicaciones y desarrollo de la tecnología asociada a las mismas, e internacionalización intensa de los flujos comerciales y de capital generadora de una interdependencia económica entre países.

La globalización económica, como todo fenómeno económico, posee su reflejo en el ámbito tributario. No obstante, antes de tratar de adentrarnos en tal reflejo debe señalarse cómo la mayoría de las reglas fiscales existentes en los diferentes sistemas u ordenamientos tributarios nacionales –cuando menos, los correspondientes a Estados miembros de la OCDE– fueron formuladas en y para un mundo que, en buena medida, ha dejado de existir (Mc Lure 2001, Tanzi 2002). La configuración de buena parte de estas reglas fiscales responde a un contexto económico donde el comercio entre Estados estaba controlado y limitado, y donde los movimientos de capital e inversión entre los diferentes Estados tenían también escasa importancia. Se trataba, por tanto, de reglas fiscales configuradas para un contexto mundial donde el grado de interdependencia e interrelación entre las diferentes economías nacionales era limitado. Las limitaciones que en este contexto se cernían o proyectaban sobre el ejercicio del poder tributario de cada Estado eran de escasa importancia y prácticamente inocuas de cara a la configuración del ordenamiento tributario nacional (Mc Lure 2001).

El contexto en el que se configuraron o articularon las reglas y principios fiscales que llegan hasta nuestros días puede describirse en términos muy simples de la siguiente forma (Mc Lure 2001):

- Los intercambios comerciales internacionales se referían a productos o bienes tangibles.
- La mayor parte del comercio internacional se desarrollaba entre entidades independientes o no asociadas.
- Los servicios de telecomunicaciones estaban reservados al Estado en régimen de monopolio o a una entidad pública y operaban en un solo Estado.
- Las comunicaciones eran relativamente lentas.
- Como regla, se requería presencia física para realizar actividades empresariales en otro país.
- Los activos intangibles tenían escasa importancia.
- No existía una movilidad (transnacional) del capital, de manera que los flujos financieros y de inversión directa tenían principalmente carácter nacional, lo cual afectaba a los mercados financieros y a la composición del accionariado de las sociedades.
- Los denominados “paraísos fiscales” (*tax havens*) tenían escasa importancia.



En un contexto económico relativamente cerrado los Estados apenas se veían constreñidos o limitados a la hora de configurar su sistema fiscal y determinar los principios y categorías básicas de su ordenamiento tributario nacional. Por tanto, la legislación tributaria era concebida teniendo en consideración factores fundamentalmente internos y pensando básicamente en su proyección sobre operaciones internas (no transnacionales). En este contexto, el legislador tributario no se veía limitado por consideraciones de “competitividad internacional” a la hora de configurar el sistema tributario, esto es, no se temía por la huida del capital y la inversión hacia otros países con un “clima fiscal” más benigno. Del mismo modo, los Estados poseían “independencia operacional” sobre el sistema fiscal, en la medida que las autoridades fiscales podían llevar a cabo el control o supervisión de la aplicación efectiva de las normas tributarias, sin necesidad de ser asistidos en tal labor por autoridades fiscales de Estados extranjeros.

La globalización ha alterado significativamente el contexto económico sobre el que pivotan los ordenamientos tributarios. Las principales diferencias con el escenario económico precedente pueden sintetizarse en las siguientes:

- Multiplicación exponencial del número de operaciones económicas internacionales, destacando por su cuantía las consistentes en prestaciones de servicios y cesión de intangibles.
- La mayor parte del comercio internacional tiene lugar entre entidades vinculadas o asociadas.
- La realización de actividades empresariales en el extranjero deja de requerir una sede o localización física en el país de destino.
- Los servicios de telecomunicaciones son prestados por entidades privadas que operan en varios países.
- Mejora sustantiva de las comunicaciones, muchas de las cuales son instantáneas; ello hace surgir una nueva forma de comercio (*e-commerce*) y facilita las operaciones comerciales tradicionales.
- Los mercados financieros se internacionalizan masivamente y las sociedades dejan de ser participadas principalmente por accionistas nacionales o residentes.
- Los paraísos fiscales emergen y comienzan a plantear graves problemas a los Estados miembros de la OCDE, erosionando la equidad y neutralidad de sus ordenamientos tributarios. Puede decirse que la denominada “competencia fiscal perniciosa” es un fenómeno materialmente conectado con la globalización económica.
- Creciente competencia fiscal entre Estados, particularmente en relación con la atracción de capitales y de la inversión y actividad empresarial susceptible de deslocalización.

La globalización económica, por tanto, ha transformado de forma sustantiva el contexto económico sobre el que se proyectaban las reglas fiscales que se han ido elaborando a lo largo del siglo XIX y XX por parte de los diferentes Estados.

Los interrogantes que surgen de forma inmediata son los siguientes, a saber:

¿Siguen siendo válidas las reglas fiscales elaboradas en relación con un contexto de escasa interdependencia económica para este nuevo escenario económico?

¿Están los Estados, los “legisladores tributarios” en la misma posición que en el anterior “contexto económico”?, o dicho de otra forma

¿El poder tributario de los Estados sigue careciendo de límites sustantivos (externos) o, por el contrario, la globalización ha constreñido o restringido considerablemente tal poder tributario y, por tanto, deben articularse “nuevas reglas” para estos “nuevos tiempos”?

Ciertamente, en la hora actual la respuesta a la mayoría de estos interrogantes no puede calificarse de definitiva, dado lo reciente del fenómeno. No obstante, los estudiosos que han analizado este conjunto de cuestiones coinciden a la hora de poner de relieve el significativo impacto o trascendencia que el fenómeno de la globalización ha tenido para la configuración de los ordenamientos tributarios. En particular, se ha insistido en dos grandes conclusiones.

Por un lado, se ha enfatizado la necesidad de repensar o replantear las principales reglas fiscales que inspiraban la configuración de los sistemas tributarios nacionales, al considerarse que tales reglas fueron elaboradas y pensadas para un “mundo” que ha dejado de existir como tal. En este sentido, se advierte la existencia de un déficit de adecuación de las “viejas reglas y principios” al nuevo contexto económico y político.

Por otro lado, se han subrayado las importantes limitaciones a las que se enfrentan los Estados a la hora de articular su ordenamiento tributario nacional, de manera tal que en el momento presente el margen de maniobra que ostentan los legisladores tributarios nacionales es cada vez más reducido, especialmente en determinado tipo de materias.

Al punto, trataremos de desarrollar en cierta medida estas dos grandes ideas al objeto de esbozar su alcance.

2. UN ACERCAMIENTO A LOS LÍMITES AL EJERCICIO DEL PODER TRIBUTARIO DE LOS ESTADOS EN UN CONTEXTO DE GLOBALIZACIÓN ECONÓMICA

Se considera que uno de los principales efectos de la globalización económica reside en la limitación del poder soberano de los Estados para definir autónomamente (sin condicionantes externos) su sistema y ordenamiento tributario (McLure 2001).

El profesor McLure ha identificado cuatro grandes tipos de limitaciones que se proyectan o inciden sobre la capacidad o poder de los Estados para configurar su política fiscal nacional y ordenamiento tributario, a saber:

a. Limitaciones (voluntarias) inducidas por el mercado

Actualmente, los Estados se encuentran limitados a la hora de delimitar la tributación efectiva sobre determinado tipo de manifestaciones de riqueza que resulta volátil (capital mobiliario/ahorro privado) o fácilmente deslocalizable (determinado tipo de renta empresarial). Los inversores tienden a localizar su capital e inversiones empresariales en el lugar donde perciben una mayor rentabilidad financiero-fiscal. La globalización ha colaborado en generar un contexto de “competencia fiscal” entre Estados, produciéndose una “carrera de sucesivas reducciones fiscales” (*race to the bottom*) sobre este tipo de rentas. Aquel país que no articule tales reducciones fiscales con toda probabilidad experimentaría una reducción de los flujos de capital e inversión en su economía.

Ello ha generado dos grandes efectos, a saber:

Por un lado, la mayoría de los Estados miembros de la OCDE ha coincidido en articular una progresiva reducción de la carga fiscal sobre las rentas del capital (*v. gr.*, a través del establecimiento de los denominados *dual income taxes*) y sobre la renta empresarial (reducción de tipos de gravamen del impuesto sobre sociedades en un 25 por 100 en los 10 últimos años y proliferación de un sinnúmero de “régimenes especiales”).



Y, por otro lado, tal reducción de cargas fiscales sobre rentas volátiles o deslocalizables ha afectado a la estructura o composición del sistema tributario (la denominada *tax mix*) quedando seriamente condicionada. Los Estados que han articulado tal reducción de cargas fiscales si quieren mantener la recaudación tributaria deben compensar tales reducciones incrementando la carga fiscal sobre manifestaciones de capacidad económica no susceptibles de deslocalización (inmuebles o rentas del trabajo) o que no resultan afectadas por las “fuerzas del mercado”. Es decir, el fenómeno de la globalización de algún modo propicia que determinadas manifestaciones de capacidad económica no sean sujetas a tributación efectiva (o que lo sean a unos niveles comparativamente bajos) debido fundamentalmente a consideraciones no tributarias (v. gr., competitividad internacional, volatilidad de la renta, grado de deslocalización de la actividad, etc.).

A este respecto, en muchos países miembros de la OCDE se ha apreciado un incremento de las cargas fiscales sobre las rentas del trabajo, así como un mayor peso recaudatorio de los impuestos sobre el consumo; como resultado de todo ello hay quien ha visto comprometida la equidad o igualdad del sistema tributario, su progresividad y la función redistributiva; es más, existen autores que han llegado a advertir de los riesgos que esta situación puede generar en relación con el mantenimiento del Estado social o incluso con el propio “tamaño” y función del Estado en este nuevo contexto [Avi-Yonah 2000 b), Guttentag 2001]. Otra consecuencia resultante de esta progresiva reducción de los niveles de tributación sobre la renta susceptible de deslocalización consiste en la intensificación de los niveles de control administrativo sobre los obligados tributarios como mecanismo para compensar la progresiva reducción de los ingresos tributarios de la Hacienda Pública como consecuencia de tal “desfiscalización” que opera en el plano normativo.

En suma, como ha destacado el profesor Steinmo (1993), la incidencia del sistema tributario sobre el comercio y la inversión internacional constituye un factor que cada vez se tiene más en cuenta por el legislador tributario a la hora de “diseñar” o “configurar” el ordenamiento tributario. En la misma línea son ilustrativas las palabras del profesor García Añoveros (1998) cuando afirmó que “las consideraciones de competitividad, eficiencia económica y libertad de transacciones y capitales tienden a configurar el sistema tributario nuestro, y el de los demás países europeos”.

b. Limitaciones convencionales (“negociadas”) que se proyectan sobre el ejercicio del poder tributario nacional

En otras ocasiones los diferentes países acuerdan “voluntariamente” negociar o establecer límites sobre el propio ejercicio de su poder tributario. Entre los ejemplos más paradigmáticos y de mayor alcance están los siguientes:

- El Acuerdo General sobre aranceles y comercio (GATT 1947-1994); el GATT, actualmente modificado y gestionado por la Organización Mundial del Comercio (OMC/WTO, 1994), constituye uno de los más extensos sistemas de límites negociados al poder tributario de los Estados. La limitación de la soberanía fiscal es aceptada considerando los mayores beneficios que resultan del incremento del comercio mundial. En todo caso debe advertirse que las mayores limitaciones que resultan de los acuerdos de la OMC se proyectan sobre la imposición indirecta, afectando en mucha menor medida al impuesto sobre sociedades (McDaniel 2002, Ibáñez Marsilla 2004).
- La red de (más de 2000) Convenios de Doble Imposición (CDIs) concluidos de forma bilateral entre Estados miembros de la OCDE, entre éstos y terceros países e incluso entre países no miembros de tal organización internacional. La filosofía subyacente es la misma, eliminar obstáculos al comercio e inversión transnacional por la vía de articular “reglas comunes” sobre reparto de poder tributario y ejercicio de tal poder por cada uno de los Estados contratantes.
- El Derecho Comunitario Europeo, sin duda, limita el ejercicio del poder tributario de los Estados miembros tanto en aquellas materias o impuestos armonizados, total o parcialmente, como el IVA, impuestos especiales, gravámenes aduaneros, ITPAJD, franquicias fiscales, impuesto sobre sociedades, como en aquellos cuya competen-

cia exclusiva corresponde a los Estados miembros, como el IRPF, el ISD o el propio IS (en todo aquello en que no ha sido objeto de armonización). En este sentido, disposiciones del TCE como las referidas a las Ayudas de Estado o al principio de no discriminación integran límites sustantivos que el ordenamiento comunitario impone al ejercicio del poder tributario de los Estados miembros de la UE.

c. Limitaciones “externas” impuestas sobre el poder tributario de los Estados

Este tipo de límites se refiere a los supuestos donde un Estado o un conjunto de Estados adoptan una posición (común) dirigida a que otro Estado o conjunto de países modifique un aspecto de su legislación fiscal, bajo amenaza de adoptar “contramedidas” o también denominadas “medidas defensivas”. Un buen ejemplo de este tipo de limitaciones viene representado por el Proyecto OCDE de competencia fiscal perniciosa de 1998, a través del que se trata de que los países calificados por la OCDE como *tax havens* o “paraísos fiscales” modifiquen de forma sustantiva su legislación tributaria, so pena de sufrir o soportar las “medidas defensivas” (contramedidas) que articularían los Estados miembros de la OCDE frente a los “paraísos fiscales no cooperativos”. En el mismo plano se sitúa el “acuerdo sobre fiscalidad del ahorro” articulado por las instituciones comunitarias en el sentido de lograr la adopción de medidas equivalentes a las establecidas en la Directiva 2003/48/CE por parte de terceros países (Suiza, Mónaco, Liechtenstein, Andorra y San Marino) y los territorios dependientes y asociados de los Estados miembros (*v. gr.*, Islas Cayman, Islas del Canal, Aruba, Anguilla, Montserrat, etc.) (Calderón 2005).

d. Limitaciones sobre la “independencia administrativa u operacional”

Se alude a la “independencia administrativa u operacional” como la capacidad que tiene un Estado para “gestionar” su sistema tributario sin asistencia de las autoridades fiscales de otros países. Se considera que un Estado posee tanta o más soberanía fiscal cuanto más “independencia administrativa u operacional” ostenta.

A este respecto, se ha observado como en el contexto actual la mayor parte de los países miembros de la OCDE ha visto reducida o limitada su soberanía fiscal al experimentar una clara reducción de su “independencia administrativa”. Los Estados que han articulado sus principales impuestos (IRPF, IS, IP e ISD) sobre la base del principio de gravamen de la renta mundial sobre sus residentes se enfrentan con ejercer el control o supervisión fiscal sobre las rentas obtenidas más allá de sus fronteras nacionales. Tal problema no sólo afecta a los “Estados residencia” sino también a los “Estados fuente” que, debido a las operaciones de comercio electrónico, se encuentran con dificultades para someter a imposición sobre la renta generada en su territorio (o a imponer impuestos sobre ventas en destino). Esta situación ha sido aprovechada en buena medida por algunos de los países calificados como *tax havens* que, en cierta medida, acentúan los límites con los que se topan los demás países a la hora de tratar de supervisar el cumplimiento de sus leyes fiscales por los contribuyentes.

Esta reducción del nivel de “independencia administrativa” experimentada por los Estados miembros de la OCDE se está tratando de compensar a través de una más intensa cooperación internacional vía intercambio de información tributaria y asistencia en la recaudación.

3. REPLANTEAMIENTO DE LAS “REGLAS Y PRINCIPIOS FISCALES” TRADICIONALES: ¿EXISTE UN DÉFICIT DE ADECUACIÓN AL CONTEXTO ACTUAL?

Las transformaciones experimentadas en el contexto económico como consecuencia de la globalización –principalmente, las nuevas formas de realizar negocios y de articular inversiones



financieras y empresariales a nivel global o internacional— han suscitado la cuestión de si las “reglas y principios fiscales” que tradicionalmente se venían aplicando siguen resultando adecuados en este nuevo contexto. A este respecto, la mayoría de la doctrina internacional ha coincidido en señalar un déficit de adecuación de tales “reglas fiscales tradicionales” al nuevo escenario económico.

Ciertamente, se ha indicado que la mayor erosión se ha producido sobre aquellas “reglas tributarias” que se proyectan sobre las operaciones internacionales, esto es, los aspectos internacionales de los impuestos, pero tampoco se puede dejar de señalar cómo el fenómeno de la globalización ha afectado a otros aspectos de los ordenamientos tributarios nacionales llegando a comprometer su “justicia fiscal” o condicionar la configuración del sistema fiscal (*tax mix*, esto es, qué impuestos integran el sistema y con qué peso recaudatorio) y el reparto de cargas fiscales entre los contribuyentes (*allocation of tax burdens*), tal y como antes advertimos.

Es cierto, sin embargo, que las reglas que se proyectan sobre las operaciones internacionales han sido las más afectadas por el fenómeno de la globalización y, por tanto, las que acusan un mayor déficit de adecuación al contexto económico actual. Así, por ejemplo, se han alzado numerosas voces reclamando la necesidad de replantear categorías o nociones o reglas de tributación tradicionales, como, por ejemplo, las siguientes:

- El principio de renta mundial en los impuestos sobre la renta y la propia funcionalidad actual del Estado de la residencia como Estado que subjetiviza el gravamen y tiene en cuenta la capacidad económica global de los contribuyentes;
- el concepto de residencia fiscal de las sociedades;
- la noción de establecimiento permanente y su función de umbral de imposición en la fuente;
- el principio de plena competencia (vs. sistema de reparto formulario);
- los sistemas de integración de impuestos IRPF-IS (extensión generalizada del sistema de imputación considerando su no aplicación frente a dividendos extranjeros);
- el propio sistema tradicional de configuración de la base imponible del IS, atendiendo a normas fiscales nacionales (v. gr., el *Home State Taxation* o los sistemas formularios de determinación de la base imponible), y
- la actual configuración de los Convenios de doble imposición basados en el Modelo de Convenio de la OCDE (Guttentag 2001, Avery Jones 2000).

La adaptación o reconfiguración de tales “reglas fiscales” tradicionales al nuevo contexto económico (globalización) constituye un proceso a día de hoy inacabado. No obstante, sí cabe apreciar ciertas tendencias o movimientos normativos de carácter internacional que, en cierta medida, suponen ya transformaciones o una erosión de tales “reglas o principios fiscales tradicionales” sin que tal erosión haya alterado total o radicalmente las categorías tributarias tradicionales.

4. MOVIMIENTOS NORMATIVOS GENERADOS EN EL ORDENAMIENTO TRIBUTARIO DE LOS ESTADOS MIEMBROS DE LA OCDE COMO CONSECUENCIA DE LA GLOBALIZACIÓN

a. Incidencia en la configuración del Derecho Tributario Material

1.º Los límites derivados de la globalización económica al ejercicio del poder tributario de los Estados se hacen más perceptibles y la legislación fiscal refleja tales limitaciones, especial-

mente en relación con las materias e impuestos más afectados por las denominadas “fuerzas del mercado” y la “competencia fiscal” entre Estados (renta del capital o ahorro privado, y rentas empresariales). El legislador tributario a la hora de configurar el sistema tributario se enfrenta con un nuevo panorama: aquello que se considera que debería estar sujeto a tributación no siempre puede ser sometido a imposición debido a las fuerzas del mercado o consideraciones de “practicabilidad” del gravamen (Lodin 2001). Algunos autores han calificado como *fiscal degeneration* al fenómeno con arreglo al cual la mayoría de las reformas tributarias se llevan a cabo atendiendo a criterios y motivaciones extraños a los de “política fiscal” [Owens 2001, Lodin 2001, Wolf 2000, Avi-Yonah 2000 b), Cruz Pradial 2002]. Algunos de estos autores no se han limitado a señalar cómo se ha producido este fenómeno en la legislación fiscal interna de los Estados, sino que también han puesto de manifiesto cómo, en la mayoría de las ocasiones, las propuestas fiscales emanadas desde la OCDE o las promulgadas desde instancias comunitarias europeas responden a estos mismos postulados (practicabilidad y eficiencia económica). Otros autores, sin embargo, se han referido a este mismo fenómeno postulando una evolución de algunos de los principios de justicia del ordenamiento tributario; así, algún autor lejos de proponer un “retorno” o “revigorización” de los principios impositivos clásicos postula una evolución (más bien la “transformación”) del principio de “capacidad de pago” (*ability to pay*) hacia un principio de “capacidad económica gravable” (*economic taxable capacity*). En este sentido, Bracewell-Milnes considera que el principio de capacidad de pago como principio de justicia del sistema tributario debe evolucionar hacia un principio de capacidad económica gravable con arreglo al cual un impuesto sólo puede exaccionarse si la renta que se obtiene del mismo es superior que la distorsión que tal impuesto inflige en la economía. A este respecto, el citado autor británico considera que la propuesta de Directiva comunitaria sobre fiscalidad del ahorro (1998) que pivotaba sobre la retención en la fuente sobre los intereses, o la propia iniciativa OCDE sobre competencia fiscal perniciosa no se ajustan a tal principio.

Autores, como Steinmo, consideran igualmente que este fenómeno ha conducido a una “reestructuración” de los sistemas fiscales a lo largo de todo el mundo, cuya consecuencia ha sido una alteración del papel y peso recaudatorio de los diferentes impuestos que integran el sistema fiscal y una correlativa redistribución de cargas fiscales a nivel interno que cada vez resulta más injusta en términos de igualdad fiscal. Tal desigualdad fiscal, según el referido autor, se ha acentuado debido al uso excesivo de “incentivos o beneficios fiscales” con fines extrafiscales, en la medida en que tales incentivos se han usado con frecuencia a favor de los contribuyentes más adinerados o de los grupos económicos más influyentes (*lobbys*). En este sentido, Harrington ha llegado a afirmar que el “sistema fiscal se está convirtiendo en un sistema del bienestar para los pudientes” (*the tax system is a welfare system for the rich*). Otra de las explicaciones que ha dado Steinmo a tal redistribución de cargas fiscales (*allocation of tax burdens*) reside en que “la justicia social ha sido o está siendo superada por el crecimiento económico y este último depende en buena medida de la competitividad internacional”. Es posible, por tanto, que la política fiscal nacional o la configuración de ordenamiento tributario resulte cada vez más condicionada por movimientos internacionales o consideraciones de competitividad internacional y menos por criterios o fundamentos relacionados con los principios constitucionales tributarios.

2.º Las reglas tributarias concernientes a aquellos aspectos o elementos más internacionales de los impuestos, además de poseer cada vez más amplitud y relevancia, resultan configuradas fundamentalmente teniendo en cuenta consideraciones de neutralidad fiscal y de política económica internacional. Tal enfoque es el que ha venido prevaleciendo en el marco del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE (v. gr., en la elaboración de los principios de imposición de las operaciones de comercio electrónico, los Modelos OCDE de eliminación de la doble imposición, o en el marco del proyecto de competencia fiscal perniciosa) y el que también se viene siguiendo en el marco de la UE a la hora de adoptar Directivas relativas a impuestos directos (Directivas 90/434 y 90/435). De hecho, no han faltado autores que han subrayado cómo los principios internacionales de fiscalidad internacional articulan un reparto de poder tributario arbitrario y, en la mayoría de las ocasiones, absolutamente desconectado de los principios constitucionales tributarios vigentes en la mayoría de los países miembros de la OCDE (Ault 1994, Bentley 2003). A este respecto, resulta curioso, cuando no llamativo, comprobar cómo nuestro propio Tribunal Constitucional ha justificado, con carácter general, las diferencias de trato entre residentes y no residentes considerando que responden a “razones de política económica internacional dirigidas a atraer inversiones extranjeras” y articulan “el medio principal de distribución de la materia imponible entre los Estados” (F. J.8.º STC 96/2002, de 25 de febrero).

3.º Uniformación de las principales reglas, categorías y principios que ordenan la tributación de los aspectos internacionales de los impuestos. El examen del Derecho comparado en este punto revela cómo en las últimas décadas se ha producido un cierto grado de “armonización” de las principales reglas de tributación internacional. El ordenamiento tributario de la mayoría de los países miembros de la OCDE articula los mismos principios o reglas de fiscalidad internacional, aunque existen ciertas variaciones en la concreta forma en que se articulan tales reglas o principios. En aquellas materias donde la interdependencia económica es más fuerte se produce un mayor nivel de convergencia entre los diferentes sistemas fiscales y los principios poseen mayor aceptación; allí donde la materia no posee gran relevancia de cara a la competitividad económica de las empresas o una economía, tal materia recibe una mucha menor influencia externa y hay menor grado de convergencia (Bentley 2003).

Tal “armonización” se aprecia, por ejemplo, en los conceptos de residencia fiscal, establecimiento permanente, las categorías de rentas, los métodos para eliminar la doble imposición internacional y económica, el principio de plena competencia, el principio de no discriminación fiscal (Guttentag 2001). Pero tal tendencia también ha llegado a la armonización de mecanismos de resolución de conflictos fiscales entre Estados, como los acuerdos previos de precios de transferencia (APAs), el procedimiento amistoso y el procedimiento arbitral (*v. gr.*, el del Convenio 90/436/CEE). De hecho, resulta curioso que, por ejemplo, en España este tipo de mecanismos hayan entrado en nuestro ordenamiento desde el Derecho tributario internacional y no desde la LGT. La misma tendencia armonizadora la encontramos en materia de cláusulas antiabuso, de suerte que disposiciones como las “cláusulas de limitación de beneficios” (LOBs), la “transparencia fiscal internacional” (CFC/TFI), las normas antisubcapitalización, la cláusula del “beneficiario efectivo” pueden encontrarse en la legislación interna de la mayoría de los Estados miembros de la OCDE. A este respecto, llama la atención igualmente observar cómo este fenómeno expansivo y regulatorio de cláusulas antiabuso –típicamente estadounidense y que contrasta con el sistema de cláusula antiabuso general continental– constituye una consecuencia de las tensiones a las que somete la propia globalización económica a los sistemas tributarios nacionales, al haberse multiplicado exponencialmente el número y posibilidades de planificación fiscal internacional (*vid.* Ruiz Almendral 2005). En cierto modo podría llegar a mantenerse que asistimos al inicio de un proceso de “estandarización normativo” que afecta fundamentalmente a los países miembros de la OCDE –pero no exclusivamente a ellos–, de acuerdo con el cual las instituciones, categorías, cláusulas o principios que alcanzan un cierto nivel de consenso en el marco de esta organización internacional se expanden entre sus miembros y se deslizan (con escasos cambios) en sus ordenamientos tributarios. Así, la adopción de una regla o principio por parte de la OCDE podría compararse con el efecto expansivo en círculos concéntricos que se produce al arrojar una moneda en el centro de un estanque.

Tal “armonización” (o estandarización) de reglas y principios responde, fundamentalmente, a la labor realizada por el Comité de Asuntos fiscales de la OCDE, a través de sus recomendaciones, informes, directrices, así como a través de los propios Modelos de Convenio para eliminar la doble imposición. Posiblemente, estos últimos constituyan uno de los vehículos o mecanismos que más han contribuido a uniformar las reglas y principios fiscales vigentes en el ordenamiento de los Estados miembros. Ello es así debido a que estos modelos de convenio articulan un “minisistema fiscal” entre los Estados contratantes y tal “minisistema” responde a un concreto “modelo impositivo” (y económico). La progresiva expansión de estos modelos de convenio, mediante la firma de CDIs, ha conducido a la “armonización” de los principios y cláusulas contenidas en el mismo y, a la postre, a la expansión del modelo de sistema impositivo subyacente. El hecho de que el modelo de convenio OCDE se haya expandido de forma considerable a nivel mundial y se esté empleando por países que no son miembros de esta organización internacional, como los países latinoamericanos, europeos, asiáticos y africanos, ha supuesto, en último análisis, la “mundialización” de buena parte de los principios impositivos elaborados en el marco de la OCDE (Guttentag). Buena muestra de ello lo aporta el progresivo abandono del modelo de sistema impositivo territorial por parte de los países latinoamericanos. Otro factor que ha ejercido una influencia decisiva a efectos de expandir los principios impositivos articulados en el marco de la OCDE radica en el papel desempeñado por el Banco Mundial y el Fondo Monetario Internacional supeditando la concesión de “préstamos internacionales” a la articulación de políticas fiscales nacionales alineadas con las recomendadas por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE; hay autores que han llegado a explicar la expansión internacional del “impuesto sobre el valor añadido” a partir del factor que acabamos de indicar (Bentley 2003).

b. Incidencia en la configuración del denominado Derecho Tributario Formal

Ciertamente, el grado de incidencia de la globalización económica sobre los aspectos formales o procedimentales de los ordenamientos tributarios es menor que el que ha tenido sobre la configuración material de los distintos tributos que integran los sistemas fiscales estatales.

Con todo, no puede dejar de apuntarse cierta incidencia en materia de procedimientos tributarios o en el sistema de aplicación de los tributos.

Por un lado, la OCDE ha propiciado un “enfoque colaborativo o cooperativo” en las relaciones entre las administraciones tributarias y los obligados tributarios. En concreto, la OCDE ha postulado la consideración de los obligados tributarios como “clientes” o destinatarios de servicios prestados por las autoridades fiscales; ello se traduce en la articulación y potenciación de los instrumentos de información y asistencia a los obligados tributarios (como los *advance rulings* y los acuerdos previos de valoración, APAs) y se insiste en la elaboración de códigos o cartas de derechos de los contribuyentes. De hecho, la OCDE elaboró en 1999 y 2001 su propia carta de “Principios de buena administración fiscal”. La razón última de este “enfoque cooperativo” reside en fomentar el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales por parte de los obligados tributarios, lo cual resulta tanto más importante cuanto más dificultades poseen las Administraciones tributarias para llevar a cabo su control fiscal. Otra de las razones que ha fundamentado tal enfoque reside en que la simplificación de la legislación fiscal y la articulación de un entorno fiscal cooperativo favorece los flujos de inversión extranjera (Bentley 2003).

Contrasta tal enfoque con el nivel de protección de los contribuyentes articulado por la propia OCDE en el marco de las iniciativas que promueve. Así, no puede dejar de indicarse que el Comité de Asuntos Fiscales OCDE allí donde ha contribuido a elaborar su propia normativa ha adoptado una “posición de mínimos” a la hora de articular garantías y derechos a favor de los contribuyentes. Ello se aprecia tanto en el marco de los Modelos de Convenio OCDE, como en su proyecto de competencia fiscal pernicioso o en el marco de los procedimientos de intercambio de información tributaria y asistencia en la recaudación (Pires 2001, Calderón 2002).

Otro aspecto de los procedimientos tributarios que ha recibido especial atención a nivel internacional reside en el procedimiento de intercambio de información entre Administraciones tributarias. En los últimos tiempos, la OCDE ha impulsado un redimensionamiento de la funcionalidad de este mecanismo de asistencia administrativa mutua, considerando que constituye la piedra angular sobre la que se fundamenta la pervivencia del modelo de sistema tributario de los países de la OCDE. Como ha puesto de relieve la profesora Soler Roch, actualmente no es posible gestionar un sistema tributario cuyos principales impuestos se proyectan sobre las operaciones internacionales de los contribuyentes, a menos que la Administración tributaria pueda acceder de forma efectiva a los datos concernientes a todas estas operaciones; si los contribuyentes operan globalmente y los impuestos siguen siendo igualmente globales, el control o supervisión efectiva de las obligaciones tributarias por parte de las Administraciones tributarias debe desarrollarse igualmente a escala global, lo cual se logra potenciando y reconfigurando los mecanismos de intercambio de información. En este sentido, podría afirmarse que mientras que en el pasado uno de los principios tributarios sustantivos fue el *no taxation without representation* actualmente viene ganando importancia el *no taxation without effective exchange of information*.

No puede perderse de vista que la articulación de este tipo de mecanismos de asistencia mutua o cooperación administrativa internacional no se reduce a adoptar un procedimiento de intercambio de datos, sino que tal procedimiento tiene mucho mayor alcance y, en último análisis, articula una auténtica cesión de poder tributario por parte de los Estados en aras de poder ejercer de forma efectiva el control sobre la aplicación de su legislación fiscal por parte de los contribuyentes. Por un lado, la reconfiguración de los mecanismos de intercambio de información ha conducido a “armonizar” las potestades que ostentan las diferentes Administraciones fiscales sobre acceso a datos en poder de los obligados tributarios. En particular, la OCDE ha potenciado una “armonización” de las potestades de acceso a la información bancaria a efectos fiscales (vid: informes OCDE, *Access to Bank Information for tax purposes*, 2000 y 2003). Por otro lado, la operatividad del intercambio de información

ha conducido a flexibilizar principios tributarios clásicos o tradicionales; así, los mecanismos de intercambio de información obligan a las autoridades fiscales de los Estados a poner en marcha procedimientos inspectores a efectos de obtener una información que no posee trascendencia tributaria para tal Estado. Del mismo modo, el obligado tributario al que se le requiere información en el marco de tal procedimiento de asistencia mutua debe colaborar con las autoridades de su Estado (requerido) aportando los datos solicitados, a pesar de que tal procedimiento no persiga tutelar el “deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos” a la Hacienda Pública de tal Estado sino que los datos tienen trascendencia fiscal para el “Fisco” de otro Estado extranjero. Tal flexibilización del requisito de la trascendencia tributaria (nacional) subyacente en el deber de colaboración de los obligados tributarios en el marco de un procedimiento de inspección internacional ha cristalizado tanto a nivel comunitario (Directiva 77/799/CEE en la redacción dada por la Directiva 2004/56/CE) como en el propio Modelo de Convenio de la OCDE de 2005 adoptándose una cláusula específica en tal sentido (apartado 4º del artículo 26 MC OCDE 2005).

En este orden de cosas, no puede dejar de señalarse que las nuevas posibilidades de fraude y evasión fiscal que posibilita el nuevo contexto económico venían requiriendo nuevas formas de contrarrestar estas “avenidas para la elusión fiscal”. No es casualidad que asistamos desde hace algunos años a una tendencia a articular en los ordenamientos un rosario de cláusulas antiabuso específicas frente a determinadas operaciones o estructuras de elusión fiscal. Incluso en los últimos tiempos asistimos a la articulación de un nuevo tipo de mecanismos de este tipo como los denominados *anti-tax shelter rules* establecidos por EE.UU., Reino Unido o Canadá, que obligan a los “promotores” y “usuarios” de “productos o esquemas abusivos de planificación fiscal” (en masa) a revelar (*disclosure*) su comercialización o uso a las autoridades fiscales competentes. Como ha destacado Owens (2005), la planificación fiscal (abusiva) ha dejado de ser un servicio para convertirse a un “producto fiscal” comercializado en masa en un creciente número de países. En este sentido, la reacción de las diferentes autoridades fiscales nacionales no se ha limitado al campo de las cláusulas materiales, sino también al de los procedimientos. Ante las limitaciones propias del control fiscal a través de los procedimientos inspectores tradicionales se han articulado nuevos mecanismos (*anti-tax shelter rules*) y procedimientos internacionales (intercambio de información, inspecciones fiscales simultáneas, desplazamientos de inspectores, asistencia en la recaudación) de prevención del fraude y la evasión fiscal a escala transnacional. La cooperación fiscal internacional es, por tanto, (y junto a la coordinación fiscal) uno de los principales mecanismos articulados por los países de la OCDE para tratar de garantizar la pervivencia de su modelo de sistema tributario en el contexto de la globalización.

c. La incidencia de la globalización económica sobre el sistema de fuentes del Derecho Tributario

Otra manifestación de la incidencia que posee la globalización económica en la configuración de los actuales “sistemas tributarios” reside en las “nuevas fuentes” que nutren el cuerpo del Derecho Tributario (Stitt 2001). La principal característica de estas “nuevas fuentes” es que se configuran, fundamentalmente, siguiendo principios no plenamente coincidentes con los principios impositivos tradicionales (constitucionales-tributarios) y, por otra parte, son producidas, con carácter general, al margen y sin intervención directa y/o decisiva de los Parlamentos nacionales. La globalización ha intensificado el denominado “Polycentrismo de Fuentes”, dotando de especial relevancia a las “reglas o principios” producidas fuera o al margen de los Parlamentos nacionales (*backdoorlaw/offshore rule-making*).

Entre las “nuevas fuentes” pueden mencionarse, por su creciente importancia, los convenios de doble imposición, la “legislación blanda” (*soft-law*) y los principios elaborados por el Comité Fiscal OCDE, o algunos de los preceptos de los tratados de la Organización Mundial del Comercio (WTO) (Fischer-Zenning 1989, Luja 1995, Ibáñez Marsilla 2004, Lang 2005).

Las normas “duras/*hardlaw*” (TCE, Directivas, Reglamentos, Convenios) y “blandas/*soft-law*” (Comunicaciones, Códigos de Conducta, Recomendaciones) emanadas de las instituciones comunitarias, como el ECOFIN, la Comisión y la propia jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las CEE también constituyen “nuevas fuentes” del Derecho Tributario que presentan rasgos propios que las diferencian de las fuentes tradicionales [García Prats 2001, Calderón 2007 a)]. Muy en particular

debe enfatizarse el impacto que ha tenido y tiene la jurisprudencia del TJCE, toda vez que ésta ha supuesto una revolución extraordinaria de las bases y conceptos sobre los que se asientan los sistemas tributarios nacionales de gravamen de los no residentes y de las inversiones transfronterizas. Como recientemente ha señalado el profesor Vanistendael (2000), la aplicación estricta del principio de no discriminación por razón de la nacionalidad a la legislación nacional de los Estados miembros en materia de impuestos sobre la renta puede dar lugar a la mayor reforma tributaria de los Estados miembros jamás vista. Esta reforma fiscal provocada por la jurisprudencia del TJCE presenta unos perfiles muy singulares sobre los que debe llamarse la atención en tanto en cuanto constituye una fuente cada vez más relevante del derecho y sistema tributario de los Estados miembros; así, por un lado, debe ponerse de relieve cómo la articulación de una reforma fiscal de tal magnitud por vía jurisprudencial ha suscitado numerosas cuestiones entre las que destaca su legitimidad democrática (Martín Jiménez 1999). Por otro lado, también debe señalarse cómo el método y forma de razonar que emplea el TJCE cuando examina la compatibilidad con el Derecho comunitario de una norma nacional relativa a los impuestos sobre la renta atiende más a consideraciones de naturaleza económica (las distorsiones económicas y obstáculos creados a las libertades comunitarias) que a los fundamentos estrictamente jurídico-tributarios subyacentes en la norma fiscal objeto del litigio (Martín Jiménez/Calderón 2000, García Prats 2001). Tal acercamiento ha sido objeto de diversas críticas por parte de la doctrina, toda vez que algunas de estas decisiones del TJCE han removido los cimientos de los sistemas tributarios de los Estados miembros (Veermend 1996, Williams 1997, Lehner 2000).

Entre las “nuevas fuentes” quizás las que mayor interés y controversia suscitan, debido a sus singulares características, son las denominadas *backdoor rules*. Este tipo de “normas” son producidas sin intervención directa (o autoridad delegada) de los Parlamentos nacionales. Algunas organizaciones internacionales como la OCDE y la OMC, e instituciones internacionales como el Banco Mundial o el Fondo Monetario Internacional, elaboran por sí mismas una serie de reglas, directrices, catálogos de principios, códigos de conducta, etc., con el objeto de establecer o codificar una serie de parámetros uniformes a nivel internacional que tanto los países miembros como los no miembros de tales organizaciones (e instituciones) deben seguir, reformando si es necesario su legislación interna a tal efecto. Ejemplos de este tipo de *backdoor rules* lo constituyen los Modelos de Convenio para evitar la doble imposición recomendados por el Consejo de la OCDE, o las directrices sobre precios de transferencia o sobre competencia fiscal perniciosas elaboradas por el Comité de Asuntos Fiscales OCDE, las “40 Recomendaciones” en materia antiblanqueo del *Financial Action Task Force* de la OCDE, o las propias directrices que utiliza el FMI o el Banco Mundial cuando negocian con los diferentes gobiernos estatales el otorgamiento de créditos internacionales (Hammer/Owens 2001). En el ámbito de la UE, no obstante, el empleo de los instrumentos de *Soft-Law* presenta perfiles propios y problemas específicos (Martín Jiménez 1999).

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

Los principales problemas que suscita el uso de este tipo de “pseudo-normas” de *Soft-Law* derivan de la forma en que son producidas y los medios para dotarlas de “coercibilidad” [Shelton 2000; Rose/Page 2001, y Calderón 2007 b)].

En relación con su forma de producción cabe apuntar que estas “pseudo-normas” de *Soft-Law* son elaboradas sin intervención directa o indirecta (delegada) de un Parlamento nacional, sino que, en el mejor de los casos, participan los representantes de Estados miembros en la organización internacional de que se trate (generalmente, funcionarios de las diferentes Administraciones nacionales) y, por tanto, las “normas” que se establezcan no gozan de la legitimidad democrática, posibilidades de debate, publicidad y transparencia que ostentan las “fuentes normativas clásicas” (fenómeno de *off-shore rulemaking*) (Rose/Page 2001). Por otro lado, los Estados y demás sujetos afectados por tales

reglas tienen pocos medios para intervenir y participar en la elaboración de tales “normas”, como también poseen escasos mecanismos que permitan su “control de legalidad internacional” o su coerción. En tercer lugar, los mecanismos empleados para lograr su efectividad difieren de los utilizados para compeler a la aplicación de las normas jurídicas adoptadas con intervención directa o indirecta de los parlamentos nacionales o por las autoridades administrativas competentes (reglamentos); mientras que la coerción de las normas jurídicas tradicionales (*hard law*) se asegura, fundamentalmente, a través de los tribunales (y en determinados ámbitos también a través de la acción administrativa) de acuerdo con las reglas de un “proceso justo”; por el contrario, la efectividad del *Soft-Law* se obtiene empleando a través de medios diferentes (*soft-enforcement*) que conllevan también un diferente grado de coercibilidad y que van desde la presión política y financiera hasta la advertencia (o amenaza) de inclusión de un determinado país o territorio en una “lista negra” (*blacklisting*) (Rose/Page).

A este respecto, se considera que aquellas instituciones u organizaciones internacionales que emplean mecanismos de cierta contundencia a través de los que logran un alto nivel de efectividad de su *soft-law* terminan produciendo lo que se ha dado en llamar *hard pseudo-laws*; la OCDE –y muy en particular su Comité de Asuntos Fiscales– constituye una de las organizaciones internacionales que viene adoptando esta posición en áreas como la tributación de las multinacionales (Directrices OCDE de precios de transferencia) o la competencia fiscal perniciosa y respecto a países y territorios que no son miembros de tal organización y, por tanto, no participan en la elaboración de este pseudoderecho (Rose/Page 2001). Lo que se considera especialmente problemático en relación con este *hard pseudo-law* no es únicamente la forma en que se elabora sino que los afectados por el mismo no poseen medios para cuestionar las premisas de las que se parte para elaborarlo ni tampoco un derecho al control judicial internacional sobre la legitimidad o forma en que se están ejecutando tales pseudonormas (Zagaris 2001).

Probablemente, este conjunto de factores haya contribuido a que las *backdoor* rules tengan, por un lado, un carácter “cerrado” al constituir un instrumento a través del que se articula el punto de vista de los Estados miembros de la organización internacional que las elabora, y, por otro lado, un enfoque marcadamente administrativo al maximizar la visión que de las diferentes cuestiones abordadas se tiene desde las Administraciones de los Estados miembros de la organización internacional. En este mismo sentido, el profesor McIntyre ha reclamado una mejora sustantiva del sistema y procedimiento de producción de *soft-law* de la OCDE, cuestionando su pretendida representatividad, su independencia y legitimidad para establecer los fundamentos y principios que ordenen la fiscalidad internacional a nivel mundial (*id* Van Raad 2002).

Estas características no dejan de plantear graves problemas, en la medida en que el enfoque de estas normas será, generalmente, parcial y su contenido resultará frecuentemente desequilibrado al haberse minimizado los intereses y derechos de las demás personas afectadas por las “normas” así elaboradas (*v. gr.*, los contribuyentes). Así, por ejemplo, tomando el caso del Comité Fiscal OCDE, se han alzado voces que han criticado duramente sus trabajos al propiciar una evolución y desarrollo del Derecho Tributario Internacional que no ha tenido en cuenta en medida suficiente los derechos de los contribuyentes (Pires 2001). En este sentido, son ilustrativas las palabras del profesor Duncan Bentley cuando refiriéndose a la tendencia de la OCDE a minimizar la relevancia de los derechos de los contribuyentes en las iniciativas fiscales que desarrolla, llega a calificar este fenómeno como un proceso de *adroitness of the OECD in developing new policies, even where they are controversial*. Es más, no sólo es que la “normativa blanda” que produce el Comité Fiscal OCDE sea materialmente poco garantista o tenga presente en escasa medida los intereses y posición de los sujetos afectados por la misma, sino que, además, formalmente tal normativa es producida de forma dudosamente compatible con el principio de seguridad jurídica (*vid.* Ault 1994, Lang 1997, Caamaño/Calderón 2002).

Siguiendo con el caso de la OCDE que tomamos a efectos ejemplificativos, también se ha cuestionado el propio papel de la OCDE (su Comité Fiscal) como principal foro de creación de principios fiscales de validez universal al considerar que tales principios únicamente tienen en cuenta los intereses de los Estados miembros de esta organización internacional, de manera que no se le ha prestado la suficiente atención a la perspectiva, posición e intereses de los países no miembros. Como ha afirmado gráficamente Horner (2001) *The OECD likes to claim that it develops the “rules of the game” but unfortunately not all the players are at the table*. La idea de que la OCDE constituye una suerte de “cartel” de

los países ricos o desarrollados frente a los países en vías de desarrollo ha erosionado en cierta medida el pretendido carácter universal de los principios de fiscalidad internacional emanados de la misma (Zagaris 1999), aunque lo cierto es que la citada organización internacional está emprendiendo algunas iniciativas dirigidas a integrar en el foro OCDE a los países no miembros, entre las cuales hoy es obligado citar la propuesta conjunta del FMI, la OCDE y el Banco Mundial, de 13 de marzo de 2002, para establecer un foro permanente para el “Desarrollo de un diálogo internacional sobre Tributación”.

Con todo, no puede dejar de señalarse la importante contribución que algunas de estas *backdoor rules* han tenido en el ámbito tributario –así como en muchos otros– a la hora de resolver numerosos problemas y desafíos planteados por la internacionalización y la globalización económica. En este sentido, tampoco puede dejar de reconocerse la creciente importancia que poseen estas “nuevas fuentes” en la configuración de Derecho Tributario actual, por cuanto cada vez existen más problemas que hay que resolver ineludiblemente a escala global y cada vez es mayor el papel que juegan a este respecto organizaciones internacionales como la OCDE. Ciertamente, como ha señalado Vogelaar la necesidad de coordinar una realidad jurídico-política articulada a nivel internacional a partir de Naciones-Estado con las exigencias de diversa índole derivadas de un mundo y realidad empresarial económicamente globalizado ha conducido al surgimiento y elaboración de un nuevo sistema de producción de “normas” de alcance internacional basado en la cooperación inter-gubernamental, modelo del que la OCDE es un ejemplo paradigmático.

Ahora bien, el hecho de que el contexto jurídico actual esté caracterizado por una “sobre-regulación” (*over-regulation*) causada por la necesidad de ordenar (en muchos casos a nivel internacional a través de la cooperación inter-gubernamental) las nuevas realidades que han surgido como consecuencia de la globalización (Rose/Page 2001), aunque puede reducir significativamente la autonomía para desarrollar políticas netamente nacionales (McLure 2001), no debe en todo caso conducir a reducir a la mínima expresión las garantías de legitimidad y control democrático intrínsecas a toda norma producida o que deba aplicarse en un Estado democrático y de Derecho (*vid.* de otra opinión: Jeffery 1999). En este sentido, se ha recomendado la adopción de una serie de medidas para lograr tal legitimidad y control democrático a la hora de elaborar este *soft-law*, a saber: promover mayor transparencia en los procedimientos de elaboración de las “normas” (*openness*), arbitrar la posibilidad de control judicial de las normas elaboradas (*access to courts*), articular mecanismos que permitan tener en cuenta las circunstancias y contexto de los diferentes afectados por las normas (*more concern with implementation and audit*), articular mecanismos para evitar que por vía judicial normas de *soft-law* se conviertan en *hard-law* (*judicial creep*), y propiciar un mayor control político de los representantes nacionales en los organismos y organizaciones internacionales que elaboran el *soft-law* (*vid.* Rose/Page 2001 y Vogelaar 1980). A nuestro juicio, esta puede ser una de las vías para reconciliar las garantías constitucionales tradicionales y propias de los Estados democráticos y de Derecho con las exigencias de diversa índole derivadas de la globalización.

d. La tendencia dirigida a reforzar la coordinación internacional de cara a garantizar la pervivencia del modelo de sistema fiscal de los Estados miembros de la OCDE

Actualmente, nos encontramos con diversas iniciativas auspiciadas, fundamentalmente, desde la OCDE con el objeto de limitar los efectos que está provocando la globalización sobre el poder tributario de los Estados. Tales iniciativas se basan en la idea de que a través de la “coordinación fiscal” entre Estados pueden frenarse o reducirse el impacto limitador que posee el fenómeno de la globalización sobre su capacidad de establecer y gestionar su ordenamiento tributario. Estos Estados, por tanto, están dispuestos a coordinar sus políticas fiscales nacionales al objeto de preservar su modelo de sistema impositivo. No obstante, no puede perderse de vista que tal objetivo sólo se logra realmente cuando los Estados renuncian o ceden amplias cotas de soberanía en el marco de una organización internacional o estructura de coordinación fiscal (Bentley 2003).

La idea de la “coordinación fiscal” parte de una “actualización” de la concepción del Estado dentro de la Comunidad internacional (Picciotto 1999, Lodin 2001, Owens 2000, Jeffery 1999). Se parte de la base de que la globalización ha limitado considerablemente el poder de los Estados como entes autónomos e independientes que se relacionan entre sí en un plano de igualdad con los demás Estados. En el momento



presente los Estados ya no son tan autónomos e independientes a la hora de establecer una determinada política fiscal o dotar al sistema tributario de una concreta configuración (Jeffery 1999). La interdependencia económica resultado de la globalización ha limitado en buena medida la “soberanía” estatal afectando especialmente a una de sus principales manifestaciones, a saber: el poder tributario (Del Giudice 1998).

A través de la “coordinación fiscal” lo que se pretende, precisamente, es frenar los efectos que acabamos de apuntar y sentar las bases para que los Estados puedan seguir exaccionando sus impuestos más importantes, preservando al mismo tiempo un aceptable nivel de respeto de los principios impositivos clásicos (*vid.* paras. 4, 7 y 11 del informe OCDE, *Access to bank information for tax purposes*, OECD, París, 2000; y para. 30 del informe OCDE, *Harmful Tax Competition*, OECD, París, 1998). Asimismo, se ha visto en la “coordinación fiscal” la vía para eliminar a escala global fenómenos diferentes como las dobles imposiciones, el denominado *tax arbitrage*, los altos niveles de fraude y evasión fiscal internacional (Owens 1998), la competencia fiscal perniciosa, así como para establecer una regulación uniforme y consensuada que fije los parámetros impositivos sustantivos en torno a la tributación de las manifestaciones de capacidad económica que con mayor intensidad se ven sujetas a las tensiones e influjos de la globalización, a saber: la renta del capital, los beneficios empresariales y las operaciones de comercio electrónico.

En realidad no puede decirse que la idea de la “coordinación fiscal” sea totalmente nueva. Ciertamente, basta tener en cuenta cuáles son las principales fuentes del Derecho Tributario Internacional para caer en la cuenta de que la coordinación fiscal resulta una alternativa cuyos primeros logros se remontan a principios del siglo XX. Los Modelos de Convenio de la OCDE –y los más de 2000 CDIs suscritos siguiendo estos convenios-tipo– constituyen un ejemplo paradigmático a este respecto.

No obstante, la globalización ha incidido también en la forma de llevar a cabo la coordinación fiscal. Mientras que hasta tiempos no muy lejanos las instituciones y mecanismos de coordinación fiscal se erigían desde y partiendo de los sistemas tributarios nacionales, la tendencia actual consiste en construir las instituciones y mecanismos de coordinación fiscal desde el Derecho Tributario Internacional, es decir, desde esquemas internacionales en lugar de partir de esquemas nacionales para luego posteriormente coordinarlos (*vid.* Ngoy 2001 y Hammer/Owens 2001). Algunos reflejos de esta nueva tendencia los encontramos en las directrices elaboradas por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE en relación con los problemas que plantean los precios de transferencia [Owens 2000, Calderón 2004 y 2007 b)] o en torno a la fiscalidad de las operaciones de comercio electrónico (Van Raad y Doernberg 2000). En línea con estas consideraciones ya se empieza a hablar del paso del *international tax regime* al *Global tax system* (Ngoy 2001, Hammer/Owens 2001), aunque lo más realista probablemente sea adaptar coordinadamente los sistemas tributarios y los CDIs a la globalización económica (Avery Jones 2000).

Esta última conclusión se ve reforzada si se tiene en cuenta que, como ya puso de relieve Rosenbloom (2000), en el momento presente no puede hablarse en sentido estricto de un *international tax system*, por cuanto los impuestos todavía son creación de los legisladores nacionales. Sin embargo, el citado profesor norteamericano no se resiste a poner de manifiesto el intenso grado de coordinación y convergencia entre sistemas fiscales, impuestos, conceptos y principios que se ha ido produciendo en las últimas décadas, merced a la acción del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE. En particular, destaca que la principal fuente del Derecho Tributario Internacional la constituyen los CDIs, los cuales han contribuido de forma relevante a la uniformación de la fiscalidad internacional. Ahora bien, la existencia de problemas como el *international tax arbitrage* evidencia la inexistencia de un auténtico *international tax system* (Rosenbloom 2000). Avi-Yonah [2006 a)], por su parte, toma como base las ideas de Rosenbloom señalando, asimismo, que tal convergencia se debe a que los sistemas tributarios nacionales vienen interactuando los unos con los otros debido a la internacionalización de la economía, lo cual ha terminado conduciendo a su mutua influencia. No obstante, considera que en la hora actual sí puede hablarse de un *international tax regime*, en la medida de que en la práctica los Estados a la hora de configurar sus impuestos están limitados por una serie de principios de fiscalidad internacional aceptados por la mayoría de los países.

En este contexto de “coordinación fiscal (pilotada)” es en el que también hay que ubicar las iniciativas frente a la “competencia fiscal perniciosa” emanadas de la OCDE y del ECOFIN de la UE. Sin perjuicio de las relevantes diferencias que median entre el enfoque OCDE y el comunitario, no puede dejar

de señalarse que ambas iniciativas comparten en cierta medida algunos de sus objetivos. A través de las mismas se pretende que los Estados miembros OCDE/UE puedan exaccionar de forma efectiva sus principales impuestos (IRPF e IS); tal objetivo se consigue cerrando las principales “avenidas” a la evasión y fraude fiscal internacional creadas por la globalización, estableciendo coordinadamente mecanismos disuasorios (intercambio de información efectivo) o que impidan tal fenómeno (retención en la fuente sobre rentas del capital) [vid. Weiner 2000 b), Osterweil 2000, Malherbe 2002, Hammer/Owens 2001).

Con todo, no puede ocultarse que algunas de las medidas de coordinación tributaria material que están impulsando o “pilotando” organizaciones internacionales como la OCDE o la OMC o instituciones supranacionales como la CE requieren o traen consigo la articulación de medidas de cooperación fiscal internacional entre administraciones tributarias. En este sentido podría afirmarse que la coordinación fiscal y la cooperación fiscal internacional son dos caras de la misma moneda, cuyo desarrollo reciente obedece en gran medida al fenómeno de la globalización y que están contribuyendo a vertebrar tanto los ordenamientos tributarios nacionales como el propio sistema tributario internacional (en cristalización) (Brauner 2003).

5. RECAPITULACIÓN

A la vista de lo que acabamos de exponer, resulta evidente que el fenómeno de la globalización está ejerciendo una creciente influencia sobre las reglas y principios que configuran los ordenamientos tributarios nacionales, sin que tal incidencia haya desembocado en lo que algunos empiezan a llamar un “Derecho Tributario Global”.

Ciertamente, la globalización (especialmente la “económica”) ha traído consigo un cambio en el contexto sobre que operan las normas y sistemas tributarios, de forma que se ha pasado de un contexto de incipiente internacionalización a un orden o modelo que pivota sobre una alta interdependencia e internacionalización económica.

El ordenamiento tributario en el contexto anterior, esto es, el de relativa internacionalización económica se configuraba por los legisladores tributarios nacionales sin sometimiento a límites externos de carácter sustantivo. Los Parlamentos nacionales ostentaban un amplio margen de maniobra de cara a configurar el ordenamiento tributario, de suerte que los principales límites eran de carácter interno y nacional (los principios constitucionales tributarios).

Las principales reglas y principios elaborados en tal contexto de relativa internacionalización económica y de economías cerradas han quedado desfasados o superados en cierta medida debido al radical cambio de contexto económico. Estas reglas y principios son particularmente inadecuados en el nuevo escenario de globalización económica, toda vez que ahora las economías nacionales son abiertas e interdependientes. A su vez, la globalización ha supuesto un considerable ensanchamiento de los aspectos internacionales de los impuestos, pues cada vez son más los aspectos de la economía sobre las que las fuerzas del mercado global ejerce su influencia.

Los elementos del ordenamiento tributario sobre los que la globalización está ejerciendo una mayor influencia son los siguientes.

En primer lugar, entendemos que resulta innegable la incidencia de la globalización en el plano normativo. Así, cabe apuntar que existen nuevas fuentes en el ordenamiento tributario (como el *Soft-law* de la OCDE y de la UE) que se articulan en el seno de “centros de producción normativa externos” y con arreglo a principios no siempre coincidentes con los constitucionales-tributarios. En esta misma línea debe señalarse un redimensionamiento de las fuentes internacionales de normativa tributaria (CDIs, TCE, OMC/WTO, materiales OCDE y UE). A su vez, también debe ponerse de relieve cómo muchas de las normas tributarias que se producen en los Parlamentos nacionales están



altamente influenciadas por materiales o pseudo-normas o principios internacionales o simplemente los Parlamentos nacionales están seriamente constreñidos por consideraciones (v. gr., económicas) externas (reglas del mercado mundial) a la hora de configurar la normativa de los impuestos que recaen sobre la riqueza volátil o la actividad económica susceptible de deslocalización.

En segundo lugar, en el plano de los principios puede afirmarse que los principios tributarios tradicionales y constitucionales vienen experimentando un grave erosión al prevalecer sobre los mismos las consideraciones de competitividad económica, de liberalización comercial y de capitales, así como la incidencia que una determinada medida tributaria puede poseer sobre los flujos de inversión. Muchas de las reglas y principios de fiscalidad internacional se sustentan sobre un acuerdo de reparto de poder tributario entre Estados que puede ser más o menos arbitrario. En otras ocasiones, son consideraciones de neutralidad, practicabilidad y la incidencia sobre la competitividad económica las que prevalecen en la configuración de tales normas. Por tanto, las consideraciones, elementos, criterios y principios que vienen informando principalmente la mayoría de las reglas y principios de fiscalidad internacional (y comunitarios), no coinciden plenamente con los que resultan de los principios constitucionales-tributarios vigentes en un buen número de países miembros de la OCDE. En este sentido, cabe observar cómo esta nota de “apricipialismo” de la fiscalidad internacional se está trasladando al resto del ordenamiento tributario, de manera que ciertos aspectos del núcleo duro de este último cada vez están siendo más influenciados por las referidas “consideraciones internacionales”.

En tercer lugar, en el ámbito de los principios formales del ordenamiento tributario también cabe advertir una cierta erosión del principio democrático sobre el que pivota el principio de legalidad tributaria, debido a la tendencia a desplazar directa o indirectamente a los Parlamentos nacionales como principal centro de producción de normas tributarias nacionales configuradas igualmente con arreglo a principios nacionales. La eclosión del *Soft-Law* y de la denominada *backdoor legislation* en el sentido que antes hemos indicado afecta en cierta medida al principio democrático en el modo de producción de normativa tributaria. A su vez, tampoco puede perderse de vista que en muchas ocasiones los Parlamentos nacionales están totalmente cautivos o poseen escaso margen de maniobra para regular determinadas materias de naturaleza tributaria, merced a condicionantes extrínsecos de tipo económico o de otro tipo (coordinación internacional). El resultado no es otro que la existencia de un policentrismo de fuentes de normativa tributaria, de suerte que determinado tipo de “normas” están producidas ya al margen, ya con escasa intervención de los parlamentos nacionales.

En cuarto lugar, en lo que afecta al plano de la configuración y estructura del sistema tributario, esto es, el tipo de impuestos que integran el sistema tributario y su peso dentro del mismo (*tax mix*), así como el reparto de las cargas fiscales entre los contribuyentes (*allocation of tax burdens*), lo cierto es que las estadísticas elaboradas por la OCDE han revelado grandes cambios en las últimas dos décadas. En concreto, se observa una tendencia a que los impuestos directos pierdan peso recaudatorio en los sistemas tributarios de los países miembros de la OCDE, así como que la riqueza móvil o la actividad susceptible de deslocalización sea objeto de una imposición especialmente ventajosa o reducida en comparación con las restantes fuentes de capacidad económica. Se viene manteniendo que tales cambios en la configuración del sistema tributario son causados por el fenómeno de la globalización.

En quinto lugar, también se ha destacado la incidencia de la globalización en el plano administrativo o del control fiscal por parte de la Administración tributaria. A este respecto, se ha observado una pérdida de soberanía fiscal debido a una clara disminución de la capacidad de la Administración tributaria de controlar la efectiva aplicación y cumplimiento de las normas tributarias que se proyectan sobre actividades económicas o manifestaciones de capacidad económica que se realizan más allá de las fronteras nacionales.

En sexto lugar, la globalización también ha traído consigo nuevas realidades que hay que ordenar a escala global (v. gr., comercio electrónico, la tributación de las multinacionales, el *global trading*, la competencia fiscal perniciosa entre Estados, los principios de reparto de poder tributario entre los Estados, etc.) y ha intensificado otros problemas preexistentes (fraude y evasión fiscal internacional).

El alcance de los problemas antes referidos y la incidencia distorsionadora de la globalización sobre los sistemas tributarios nacionales ha sido tal que ha provocado una reacción de los Estados (cuando menos en los miembros de la OCDE) dirigida a resolver o atenuar tal incidencia por

la vía de la coordinación y la cooperación fiscal internacional como principales vías para garantizar la pervivencia del modelo de sistema tributario que ha venido operando en los países occidentales.

El movimiento de coordinación fiscal internacional se está haciendo bascular sobre la actividad desplegada por determinadas organizaciones internacionales como la OCDE, el FMI, la ONU y la OMC y se ha proyectado principalmente sobre las siguientes materias, a saber:

- Los principios de tributación de las multinacionales (*v. gr.*, Directrices OCDE de Precios de Transferencia).
- Los principios de fiscalidad del comercio electrónico (el Acuerdo de Ottawa de 2001).
- Los principios de reparto de poder tributario a nivel internacional (*v. gr.*, Modelos de Convenio de la OCDE para eliminar la doble imposición y de asistencia mutua) y los mecanismos de protección del interés fiscal de los Estados (estandarización de cláusulas antiabuso, uniformación de potestades de acceso a la información bancaria y sobre entidades a efectos fiscales).
- Los principios fiscales articulados en el acuerdo de la OMC/WTO (prohibición de medidas de proteccionismo fiscal y subsidios a la exportación).
- Los principios sobre competencia fiscal perniciosa tanto en relación con países miembros de la OCDE como frente a paraísos fiscales (*tax havens*).

La cooperación fiscal internacional también se ha potenciado intensamente en el plano administrativo para recuperar los niveles de control fiscal que permitan garantizar el cumplimiento efectivo del modelo impositivo actual que pivota sobre el impuesto sobre la renta que gravan la capacidad económica mundial o global de los contribuyentes y la figura del Estado de residencia como Estado que contempla tal capacidad económica global de los contribuyentes y subjetiviza el gravamen y lo adapta al conjunto de circunstancias propias del llamado a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos en tal Estado. En los últimos años (2000-2005) asistimos a un importante desarrollo de los mecanismos de intercambio de información por parte de la OCDE. En concreto, cabe destacar cómo los modelos OCDE para eliminar la doble imposición de 2000, 2003 y 2005, así como el modelo de convenio OCDE de 2002 de intercambio de información en materia tributaria suponen avances sustantivos que articulan un nuevo modelo de cooperación fiscal internacional. Sobre la base de estos nuevos mecanismos de asistencia administrativa mutua se están desarrollando un nuevo tipo de actuaciones administrativas como las inspecciones fiscales simultáneas, el desplazamiento de inspectores de un país a otro, la asistencia en la recaudación, etc., o incluso la conformación de grupos administrativos de carácter multinacional como el *Joint International Tax Shelter Information Centre* formado por autoridades fiscales de Australia, Canadá, el Reino Unido y los EE.UU. al objeto de intercambiarse información y experiencias en relación con tramas internacionales de fraude y evasión fiscal (Owens 2005).

La cooperación y la coordinación fiscal internacional constituyen los principales mecanismos articulados por los países de la OCDE para tratar de garantizar la pervivencia de su modelo de sistema tributario en el contexto de la globalización.

En suma, la globalización está reconfigurando progresivamente los ordenamientos tributarios, de suerte que éstos se están transformando desde un punto de vista formal y material. Tal proceso de transformación está inacabado, de suerte que en la hora actual sería aventurado arriesgar el horizonte de los nuevos ordenamientos tributarios. Lo único cierto es el cambio.

BIBLIOGRAFÍA

- ARNOLD; SASSEVILLE, y ZOLT: "Summary of the Proceedings of an Invitational Seminar on Tax Treaties in the 21.st Century", *IBFD*, June 2002, p. 235.
- AULT: "The role of the OECD commentaries in the interpretation of tax treaties", *Intertax*, núm. 4, 1994.
- EVERY-JONES: "Are tax treaties necessary?", *Tax Law Review*, vol. 53, núm. 1, 2000.
- AVI-YONAH, R., "Commentary to the Rosebloom's International tax arbitrage article", *Tax Law Review*, vol. 53, 2000 a).
- "Globalisation, tax competition, and the fiscal crisis of the Welfare State", *Harvard Law Review*, volumen 113, núm. 7, 2000 b).
- BAVILA: "Moving away from global taxation: dual income tax and other forms of taxation", *European Taxation*, June 2001.
- BENTLEY: "International Constraints on national tax policy", *Tax Notes International*, vol. 30, núm. 11, 2003.
- BRACEWELL-MILNES, B.: "Economic taxable Capacity", *Intertax*, vol. 29, núm. 4.
- BRAUNER, Y.: "An international Tax Regime in Crystallization", *TLR*, vol. 56, 2003.
- CAAMAÑO, y CALDERON: "Globalización Económica y Poder Tributario: ¿Hacia un nuevo Derecho Tributario?", *REDF*, núm. 112, 2002.
- CALDERÓN: "Introducción al Derecho Comunitario como Fuente del Ordenamiento Financiero: ¿Hacia un Ordenamiento Bifronte o Dual?", en *REDF*, Civitas, 138, en prensa, 2007.
- "The OECD Transfer Pricing Guidelines as a source of Tax Law", en *Intertax*, núm. 1, en prensa 2007.
- "El intercambio entre Administraciones tributaria en un contexto de globalización económica y competencia fiscal perniciosa", en *Las medidas anti-abuso en la normativa interna española y en los CDIs y su compatibilidad con el Derecho Comunitario*, IEF, Madrid, 2002, pp. 269 y ss.
- *Precios de Transferencia e Impuesto sobre Sociedades*, Tirant lo Blanc, Valencia, 2004.
- "Effects of the EC Savings Tax Directive on Spain", *Tax Notes International*, December 12, 2005.
- CALDERON, y MARTIN: "La armonización jurisprudencial de la imposición directa: las implicaciones fiscales del principio comunitario de no discriminación en relación con las libertades básicas comunitarias" en *Manual de Fiscalidad Internacional*, IEF, Madrid, 2004.
- CITRON, R.: "The Future of Tax in the 21.st Century", *British Tax Review*, núm. 3, 2002.
- CRUZ PADIAL: "Globalización económica sinónimo de desnaturalización tributaria", *Crónica Tributaria*, número 109, 2002.
- DE JUAN PEÑALOSA, J. L.: "Harmful Tax Competition measures: a critique", en *2000 World Tax Conference Report*, Canadian Tax Foundation, Toronto, 2000.

- DE KAM, F., y CLARK, S.: "A World of Taxes: the OECD Reports on Tax Trends", *Tax Notes International*, vol. 16, núm. 12, 1998.
- DEL GIUDICE: "La cooperación internacional entre las Administraciones tributarias en un contexto de Globalización", en *32.º Asamblea del CIAT*, Brasil, 1998.
- EASON, A.: "Taxing International Income", en *Tax Conversations: Essays in honour of John Head*, Kluwer Law International, London, 1997.
- "Harmful Tax Competition: an evaluation of the OECD Initiative", vol. 34, núm. 10, 2004.
- EDWARDS, y RUGY: "International Tax Competition: a 21st century restraint on Government", *Tax Notes International*, vol. 27, núm. 1, 2002.
- FISCHER-ZENIN: "GATT versus tax treaties? The basic conflict between international taxation methods and the rules and concepts of the GATT" (I y II), *Intertax*, 1989.
- GARCÍA AÑOVEROS, J.: "Las reformas fiscales", *REDF*, núm. 100, 1998.
- GARCÍA PRATS (2001 II y III): "Incidencia del Derecho Comunitario en la configuración jurídica del Derecho Financiero", *RDFHP*, núms. 260 y 261, 2001.
- *Imposición directa, no discriminación y derecho comunitario*, Tecnos, 1998.
- GUTTENTAG: "Key issues and Options in International Taxation: Taxation in an Interdependent World", *BIFD*, Nov.2001.
- HAMAECKERS: "Taxation Trends in Europe", *Asia-Pacific Tax Bulletin*, February 2003.
- HAMMER, y OWENS: "Promoting tax competition", *Tax Notes International*, vol. 22, núm. 11, 2001.
- HEADY, Ch.: "The truth about tax burdens", *OECD Observer*, March 01 2002.
- HORNER, F.: "Do we need an international tax organization?", *Tax Notes International*, vol. 24, núm. 2, 2001.
- IBÁÑEZ MARSILLA: "La competencia fiscal perniciosa ante la OMC", *Crónica Tributaria*, núm. 113, 2004.
- JAMES, S.: "The future International Tax Environment", *The International Tax Journal*, Winter 1999.
- JEFFERY: *The Impact of State Sovereignty on Global Trade and International Taxation*, Kluwer, The Hague, 1999.
- KING, M.: "Visions of the Tax Systems of the XXIst Century", en *Visions of the Tax Systems of the XXIst Century*, Kluwer, Boston, 1997.
- LANG (ed.): *WTO and Taxation*, Kluwer, Deventer, 2005.
- "Later commentaries of the OECD Committee on Fiscal Affairs, not to affect the interpretation of previously concluded tax treaties", *Intertax*, vol. 25, núm. 1, 1997.
- LEHNER, M.: "Limitation of national power of taxation by the fundamental freedoms and non-discrimination clauses of the EC Treaty", *EC Tax Review*, núm. 1, 2000.
- LODIN: "The competitiveness of EU Tax Systems", *European Taxation*, May 2001.
- "What ought to be taxed and what can be taxed: a new International Dilemma", *Bulletin of International Fiscal Documentation*, May 2000.
- LUJA: "WTO Agreements versus the EC Fiscal Aid Regime: Impact on direct taxation", *Intertax*, vol. 27, números 6-7, 1999.
- MALHERBE: "Harmful tax competition and financial centres", en *International and Comparative Taxation*, Kluwer, The Hague, 2002, pp. 117-119.
- "Harmful tax competition and the European Code of Conduct", *Tax Notes International*, vol. 21, núm. 2.

- MARTÍN JIMÉNEZ: “Los comentarios al MC OCDE: su incidencia en el sistema de fuentes del Derecho Tributario y sobre los derechos de los contribuyentes”, *Carta Tributaria*, 2003.
- *Towards Corporate Tax Harmonization in the EU*, Kluwer, Boston, 1999.
- MARTÍN JIMÉNEZ, y CALDERÓN CARRERO: *Imposición Directa y No Discriminación Comunitaria*, Edersa, Madrid, 2000.
- MCDANIEL: “The Impact of Trade Agreements on Tax Systems”, *Intertax*, vol. 30, núm. 5, 2002.
- MCINTYRE: “Options for Greater International Coordination and Cooperation in the Tax Treaty area”, *IBFD*, June 2002.
- MCLURE: “Globalization, Tax Rules and National Sovereignty”, *BIFD*, August 2001.
- “Tax Policies for the XXIst Century”, en *Visions of the Tax Systems of the XXIst Century*, Kluwer, Boston, 1997.
- MICHELSSEN: “Polycentry in the Sources of Tax Law”, en *Liber Amicorum Sven-Olof Lodin*, *op. cit.*, especialmente, pp. 179-181.
- MINTZ, J.: “Is National Tax Policy viable in the Face of Global Competition?”, *Tax Notes International*, volumen 19, núm. 1, 1999.
- MORRIS, y TOSTI: “The coming Anticlimax: review of the OECD/FATF Initiatives”, *Tax Notes International*, vol. 22, núm. 26, 2001, pp. 3284 y ss.
- NEUMARK, F.: *Principios de la Imposición*, IEF, Madrid, 1974.
- NGOY, M.: “International Income - The last remaining tax issue triggered by International Business”, *Tax Notes International*, vol. 22, núm. 14, 2001.
- O’NEILL, P.: “US Treasury Secretary Statement on OECD Tax Havens”, *Tax Notes International*, volumen 22, núm. 21, 2001.
- OCDE: *Harmful Tax Competition*, OCDE, París, 1998.
- *Towards Global Tax Cooperation*, OECD, París, 2000.
- *Developing the International Dialogue on Taxation*, March 13, 2002, publicado en la página web de la OCDE: www.oecd.org.
- *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, OECD, París, 1995.
- *Project on Harmful Tax Practices: the 2001 Progress Report*, OECD, París, 14 November 2001.
- OSTERWEIL, E.: “The OECD Report on Harmful tax competition and the EU Code of Conduct”, en *2000 World Tax Conference Report*, Canadian Tax Foundation, Toronto, 2000.
- OWENS: “Tax Systems in the New Millennium”, en *Liber Amicorum Sven-Olof Lodin*, Kluwer, The Hague, 2001.
- “Curbing Harmful Tax Competition”, *Intertax*, núms. 8-9, 1998.
- “Emerging issues in tax Reform: the Perspective of an International Bureaucrat”, *Tax Notes International*, vol. 15, núm. 25, 1997.
- “Tax Administration in the Millenium”, *Tax Notes International*, vol. 20, núm. 1, 2000.
- “Abusive Tax Shelters: Weapons of Tax Destruction?”, *Tax Notes International*, December 2005, 5, páginas 873 y ss.
- PÉREZ NAVARRO: “Overcoming fiscal borders in the global economy”, *OECD Observer*, January 1999.
- PETERSEN, H. G.: “Globalization, Capital Flight, and Capital Income Taxation: A European Perspective”, *Tax Notes International*, vol. 33, núm. 10, 2004.

- PICCIOTTO, S.: "The State as a Legal Fiction", en *Offshore Finance Centres and Tax Havens*, MacMillan, London, 1999.
- PIRES: "Quo Vadis International Tax Law?", *Intertax*, núm. 12, 2001.
- ROSE, y PAGE: *Lawmaking through the Backdoor*, European Policy Forum, London, 2001.
- ROSENBLOOM, D.: "The David R. Tillinghast lecture: International tax Arbitrage and the International Tax System", *Tax Law Review*, vol. 53, 2000.
- RUIZ ALMENDRAL: "Tax Avoidance and the ECJ: What is at stake for European GAARs?", *Intertax*, núm. 12, 2005.
- SACCHETTO: "Le fonti del Diritto Internazionale Tributario", en *Corso di Diritto Tributario Internazionale*, Cedam, Padova, 2002.
- SANZ GADEA: "Aspectos internacionales de la política fiscal (II)", *Impuestos*, núm. 14, 2001.
- SCHÖN : "Tax competition in Europe", *European Taxation*, vol. 42, núm. 12, 2002.
- SEIDL-HOHENVELDERN: "International Economic Soft-Law", en *Académie de Droit International (Recueil des Cours)*, The Hague, 1979, vol. 2, p. 196.
- SHELTON: *Commitment and Compliance: the role of non-binding norms in the International legal system*, London, 2000.
- SLEMROD, y AVI-YONAH: "How should trade agreements deal with income tax issues?", *TLR*, vol. 53, 2001-2002.
- SOLER ROCH: "Prólogo" en *Las medidas anti-abuso en la normativa interna española y en los CDIs y su compatibilidad con el Derecho Comunitario*, IEF, Madrid, 2002.
- STEINMO, S.: *Taxation and Democracy*, Yale University Press, 1993.
- STITT, I., "International Tax: avoiding parochialism", *British Tax Review*, 2001.
- TANZI, y ZEE: "Taxation in a Borderless World: the role of the information exchange", *Intertax*.
- UCKMAR, "Consideraciones sobre globalización económica", *Doc. de trabajo, 32.º Asamblea General del CIAT*, Brasil, 1998.
- VAN RAAD: "Options for Greater International Coordination and Cooperation in the Tax Treaty area", *IBFD*, June 2002.
- VAN RAAD, y DOERNBERG: "Transcript from the Symposium: Globalization and the taxation of Foreign investment", *Tax Notes International*, vol. 21, núm. 12, 2000.
- VANISTENDAEL: "Janus with two faces, or the many faces of taxation", en *Liber Amicorum Sven-Olof Lodin*, Kluwer, The Hague, 2001, pp. 300 y ss.
- "Tax revolution in Europe: the impact of non-discrimination", *European Taxation*, vol. 40, núms. 1-2, 2000.
- VEERMEND: "The Court of Justice of the EC and Direct taxes. Est-ce la justice est de ce monde?", *EC Tax Review*, núm. 2/1996.
- VEGA BORREGO: "La interdicción de la discriminación impositiva en la OMC", *RDFHP*, núm. 250, 1998.
- VERNON: "Sovereignty at Bay", en *Multinational Corporations*, Lexington, 1985.
- VOGEL: "The influence of the OECD Commentaries on Treaty Interpretation", *IBFD*, December 2000, ppáginas 612 y ss.
- VOGELAAR: "The OECD Guidelines: their philosophy, history, negotiation, form, legal nature, follow up procedures and review", en HORN (ed.), *Legal problems of Codes of Conduct for MNEs*, Frankfurt, 1980.

- VÖGELE, y BREM: "From Bureaucracy to Cooperation? On the Evolution of Hybrid Governance in International Taxation", *Tax Notes International*, 28 April 2003.
- VV. AA.: "Competition versus Cooperation in Global Tax Policy", *Tax Notes International*, vol. 34, número 13, 2004.
- WEINER, J.: "European Parliament Committee holds hearing on EU tax coordination, member State tax reforms", *Tax Notes International*, vol. 21, núm. 13, 2000 a).
- "The OECD's forum on Harmful Tax Competition and the new spirit of International cooperation", en *2000 World Tax Conference Report*, Canadian Tax Foundation, Toronto, 2000 b).
- WILLIAMS: "Asscher: the European Court of Justice and the power to destroy", *EC Tax Review*, número 1/1997.
- WINNER: "Has Tax Competition Emerged in OECD Countries? Evidence from Panel Data", *International Tax and Public Finance*, 12, 2005.
- WOLF, M.: "Does globalisation render States Impotent?", *British Tax Review*, núm. 5, 2000.
- ZAGARIS: "Exchange of Information policies at the millenium: balancing enforcement with due process and international human rights", *Tax Management International Journal*, vol. 30, núm. 10.
- "Initiatives by OECD, Financial Action Task Force on money laundering at critical junctures", *Tax Notes International*, vol. 22, núm. 25, 2001, pp. 3092 y ss.
- "The assault on low tax jurisdictions: a call for balance and debate", *Tax Management International Journal*, vol. 28, 1999.
- ZEE, H.: "Taxing Capital Income in a Globalized World", *Tax Notes International*, vol. 27, núm. 10, 2002.

**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.^a 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.^a 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.^a 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 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.^a 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.^a 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.^a Luisa Delgado, Marta Fernández, Ascensión Maldonado, Concha Roldán y M.^a 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.^a 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.

- 19/06 La expansión y control del fenómeno de los *tax shelters* en Estados Unidos.
Autor: Ubaldo González de Frutos.
- 20/06 La incidencia de la globalización en la configuración del ordenamiento tributario del siglo XXI.
Autor: José Manuel Calderón Carrero.