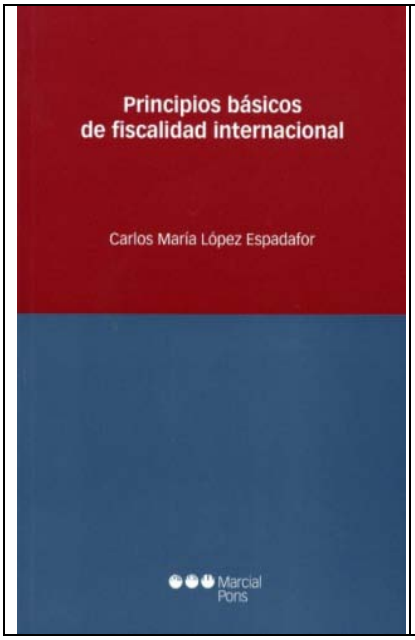
Revista de Estudios Empresariales. Segunda época.
Número: 1 (2011). Páginas: 133 - 136



RESEÑA:

"PRINCIPIOS BÁSICOS DE FISCALIDAD INTERNACIONAL"

Carlos María López Espadafor
Marcial Pons, 2010

Con la presente monografía del Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Jaén, el profesor López Espadafor, se aborda de forma rigurosa el fenómeno de la dimensión internacional del tributo. Pese a la existencia de abundante literatura en este ámbito, que se ha encargado principalmente de resolver problemas puntuales, es la primera vez que nos encontramos con la obra de un autor que aborde de forma sistemática el conjunto de cuestiones que se incluyen dentro del ámbito de la fiscalidad internacional, analizando los conceptos esenciales y los principios básicos del mismo.

Tras una breve presentación, el profesor López Espadafor divide el contenido de su monografía en dos partes, terminando su obra con un apartado donde se incluyen diversas referencias bibliográficas, que nos pueden ayudar igualmente a profundizar en este ámbito de estudio.

La primera parte de esta obra, que lleva por título "Los parámetros conceptuales y normativos de la fiscalidad internacional y comunitaria", comienza estableciendo una distinción fundamental dentro del Derecho de origen internacional en materia tributaria, esto es, la que diferencia entre Derecho internacional convencional –que está formado en su mayor parte por convenios bilaterales para evitar la doble imposición-, el Derecho comunitario europeo (en sus dos vertientes: Derecho comunitario originario y derivado) –que incluye fundamentalmente: armonización fiscal comunitaria, recursos comunitarios de naturaleza tributaria y la cooperación entre Estados en la aplicación de los tributos-, y, por último, con una menor incidencia en esta materia, el Derecho internacional general -costumbre internacional y principios generales del Derecho-.

Dentro de esta primera parte se aborda también una discusión de vital importancia, ampliamente tratada por la doctrina, como es el tratamiento dado a los conceptos, relacionados entre sí, de Derecho internacional tributario y Derecho tributario internacional. Tras un extenso recorrido por la literatura de los principales autores, se llega a la conclusión de que el Derecho internacional tributario toma nombre de su origen, esto es, se trata de normas internacionales, mientras que por el contrario las normas de Derecho tributario internacional tienen un origen interno, y deben su denominación al ámbito material sobre el que recaen.

A continuación, se realiza por el autor un análisis de un tema controvertido como es el de la soberanía fiscal de los Estados, entendida como un conjunto de competencias de los mismos, y su relación con la existencia de un Derecho internacional (relación que en determinadas situaciones puede suponer ciertas limitaciones al ejercicio de dicho poder soberano de los Estados en su territorio). En conexión con este aspecto, se tratan ideas, entre otras, como pueden ser los conceptos de extraterritorialidad –aquellos espacios en los que un Estado se ve privado de ejercer sus plenos poderes y, por tanto, entendidos como limitaciones del poder soberano del Estado-, la cooperación entre Estados para evitar la doble imposición internacional (convenios bilaterales) o para la aplicación efectiva de los tributos (intercambio de información y comprobación, recaudación, etc.), etc.

Por último, y antes de pasar a la segunda parte, se realiza por el autor una relevante distinción entre los conceptos de doble imposición internacional y doble imposición interna. A grandes rasgos, la doble imposición internacional se da en aquellos casos en los que confluye el Poder Tributario de un Estado con el Poder Tributario de otro Estado o con el Poder Tributario de una organización internacional (por ejemplo, concurrencia de derechos de aduana con el Impuesto sobre el Valor Añadido). Por su parte, la doble imposición interna, se da entre impuestos de entes integrados dentro de un único territorio estatal. Asimismo, existen supuestos concretos que pueden hacer surgir al mismo tiempo problemas de doble imposición interna y de doble imposición internacional.

La segunda parte, denominada "La estructura del hecho imponible desde la perspectiva internacional", comienza, al igual que el capítulo anterior, con la realización de una serie de consideraciones previas donde se explica qué cuestiones se van a abordar en dicho capítulo, siendo la idea fundamental del mismo una completa definición de la estructura básica del tributo, en concreto del concepto de hecho imponible como eje del mismo, adaptada a las exigencias del contexto internacional. Se centra especialmente la atención en la figura del elemento subjetivo del hecho imponible (y dentro de ésta, especialmente, en su vertiente pasiva; esto es, en el sujeto que realiza el presupuesto de hecho del tributo).

Partiendo de la clasificación de Sainz de Bujanda, el profesor López Espadafor también distingue entre un elemento subjetivo y un elemento objetivo dentro del hecho imponible. Dentro del elemento objetivo se analizan los siguientes aspectos: material, espacial, temporal y cuantitativo.

Siguiendo una estructura lógica, el autor empieza definiendo el aspecto material del hecho imponible como el acto, acción o situación sobre la que se estructura aquél, y así, con ello, el sujeto que realiza la acción pasa a ser el sujeto pasivo del tributo. Por contraposición al de aspecto material del hecho imponible, podemos definir el objeto de gravamen como la manifestación de riqueza sobre la que versa tal acto, acción o situación.

Después se entra a definir el aspecto espacial, haciendo referencia al territorio en el que se debe dar el acto o situación relativa al aspecto material para que se pueda considerar realizado el hecho imponible. Igualmente se precisa por el autor que el concepto de territorio puede tener su incidencia también en el elemento subjetivo del hecho imponible (que nos dice qué tipo de sujeto puede realizarlo); por ejemplo, por la existencia de hechos imponibles que sólo pueden ser realizados por sujetos residentes en nuestro territorio (piénsese en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, por ejemplo).

La dimensión temporal del hecho imponible aparece vinculada a un concepto básico en este área como es el de devengo, entendido como el momento del nacimiento de la obligación tributaria. Se delimita igualmente este concepto de otros relacionados, como pueden ser el de período impositivo o el de período de liquidación.

Por último, se hace referencia al aspecto cuantitativo del hecho imponible, esto es, la medición del acto o situación.

En lo relativo a la perspectiva subjetiva, se señalan las características que debe reunir un sujeto para que pueda entenderse realizado el hecho imponible. A lo largo de las páginas de esta monografía se van detallando los aspectos más controvertidos en este elemento, aportando a los mismos una visión internacional. En concreto, según el autor, la configuración del elemento subjetivo puede venir dada por aspectos territoriales (como puede ser el concepto de residencia), personales (por ejemplo, el concepto de nacionalidad) y, ya por último, aspectos profesionales (tales como el concepto de ocupación -piénsese que en el Impuesto sobre el Valor Añadido donde se exige que la operación sea realizada por un empresario o profesional-). Esta triple división en el elemento subjetivo del hecho imponible quizás es una de las aportaciones más innovadoras introducidas por el autor en esta obra.

Por ser un aspecto polémico se dedican varias páginas del trabajo al atributo territorial del elemento subjetivo del hecho imponible. En ciertas ocasiones, este aspecto ha sido recogido en las normas reguladoras con un carácter negativo, lo que viene a significar la aplicación de un determinado impuesto a los sujetos no residentes en un determinado territorio (Impuesto sobre la Renta de No Residentes). Aprovechando este punto se analiza la relación entre el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (personas físicas residentes en el territorio español), el Impuesto sobre Sociedades (personas jurídicas residentes en territorio español) y el citado Impuesto sobre la Renta de No Residentes (personas físicas o personas jurídicas no residentes en el territorio español). La residencia se integra en el aspecto territorial del elemento subjetivo de los hechos imponibles del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades, mientras que la no residencia se integra en el aspecto territorial del elemento subjetivo del hecho imponible del Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

Siguiendo la misma línea argumental, el profesor López Espadafor quiere mencionar un último aspecto donde puede tener cabida el concepto de territorialidad en sede de hecho imponible. Estamos hablando aquí de una territorialidad en sentido formal, referida a la eficacia de la norma tributaria en el espacio (es decir, límites territoriales donde la norma tributaria puede producir efectos).

Otro de los aspectos más novedosos de la monografía es el apartado que trata de discernir las ventajas de la utilización del concepto de residencia frente al de nacionalidad a la hora de establecer los puntos de conexión con el hecho imponible. El autor afirma que suele ser la residencia el concepto más utilizado para hacer tributar por las rentas mundiales (ello con independencia de que puedan existir excepciones como el caso de los miembros de misiones diplomáticas u oficinas consulares españolas destinados en el extranjero o la residencia fiscal de un nacional español en un territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal).

Las últimas páginas de la obra se dedican a relacionar algunos de los aspectos vinculados al Derecho constitucional y al tratamiento de algunas cuestiones relacionadas con la necesidad de que exista una correlación entre el poder de creación normativa de los estados soberanos y el poder de aplicación de las normas, tema indudablemente conectado con la cooperación internacional mencionada al principio de este resumen.

En conjunto, en nuestra opinión, la obra reseñada define con precisión el papel de la fiscalidad en el contexto internacional, haciendo un extraordinario análisis de los puntos más controvertidos del tema. Se trata de una monografía fácil de leer, con un lenguaje claro y conciso, que lo convierte en un referente tanto para la profesión como para los estudiantes, y todos aquellos que quieran adentrarse de lleno en la fiscalidad internacional.

Para concluir, destacar que esta monografía introduce, esencialmente, una innovadora y útil guía metodológica en la investigación en materia de fiscalidad internacional y sienta los principios que deben servir de base al desarrollo y construcción dogmática del Derecho internacional tributario como disciplina emergente.

María del Carmen Cámara Barroso
Departamento de Derecho Civil, Derecho Financiero y Tributario de la
Universidad de Jaén.