

LA GLOBALIZACIÓN ECONÓMICA Y SU INCIDENCIA SOBRE EL DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO: ¿IMPLICACIONES SOBRE LA PROTECCIÓN DE LOS BIENES JURÍDICOS GLOBALES?

José Manuel CALDERÓN CARRERO *

Resumen

A través de esta contribución tratamos de exponer las principales transformaciones experimentadas durante las últimas dos décadas por el Derecho Financiero y Tributario como consecuencia, directa o indirecta, del fenómeno de la globalización económica. A nuestro juicio, resulta difícil concluir sobre las implicaciones tributarias de último alcance que resultan de la globalización económica, dado que estamos ante un proceso cuya influencia no ha hecho sino empezar a dejar sentir sus primeras manifestaciones. Sin embargo, no parece evidente que este proceso de globalización tributaria vaya encaminada o esté siendo objeto de una instrumentación al servicio de la protección de bienes jurídicos globales, a menos que se entienda incluido dentro de tal concepto la protección de la infraestructura jurídico-política y económica que vienen conformando los Estados, o la salvaguardia del sistema de comercio mundial auspiciado por las organizaciones internacionales como la OMC o la OCDE.

Palabras clave

Globalización Económica; Derecho Tributario Global; Tributación Internacional.

Key Words

Economic Globalization; Global Tax Law; International Taxation.

SUMARIO: I. Introducción; II. Las transformaciones operadas en el contexto económico: el denominado fenómeno de la «globalización económica» y su incidencia en la configuración del ordenamiento tributario nacional; III. Un acercamiento a los límites al ejercicio del poder tributario de los Estados en un contexto de globalización económica; 1. Limitaciones (voluntarias) induci-

* Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de A Coruña.

das por el mercado; 2. Limitaciones convencionales («negociadas») que se proyectan sobre el ejercicio del poder tributario nacional; 3. Limitaciones «externas» impuestas sobre el poder tributario de los Estados; 4. Limitaciones sobre la «independencia administrativa u operacional»; IV. Replanteamiento de las «reglas y principios fiscales» tradicionales: ¿existe un déficit de adecuación al contexto actual?; V. Movimientos normativos generados en el ordenamiento tributario de los Estados Miembros de la OCDE como consecuencia de la globalización; 1. Incidencia en la configuración del Derecho Tributario Material; 2. Incidencia en la configuración del denominado Derecho Tributario Formal; 3. La incidencia de la globalización económica sobre el sistema de fuentes del Derecho Tributario; 4. La tendencia dirigida a reforzar la cooperación internacional de cara a garantizar la pervivencia del modelo de sistema fiscal de los Estados miembros de la OCDE; VI. Principales conclusiones: a modo de recapitulación.

I. INTRODUCCIÓN

EL presente trabajo se enmarca en el contexto de las XVI Jornadas del Anuario de la Facultad de Derecho de la UAM, celebradas el 24-25 de noviembre de 2011, sobre la Protección de los Bienes Jurídicos Globales dirigidas por los profesores C.D. Espósito Massicci y F.J. Garcimartín Alférez.

A través de esta contribución tratamos de exponer las principales transformaciones experimentadas durante las últimas dos décadas por el Derecho Financiero y Tributario como consecuencia, directa o indirecta, del fenómeno de la globalización económica. A nuestro juicio, resulta difícil concluir sobre las implicaciones tributarias de último alcance que resultan de la globalización económica, dado que estamos ante un proceso cuya influencia no ha hecho sino empezar a dejar sentir sus primeras manifestaciones. Sin embargo, no parece evidente que este proceso de globalización tributaria vaya encaminada o esté siendo objeto de una instrumentación al servicio de la protección de bienes jurídicos globales, a menos que se entienda incluido dentro de tal concepto la protección de la infraestructura jurídico-política y económica que vienen conformando los Estados, o la salvaguardia del sistema de comercio mundial auspiciado por las organizaciones internacionales como la OMC o la OCDE.

Con todo, no puede perderse de vista que el modelo económico de los países OCDE es el que ha modelado en gran medida el sistema de «fiscalidad internacional» a nivel mundial, de suerte que tal modelo económico lleva incorporado la instauración de bienes jurídicos globales como la seguridad jurídica y los principios sobre los que se erige el Estado de Derecho, al constituir piezas clave para el correcto funcionamiento de tal modelo. La globalización también ha traído otros desafíos y problemas de gran alcance como los que afectan a la Gobernanza de los Estados (la capacidad de mantener su modelo económico y social, o simplemente al mantenimiento de unos niveles de seguridad nacional). Y en este contexto también cabe identificar medidas específicas de alcance, como el proyecto OCDE de competencia fiscal perniciosa, que, a pesar de que sus verdaderos objetivos no resultan del todo nítidos, posiblemente persiga en cierta medida mejorar la Gobernanza de los Estados y reducir algunas prácticas o actividades ilícitas que generaban serios problemas de diversa índole para los Estados y sus ciudadanos. A este

respecto cabría señalar que estamos ante una iniciativa conectada con la protección de ciertos bienes jurídicos globales.

II. 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 (1). 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 (2). 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 (3).

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 (4):

– Los intercambios comerciales internacionales se referían a productos o bienes tangibles;

(1) UCKMAR, V, «Consideraciones sobre globalización económica», Documento de trabajo, 32.ª Asamblea General del CIAT, Brasil, 1998; y GUTTENTAG, J, «Key issues and Options in International Taxation: Taxation in an Interdependent World», *BIFD*, noviembre 2001.

(2) McLURE, Ch. «Globalization, Tax Rules and National Sovereignty», *BIFD*, agosto 2001; McLURE, Ch., «Tax Policies for the XXIst Century», en *Visions of the Tax Systems of the XXIst Century*, Kluwer, Boston, 1997.

(3) McLURE, Ch., *Ibid.*, 2001, pp. 328 y ss.

(4) *Ibid.*, pp. 329 y ss.

- 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 aparición de empresas transnacionales que actúan en un mundo de relaciones económicas globalizadas y que constituyen verdaderas estructuras de poder(5).

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

(5) RAMALLO, J. J., «Prólogo» de mi obra *Precios de Transferencia e Impuesto sobre Sociedades*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2004, p. 15. A este respecto, este autor indica que en este contexto de globalización «Nos encontramos, pues, con unas relaciones privadas que dan lugar a sujetos con poder económico relevante y con unas normas internacionales cuya finalidad es ambigua, pues contienen normas dirigidas, por un lado, a impedir la evasión fiscal de estos sujetos internacionales y, por otro, a favorecer su existencia y máximo desarrollo. El enfrentamiento entre el poder público de un Estado y el poder privado de un sujeto económico que actúa en el ámbito internacional conduce a resultados desiguales dependiendo de la fuerza de cada uno de esos dos poderes».

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.

III. 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.

El profesor McLure (6) 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:

1. 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 cien en los diez 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, rentas del trabajo, consumo privado) o que no resultan afectadas por las «fuerzas del merca-

(6) McLURE, Ch. «Globalization, Tax Rules and National Sovereignty», *BIFD*, agosto 2001.

do». 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 o reubicación 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 (7). 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 (8), 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 (9) 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».

2. 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

(7) AVI-YONAH, R., «Globalisation, Tax Competition, and the Fiscal Crisis of the Welfare State», *Harvard Law Review*, vol. 113, núm. 7, 2000; y GUTTENTAG, *op.cit.*, pp. 546 y ss.

(8) STEINMO, S., *Taxation and Democracy*, Yale University Press, New Haven, 1993.

(9) GARCÍA AÑOVEROS, J., «Las reformas fiscales», *REDF*, núm. 100, 1998.

imposición indirecta, afectando en mucha menor medida al impuesto sobre sociedades (10).

– 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 de la Unión Europea, 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 competencia 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 TFUE 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.

Los principales objetivos perseguidos a través de estos mecanismos jurídicos de coordinación de soberanías fiscales que limitan en gran medida su proyección sobre determinadas materias transfronterizas no pueden reconducirse a la instrumentación de bienes jurídicos globales sino que más bien responden a la idea de eliminar obstáculos y distorsiones fiscales al comercio e inversiones transfronterizas. No obstante, no puede perderse de vista que tal regulación internacional también pretende crear un marco propicio para que tengan lugar tales flujos económicos, lo cual pasa igualmente por la articulación de mecanismos que garanticen niveles de seguridad jurídica aceptables. En este sentido, sí podría reconocerse una derivada de la globalización a los efectos de salvaguardar bienes jurídicos globales como la seguridad jurídica, las reglas esenciales del Estado de Derecho y la protección de la propiedad (*lato sensu*) frente a expropiaciones y discriminaciones fiscales (11), aunque con carácter instrumental a los objetivos principales antes indicados.

3. 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 califica-

(10) MCDANIEL, P., «The Impact of Trade Agreements on Tax Systems», *Intertax*, vol. 30, núm. 5, 2002; e IBAÑEZ MARSILLA, S., «La competencia fiscal perniciosa ante la OMC», *Crónica Tributaria*, núm. 113, 2004.

(11) HEER, L. J., KRAAN, P. R., «Legal Protection in International Tax Disputes –How Investment Protection Agreements Address Arbitration», *European Taxation*, enero 2012, pp. 3 y ss.

dos por la OCDE como «no cooperativos» 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 «países 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.)(12).

En ambos casos, podría mantenerse que la finalidad principal que se persigue a través de tales iniciativas radica en evitar distorsiones en la localización de la inversión y el capital que derivan de las amplias posibilidades de fraude y evasión que brindan algunos países en un contexto de globalización económica y libre circulación de capitales(13). Es cierto, sin embargo, que como consecuencia de tales iniciativas se producen otros efectos relevantes como reducir las posibilidades de fraude y evasión fiscal internacional y en tal sentido podría defenderse que la legitimidad y justicia del sistema tributario de los diferentes países que gravan la renta o el patrimonio mundial de sus contribuyentes ha salido reforzada. No obstante, debe insistirse en que tales movimientos o iniciativas en realidad encubren intereses de política internacional cuya razón última no coincide con la articulación y protección de bienes jurídicos globales(14).

4. 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 se encuentran con dificultades para someter a imposición sobre la renta generada en su territorio (o a imponer impuestos sobre ventas en destino).

(12) CALDERÓN, J. M., «Effects of the EC Savings Tax Directive on Spain», *Tax Notes International*, diciembre, 12, 2005.

(13) Véase el considerando 6 del preámbulo de la Directiva 2003/48/CE.

(14) *Ibid.*, IRISH, Ch., «The Other Harmful Tax Competition», *Tax Notes International*, noviembre 2001, pp. 905 y ss.; y DE JUAN PEÑALOSA, «Harmful Tax Competition Measures: a Critique», en *2000 World Tax Conference Report*, Canadian Tax Foundation, Toronto, 2000, p.37.

Esta reducción del nivel de «independencia administrativa» experimentada por los diferentes Estados que proyectan su poder tributario sobre hechos imponderables transfronterizos se está tratando de compensar a través de una más intensa cooperación internacional vía intercambio de información tributaria y asistencia en la recaudación.

IV. 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., 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(15).

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.

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

1. 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, especialmente 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 (16). 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» (17). 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

(15) AVERY-JONES, J., «Are Tax Treaties Necessary?», *Tax Law Review*, vol. 53, núm. 1; y GUTTENTAG, J., *op. cit.*

(16) LODIN, S-O., «What Ought to be Taxed and What can be Taxed: a New International Dilemma», *Bulletin of International Fiscal Documentation*, May 2000.

(17) LODIN, S-O., «What Ought to be Taxed and What can be Taxed: a New International Dilemma», *Bulletin of International Fiscal Documentation*, May 2000; OWENS, J., «Tax Systems in the New Millennium», en *Liber Amicorum Sven-Olof Lodin*, Kluwer, The Hague, 2001; Wolf, M., «Does Globalisation Render States Impotent?», *British Tax Review*, núm. 5, 2000; AVI-YONAH, R., *op. cit.*, y CRUZ PADIAL, M., «Globalización económica sinónimo de desnaturalización tributaria», *Crónica Tributaria*, núm. 109, 2002.

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(18) 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 inflinge 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 (19), 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 (20). 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

(18) BRACEWELL-MILNES, J., «Economic taxable Capacity», *Intertax*, vol. 29, núm. 4.

(19) STEINMO, S., *Taxation and Democracy*, Yale University Press, 1993.

(20) ARNOLD, B., SASSEVILLE, J, y ZOLT, E., «Summary of the Proceedings of an Invitational Seminar on Tax Treaties in the 21st Century», *IBFD*, June 2002, pp. 235 y ss., y MCINTYRE, M., «Options for Greater International Coordination and Cooperation in the Tax Treaty area», *IBFD*, June 2002.

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 (21). 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

(21) BENTLEY, D., «International Constraints on National Tax Policy», *Tax Notes International*, vol. 30, núm. 11, 2003. También el profesor AVI-YONAH, R., *International Tax as International Law*, Cambridge University Press, Cambridge, 2007, pp. 8-12, quién ha destacado cómo los principios fundamentales de fiscalidad internacional –el *single tax principle* y el *benefits principle*– que vendrían a determinar cómo debe gravarse la renta transfronteriza y quién debe gravarla (la distribución del poder tributario entre Estados) se viene configurando a partir de fundamentos de corte económico y jurídico-políticos, teniéndose en cuenta en mucha menor medida consideraciones de equidad fiscal y capacidad económica. Nos referiremos más adelante al contenido de estos principios. La mayoría de la doctrina que se ha ocupado de esta problemática ha puesto mucho énfasis en la relevancia del principio del beneficio como principio que debe guiar al legislador de cada Estado a la hora de establecer su jurisdicción fiscal sobre los hechos imposables; según esta doctrina, la renta es producida sólo si la persona utiliza el factor de producción del trabajo o la combinación de los factores de producción del trabajo y el capital, de manera que la tributación sobre la renta debería vincularse, en la medida de lo posible, con tal utilización y así con el lugar (territorio) donde estos factores son utilizados (principio de territorialidad). Para determinar si existe una suficiente conexión para asignar jurisdicción fiscal debe establecerse un vínculo entre el principio de territorialidad y el principio del beneficio directo, de forma que los impuestos sean considerados como una contribución a los beneficios proporcionados a una persona a través de las actividades estatales. La mayoría de la doctrina considera que los principios de vinculación económica (territorialidad en sentido estricto: lugar de origen o producción de la renta) y de vinculación jurídico-política (residencia, domicilio) sirven de base para establecer la jurisdicción fiscal, aunque tal regla abstracta de vinculación debe concurrir cuando se concreta la presencia de vinculación económica y política para fundamentar el gravamen. Algunos autores como Kemmerer, E.C.C.M., «Source of Income in Globalizing Economies: Overview of the Issues and a Plea for an Origin-Based Approach», *BIFD*, vol. 60, núm. 11, 2006, pp. 431 y ss., han llevado este principio cualitativo (no cuantitativo o de medida del gravamen) hasta su extremo rechazando que el Estado de residencia del contribuyente pueda gravar tal renta extranjera, considerando que no concurre un vínculo económico que lo justifique; entiende este autor que los vínculos jurídico-políticos no son suficientes para fundamentar la jurisdicción fiscal, de suerte que el Estado de la residencia sólo debería gravar a sus residentes a través de impuestos sobre el consumo (o sobre renta nacional). Este autor también considera que el principio del beneficio directo forma parte del principio de capacidad económica (*ability to pay principle*), aunque no desarrolla esta idea. A nuestro juicio, posiblemente, el principio de capacidad económica como fundamento de la imposición deba entenderse referido a todos los hechos imposables que tengan una conexión territorial con el Estado, de manera que a la hora de establecer tal conexión territorial (y, por tanto, la jurisdicción fiscal del Estado) habría que considerar los vínculos de naturaleza económica y jurídico-política entre el Estado (y su territorio) y el hecho imponible (ya considerando su elemento objetivo o el subjetivo); y en tal sentido, el principio del beneficio vendría a constituir un principio que informaría la determinación de tal conexión territorial por parte del legislador. Con todo, no puede perderse de vista que la concreta determinación de la jurisdicción fiscal (esto es qué hechos imposables transfronterizos se gravan y por quién) que hacen los legisladores nacionales, ya a nivel unilateral o en los CDIs, en relación con la imposición sobre la renta de los residentes y los no residentes, además de requerir tal justificación o vínculo territorial, resulta significativamente afectada por consideraciones de naturaleza económica (eficiencia y neutralidad), política (*internation-equity*) y en menor medida de carácter tributario (igualdad y justicia tributaria). Sobre estas cuestiones, véase: MARTHA, R.S., *Jurisdiction to Tax International Income*, Kluwer, Deventer, 1989, pp. 19-21; GRAETZ, M. J., O'HEAR, J., «The Original Intent of US International Taxation», *Duke Law Journal*, vol. 46, 1997, pp. 1092 y ss.; EASSON, A., «Fiscal Derogation and the Inter-Nation Allocation of Jurisdiction», *EC Tax Review*, núm. 5, 1996, pp. 112 y ss.; VOGEL, K., «Worldwide vs. Source Taxation- A Review and Re-evaluation of Arguments (Part I, II y III)», *Intertax*, núm. 8-11, 1988, pp. 216 y ss.; y KAUFMAN, N., «Fairness and the Taxation of International Income», *Law and Policy in International Business*, vol. 29, 1998, pp. 145 y ss.

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» (FJ 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» (o modelización) 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 (22).

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 (23). 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 (los APAs), los procedimientos amistoso y arbitral (v.gr., el del Convenio 90/436/CEE y el artículo 25.5 del Modelo de Convenio OCDE 2008-2010). De hecho, resulta curioso que, por ejemplo, en España este tipo de mecanismos se hayan introducido en nuestro ordenamiento a través del Derecho tributario internacional y no a través de 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 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 (24). En cierto modo podría llegar a mantenerse que asistimos al inicio de un proceso de «estandarización normativo» y «modelización de la fiscalidad internacional» 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

(22) BENTLEY, D., «International Constraints on national tax policy», *Tax Notes International*, vol. 30, núm. 11, 2003.

(23) GUTTENTAG, J., *op. cit.*, pp. 546 y ss.

(24) RUIZ ALMENDRAL, V., «Tax Avoidance and the ECJ: What is at Stake for European GAARs?», *Intertax*, núm. 12, 2005.

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 proceso de modelización y 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 CDI, ha conducido a la adopción por los legisladores nacionales de los principios y cláusulas contenidas en el mismo y, a la expansión del modelo de sistema impositivo subyacente (la «modelización» del sistema tributario). 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 (25). 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.

2. 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

(25) GUTTENTAG, J., *op. cit.*, pp. 546 y ss.

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 (26).

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 (27).

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*» (28).

(26) BENTLEY, D., «International Constraints on National Tax Policy», *Tax Notes International*, vol. 30, núm. 11, 2003.

(27) PIRES, M., «Quo Vadis International Tax Law?», *Intertax*, núm. 12, 2001.

(28) En este sentido, el profesor Vanistendael ha mantenido que el principio de justicia tributaria está evolucionando de manera que ha perdido peso la igualdad tributaria en términos horizontales a favor de una mayor equidad en términos de control sobre la efectividad de la imposición sobre la renta y el patrimonio; ello requiere que todo tipo de contribuyentes, con independencia de su capacidad para deslocalizar renta o patrimonio o servirse de artificios jurídicos, resulte efectivamente gravado por su renta y patrimonio global (VANISTENDAEL, F., «Is Fiscal Justice Progressing?» *BIFD*, vol. 64, n.º 10, 2010).

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 «uniformar» 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 «uniformación» de las potestades de acceso a la información bancaria a efectos fiscales (29). 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 (Directivas 77/799/CEE y 2011/16/UE) (30) como en el propio Modelo de Convenio de la OCDE de 2005-2010 adoptándose una cláusula específica en tal sentido (apartado 4.º del artículo 26 MC OCDE 2005-2010).

3. 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 (31). 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*).

(29) Véanse los informes de la OCDE, *Access to Bank Information for tax purposes*, 2000 y 2003, así como el Progress Report 2009 del OECD Global Tax Forum, *Assessment on Tax Cooperation 2009: Towards a Level Playing Field*.

(30) Véase CALDERÓN, J. M., «Hacia un nueva era de cooperación fiscal europea», *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 343, 2011, pp. 49 y ss.

(31) STITT, I., «International Tax: Avoiding Parochialism», *British Tax Review*, 2001.

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) (32).

Las normas «duras/hardlaw» (TFUE, 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 la UE también constituyen «nuevas fuentes» del Derecho Tributario que presentan rasgos propios que las diferencian de las fuentes tradicionales. Muy en particular debe enfatizarse el impacto que ha tenido y tiene la jurisprudencia del TJUE, 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 (33), 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 TJUE 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 (34). Por otro lado, también debe señalarse cómo el método y forma de razonar que emplea el TJUE cuando examina la compatibilidad con el Derecho de la UE 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 (35). Tal acercamiento ha sido objeto de diversas críticas por parte de la doctrina, toda vez que algunas de estas decisiones del TJUE han removido los cimientos de los sistemas tributarios de los Estados miembros (36).

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 delega-

(32) LUJA, R., «WTO Agreements vs. the EC Fiscal Aid Regime: Impact on Direct Taxation», *Intertax*, vol. 27, núm. 6-7, 1999; LANG, M., (ed), *WTO and Taxation*, Kluwer, Deventer, 2005; y FISCHER-ZENIN, J., «GATT versus Tax Treaties? The Basic Conflict Between International Taxation Methods and the Rules and Concepts of the GATT» (I y II), *Intertax*, 1989.

(33) VANISTENDAEL, F., «Tax Revolution in Europe: the Impact of Non-Discrimination», *European Taxation*, vol. 40, núm. 1-2, 2000.

(34) MARTÍN JIMENEZ, A., *Towards Corporate Tax Harmonization in the EU*, Kluwer, Boston, 1999.

(35) MARTÍN JIMENEZ, A., y CALDERÓN CARRERO, J. M., *Imposición Directa y No Discriminación Comunitaria*, Edersa, Madrid, 2000.

(36) VEERMEND, J., «The Court of Justice of the EC and Direct taxes. Est-ce que la justice est de ce monde?», *EC Tax Review*, núm. 2/1996; WILLIAMS, D., «Asscher: the European Court of Justice and the Power to Destroy», *EC Tax Review*, núm. 1/1997; y 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.

da) 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 (37). En el ámbito de la UE, no obstante, el empleo de los instrumentos de *soft-law* presenta perfiles propios y problemas específicos (38).

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» (39).

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*) (40). 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 meca-

(37) HAMMER, J., y OWENS, J., «Promoting Tax Competition», *Tax Notes International*, vol. 22, núm. 11, 2001.

(38) MARTÍN JIMENEZ, A., *Towards Corporate Tax Harmonization in the EU*, Kluwer, Boston, 1999.

(39) SHELTON, D., *Commitment and Compliance: the Role of Non-Binding Norms in the International Legal System*, Oxford University Press, Oxford, 2000; ROSE, R., y PAGE, E., *Lawmaking through the Backdoor*, European Policy Forum, London, 2001; y RAMALLO, J. J., Prólogo a la obra de CALDERÓN, J. M., *Precios de transferencia e impuesto sobre sociedades*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2004.

(40) ROSE, R., y PAGE, E., *op. cit.* pp. 4 y ss.

nismos 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*) (41).

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 (42). 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 (43).

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 (44) 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 (45). En la misma línea se ha posicionado el profesor Ramallo (46), destacando cómo las organizaciones internacionales que producen este *soft-law* son escasamente democráticas y transparentes, de suerte que los Estados y sus Par-

(41) *Ibid.*

(42) *Ibid.*

(43) ZAGARIS, B., «The Assault on Low Tax Jurisdictions: a Call for Balance and Debate», *Tax Management International Journal*, vol. 28, 1999.

(44) MCINTYRE, M., «Options for Greater International Coordination and Cooperation in the Tax Treaty area», *IBFD*, June 2002.

(45) VAN RAAD, K., «Options for Greater International Coordination and Cooperation in the Tax Treaty area», *IBFD*, June 2002.

(46) RAMALLO, J. J., Prólogo a la obra de CALDERÓN, J. M., *op. cit.*, 2004.

lamentos nacionales, donde reside la soberanía nacional y se articulan controles y garantías democráticas, deben adoptar una posición más activa en relación con el contenido y forma de integrar a nivel interno tal *soft-law*.

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 (47). En este sentido, son ilustrativas las palabras del profesor Bentley (48) 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 (49). En la misma línea, el profesor Ramallo llama la atención sobre esta peculiaridad del Derecho Tributario Internacional en lo que se refiere a los principios de política legislativa que inspiran la configuración de sus normas; así, el profesor Ramallo llega a afirmar que en este ámbito de las relaciones fiscales internacionales «Nos encontramos, pues, con unas relaciones privadas que dan lugar a sujetos con poder económico relevante y con unas normas internacionales cuya finalidad es ambigua, pues contienen normas dirigidas, por un lado, a impedir la evasión fiscal de estos sujetos internacionales y, por otro, a favorecer su existencia y máximo desarrollo» (50).

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 (51): «*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 interna-

(47) PIRES, M., *op. cit.*

(48) BENTLEY, D., *op. cit.*

(49) AULT, H., «The Role of the OECD Commentaries in the Interpretation of Tax Treaties», *Intertax*, núm. 4, 1994; y LANG, M., «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.

(50) RAMALLO, J. J., Prólogo a mi obra, *op. cit.* p.15.

(51) HORNER, F., «Do we Need an International Tax Organization?», *Tax Notes International*, vol. 24, núm. 2, 2001.

cional emanados de la misma (52), 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», el *Global Tax Forum on Transparency and Exchange of Information*, o la integración en el Modelo de Convenio OCDE para evitar la doble imposición de las posiciones de los países no miembros de la OCDE.

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 (53) 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 «sobrerregulación» (*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 (54), aunque puede reducir significativamente la autonomía para desarrollar políticas netamente nacionales, 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. 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* (55). A nuestro juicio, esta puede ser

(52) ZAGARIS, B., «The Assault on Low Tax Jurisdictions: a Call for Balance and Debate», *Tax Management International Journal*, vol. 28, 1999.

(53) VOGELAAR, T.W., «The OECD Guidelines: their Philosophy, History, Negotiation, Form, Legal Nature, Follow-up Procedures and Review», en *Legal problems of Codes of Conduct for MNEs*, Kluwer, Deventer, 1980.

(54) ROSE, R., y PAGE, E., *op. cit.*, pp. 5 y ss.

(55) ROSE, R., PAGE, E., *op. cit.*, 2001; VOGELAAR, T.W., *op. cit.*

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.

4. LA TENDENCIA DIRIGIDA A REFORZAR LA COOPERACIÓN 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 puede 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 (56).

La idea de la «coordinación fiscal» parte de una «actualización» de la concepción del Estado dentro de la Comunidad internacional (57). 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 (58). 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 (59).

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 (60). Asimismo, se ha visto en la «coordinación fiscal» la vía para eliminar a escala global fenómenos diferentes como las dobles imposiciones, el denominado «*tax arbitra-*

(56) BENTLEY, D., *op. cit.*

(57) LODIN, S-O., *op. cit.* OWENS, J., «Tax Administration in the Millenium», *Tax Notes International*, vol. 20, núm. 1, 2000; PICCIOTTO, S., «The State as a Legal Fiction», en *Offshore Finance Centres and Tax Havens*, MacMillan, London, 1999; y JEFFERY, R., *The Impact of State Sovereignty on Global Trade and International Taxation*, Kluwer, The Hague, 1999.

(58) JEFFERY, R., *op. cit.*, 1999.

(59) DEL GIUDICE, M., «La cooperación internacional entre las administraciones tributarias en un contexto de globalización», en 32.º Asamblea del CIAT, Brasil, 1998.

(60) Véase informe de la OCDE, *Access to Bank Information for Tax Purposes*, OECD, París, 2000, párrafos 4, 7 y 11; e informe OCDE, *Harmful Tax Competition*, OECD, París, 1998, párrafo 30.

ge», los altos niveles de fraude y evasión fiscal internacional (61), 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 (62). 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 (63) o en torno a la fiscalidad de las operaciones de comercio electrónico (64).

En este contexto de «coordinación fiscal (pilotada o guiada)» es en el que también hay que ubicar las iniciativas frente a la «competencia fiscal perniciosa» emanadas de la OCDE, la ONU y el G-20. A través de esta iniciativa se pretende que los diferentes países puedan exaccionar de forma efectiva sus principales impuestos directos; tal objetivo se consigue cerrando las principales «avenidas» a la evasión y fraude fiscal internacional creadas por la globalización, estableciendo coordinadamente mecanismos preventivos y disuasorios (intercambio de información efectivo) (65). La idea subyacente en este proyecto es reducir las serias distorsiones económicas e importantes problemas de índole fiscal-hacendístico, financiero y de seguridad nacional que se derivan de un mundo globalizado donde habían florecido los nichos que servían de refugio y plataforma para actividades ilícitas como el fraude fiscal o el crimen organizado a gran escala. A través de la progresiva implanta-

(61) OWENS, J., «Curbing Harmful Tax Competition», *Intertax*, núm. 8-9, 1998.

(62) NGOY, M., «International Income-The Last Remaining Tax Issue Triggered by International Business», *Tax Notes International*, vol. 22, núm. 14, 2001; y HAMMER, J., OWENS, J., «Promoting Tax Competition», *Tax Notes International*, vol. 22, núm. 11, 2001.

(63) OWENS, J., «Tax Systems in the New Millennium», en *Liber Amicorum Sven-Olof LODIN*, Kluwer, The Hague, 2001.

(64) VAN RAAD, K., y DOERNBERG, R., «Transcript from the Symposium: Globalization and the Taxation of Foreign Investment», *Tax Notes International*, vol. 21, núm. 12, 2000.

(65) WEINER, J., «The OECD's Forum on Harmful Tax Practices and the New Spirit of International Cooperation», en *2000 World Tax Conference Report*, Canadian Tax Foundation, Toronto, 2000; 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; Malherbe, J., «Harmful Tax Competition and Financial Centres», en *International and Comparative Taxation*, Kluwer, The Hague, 2002, pp. 117-119; y HAMMER, J. y OWENS, J., «Promoting Tax Competition», *Tax Notes International*, vol. 22, núm. 11, 2001.

ción a nivel mundial de los altos estándares de transparencia e intercambio de información se pretende reducir tales avenidas a las actividades ilícitas de todo tipo, de manera que los diferentes países tengan más medios para prevenir, detectar y erradicar tales prácticas y actividades. Posiblemente a través de esta iniciativa la OCDE esté logrando mejorar los niveles de Gobernanza de los Estados y reducir algunas prácticas o actividades ilícitas que generaban serios problemas de diversa índole para los Estados y sus ciudadanos. A este respecto cabría señalar que estamos ante una iniciativa conectada con la protección de ciertos bienes jurídicos globales.

VI. PRINCIPALES CONCLUSIONES: A MODO DE 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 el 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 (CDI, TFUE, OMC/WTO, materiales OCDE y UE, G-20). 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 una 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 la 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 y ONU para eliminar la doble imposición y de asistencia mutua) y los mecanismos de protección del interés fiscal de los Estados (uniformación y 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*), esto es, el establecimiento de unos estándares internacionales de transparencia –umbral mínimo potestades de la Administración tributaria de acceso a información sobre titularidad de entidades (accionistas/beneficiarios últimos, su contabilidad y administradores), así como sobre activos gestionados por entidades financieras, fiducias, fundaciones y *trusts*– e intercambio de información entre Estados.

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 (2000-2011) 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, 2005, 2008 y 2010, 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. El principal impulso político a esta iniciativa de la OCDE lo ha recibido del G-20, tras el acuerdo de 2 de abril de 2009 de implementar a nivel mundial los estándares de transparencia e intercambio de información establecidos por la OCDE.

En este mismo orden de cosas, cabe traer aquí a colación las reflexiones de destacados académicos que han señalado cómo la globalización económica operada a partir de la década de los años 80 ha terminado afectando de forma notable a la configuración de los sistemas tributarios hasta el punto de que los Estados se encuentran limitados por este fenómeno a la hora de establecer su propia política fiscal (66). De hecho, algunos destacados autores como Picciotto (Universidad de Lancaster en Reino Unido) y Avi-Yonah (Universidad de Harvard y actualmente de Michigan), han puesto de relieve cómo el actual contexto de globalización ha traído igualmente consigo una auténtica crisis internacional de la imposición sobre la renta (especialmente de la renta del capital (*money-capital*) o ahorro privado y de la renta de actividades empresariales deslocalizables) que está debilitando la denominada «gobernanza» de los Estados, esto es, su capacidad para mantener y desarrollar el conjunto de servicios públicos y programas sociales que caracterizan al Estado del bienestar (67).

(66) Véase la bibliografía y el trabajo de CAAMAÑO, M., y CALDERÓN, J. M., «Globalización económica y poder tributario: ¿hacia un nuevo Derecho tributario?», *REDF*, núm. 114, 2000, pp. 245 y ss.

(67) En parecidos términos AVI-YONAH, R., «Globalisation, Tax Competition and the Fiscal Crisis of the Welfare State», *Harvard Law Review*, vol. 113, núm. 7, 2000, pp. 1575 y ss. En particular, destaca el profesor Picciotto que durante al menos un siglo, el impuesto sobre la renta ha sido la pieza clave del Estado fiscal moderno y ha permitido un masivo crecimiento del gasto público, especialmente después de que tal impuesto se haya consagrado como un impuesto de masas (*mass tax*) en los países desarrollados capitalistas. Sin embargo, el impuesto sobre la renta ha sido dañado por la pérdida de solidaridad social, con el crecimiento de las desigualdades de renta y la creciente dificultad para gravar la renta del capital. Las oportunidades para la evasión de los impuestos sobre la renta se han incrementado especialmente debido a la liberalización financiera impulsando un explosivo crecimiento de la industria *offshore*, la cual se aprovecha de las debilidades del sistema de coordinación fiscal internacional. La misma tendencia se aprecia en relación con el impuesto sobre sociedades, en relación con las empresas transnacionales. Así, en la medida en que los impuestos sobre la renta constituyen una pieza clave para que los Estados modernos (el Estado fiscal) cumplan sus funciones y puedan ejercer su gobernanza a través de medidas como el desarrollo de servicios públicos, infraestructuras y programas sociales, la erosión de tal impuesto debido, tanto a las dificultades para su efectiva supervisión administrativa y cumplimiento por los contribuyentes, como por la pérdida de legitimidad (que afecta negativamente al cumplimiento voluntario) consecuencia de una creciente percepción de impuesto injusto debido a las grandes posibilidades que tienen algunos contribuyentes de defraudarlo o evitarlo, posee consecuencias de alcance. Por un lado, afecta a los propios Estados de cara a allegar los recursos financieros necesarios para cumplir sus funciones. Por otro lado, afecta a la propia estructura del siste-

En este sentido, el citado profesor Picciotto considera que sólo un radical cambio en el actual sistema de cooperación fiscal internacional permitiría recuperar tal gobernanza reinstaurando la vigencia y efectividad de los impuestos sobre la renta evitando al mismo tiempo la pérdida de legitimidad de tal impuesto (las grandes posibilidades de fraude fiscal internacional traerían consigo una percepción de impuesto injusto) y su progresiva sustitución por un conjunto de exacciones fiscales de carácter indirecto (un cierto retorno al sistema impositivo existente antes de la instauración del Estado moderno). Otros autores, como Keen y Lighthart, consideran que el intercambio de información constituye la «última esperanza» de la imposición sobre la renta, tal y como actualmente la conocemos, así como los cimientos y herramienta básica para articular las principales medidas antiabuso (68).

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.

En gran medida todo este complejo proceso de adaptación de los ordenamientos tributarios a la globalización que está empezando a conformar un germen de Derecho Tributario Global o un sistema tributario internacional en cristalización, se ha ido conformando tomando como norte o eje principios de corte económico relacionados con la eliminación de obstáculos fiscales al comercio y flujos de inversión transfronterizos y en mucha menor medida los principios constitucionales tributarios (igualdad tributaria, justicia fiscal, progresividad, capacidad económica, no confiscatoriedad, etc). El modelo económico de los países OCDE ha instrumentalizado en buena medida el modelo de «fiscalidad internacional» a nivel mundial. De alguna forma, tal modelo económico lleva incorporado la instauración de bienes jurídicos globales como la seguridad jurídica y los principios sobre los que se erige el Estado de Derecho, al constituir piezas clave para el correcto funcionamiento de tal modelo. La globalización también ha traído otros desafíos y problemas de gran alcance como los que afectan a la Gobernanza de los Estados (la capacidad de mantener su modelo económico y social, o simplemente al mantenimiento de unos niveles de seguridad nacional). Y en este contexto cabe identificar medidas de alcance, como el proyecto OCDE de competencia fiscal perniciososa, que, a pesar de que sus verdaderos objetivos no resultan del todo nítidos, posiblemente persiga en cierta medida mejorar la Gobernanza de los Estados y reducir algunas prácticas o actividades ilícitas que generaban serios problemas de diversa índole para los Estados y sus ciudadanos. A este respecto cabría señalar que estamos ante una iniciativa conectada con la protección de ciertos bienes jurídicos globales.

ma tributario y la justicia del mismo, de suerte que de continuar tal crisis del impuesto sobre la renta no cabe descartar su paulatina sustitución por exacciones fiscales menores (v.gr, tasas) que generalmente tendrán efectos regresivos y no colaboran a la redistribución de renta y la realización de la igualdad material; véase PICCIOTTO, S., I, «The International Crisis of Income Taxation: Combating Tax Havens, Capital Flight and Corruption», *University of Lancaster*, 2007.

(68) KEEN, M., y LIGHART, J., *op. cit.*, 2004, p.3. A su vez, estos autores recomiendan que los Estados hagan pública la información sobre la efectiva aplicación de los mecanismos de cooperación fiscal internacional, como hacen países como España, Suecia o Países Bajos, en la medida en que ello contribuiría a darle credibilidad al mecanismo frente a los contribuyentes, *Ibid.*, p.16.

