

## ASPECTOS DEL DERECHO TRIBUTARIO INTERNACIONAL

Javier PÉREZ ARRAIZ<sup>1</sup>

### SUMARIO

I. *Introducción*. II. *El Derecho Internacional Tributario*. III. *Conclusiones*.  
IV. *Fuentes de información*.

### I. INTRODUCCIÓN

En la determinación de la rentabilidad de una inversión, además de las diferencias de tributación sobre los rendimientos obtenidos (siempre que éstas se encuentren dentro de lo razonable), existe un gran número de factores que pueden estimular o desestimular la inversión extranjera, como: la estabilidad política, facilidades financieras, costes de personal, infraestructura, facilidad para disponer de las ganancias, entre otros<sup>2</sup>. En todo caso, en la esfera internacional, uno de los elementos que distorsiona los sistemas económicos es el movimiento de capitales guiado por las diferencias fiscales existentes<sup>3</sup>.

Las condiciones fiscales no suelen ser por antonomasia suficientes para determinar la inversión<sup>4</sup>, toda vez que no se puede pasar por alto que, problemas como el de la doble imposición sobre una misma renta, puedan disuadir a aquéllos que estarían dispuestos a soportar los obstáculos de carácter no tributario<sup>5</sup>.

Una de las características del comercio en la actualidad es su alto grado de internacionalización, no solo por el número de distintos ordenamientos que se ven involucrados, sino por las dimensiones que han adquirido los movimientos de capital y de actividades tanto empresariales como profesionales, todo ello hace necesario que se superen los esquemas nacionales, y ha obligado a los países a adoptar una serie de medidas encaminadas tanto a promover estos intercambios como a establecer medidas que garanticen la neutralidad de los ordenamientos tributarios sobre los mismos; como posibles soluciones se ha barajado la adopción de un sistema fiscal uniforme para todos los países que se

---

<sup>1</sup> Universidad del País Vasco.

<sup>2</sup> Otero Castillo, J., *Fiscalidad internacional española*, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1973, p. 11.

<sup>3</sup> Véase Izquierdo Llanes, G., "Los principios internacionales de la tributación del capital y la localización del capital", *Palau 14*, núm. 29, 1997, p. 130.

<sup>4</sup> Peña Álvarez, F., "Principios de la imposición en una economía abierta", *Manual de Fiscalidad Internacional*, Madrid, IEF, 2007, pp. 60 y 61.

<sup>5</sup> Velasco González, J., *Doble imposición internacional*, Madrid, IEF, 1972, p. 671.

ven afectados por los movimientos arriba señalados<sup>6</sup>, o bien, establecer un sistema que, posibilitando a los países involucrados actuar con libertad en la configuración de los sistemas tributarios internos, minimicen las posibles interferencias de éstos en la eficiencia y equidad en el plano internacional<sup>7</sup>.

La doble imposición internacional constituye un problema que difícilmente se puede resolver si se parte de principios tributarios nacionales, ya que estos son heterogéneos entre los países que componen la comunidad internacional, y no resuelven los problemas en los que se ven involucrados varios países en la generación de este fenómeno, por ello, se hace necesario superar los esquemas nacionales y elaborar principios “universales” que puedan dar respuesta a un fenómeno tributario como es la doble imposición internacional<sup>8</sup>.

En el ámbito fiscal, a los Estados les cuesta renunciar a parte de su soberanía, de tal forma que resultará difícil que éstos consientan (a través de un acuerdo internacional) la modificación de sus normas impositivas, de ahí, que en los convenios para evitar la doble imposición (CDIs), se establezcan normas de conflicto, en lugar de recurrir al método de las leyes uniformes<sup>9</sup>.

Para algunos autores, la principal razón de los CDIs se encuentra en el reparto de soberanía tributaria entre los Estados firmantes<sup>10</sup>; para otros, sin embargo, tienen el objetivo de eliminar los efectos perversos que se originan en las relaciones jurídico-tributarias de los extranjeros con el Estado en el que deben tributar<sup>11</sup>.

Por otra parte, y relacionado también con el grado de internalización, hay que tener en cuenta que las posibilidades de evasión y fraude son mayores cuando parte de los actos o negocios jurídicos se realizan en el extranjero, donde las labores de investigación

---

<sup>6</sup> En el ámbito internacional se establecen normas uniformes o normas de conflicto de leyes, ahora bien, las normas de conflicto implican la determinación, en cada caso, de la legislación aplicable, mientras que en materia fiscal lo que indican es la soberanía fiscal a la que queda sometida una persona, un bien o una renta.

<sup>7</sup> Rubio Guerrero, J.J., “Los principios básicos de la fiscalidad internacional y la doble imposición internacional”, *Manual de Fiscalidad Internacional*, Madrid, IEF, 2007, p. 78.

<sup>8</sup> Véase Calderón Carrero, J.M., “La doble imposición internacional y los métodos para su eliminación”, *Fiscalidad internacional*, Madrid, Centro de Estudios Financieros, 2007, p. 325.

<sup>9</sup> Borrás, A., *La doble imposición: Problemas jurídico-internacionales*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1974, p. 86. Sobre la pérdida de la soberanía de los Estados como consecuencias de la globalización, véase Pinheiro, Jurandi Borges, *Direito Tributário e Globalização. Ensaio crítico sobre preços de transferência*, Rio de Janeiro, Renovar, 2001, pp. 40 y ss.

<sup>10</sup> ° Peláez Marques, M., *Convenio para evitar la doble imposición internacional entre España y Argentina*, Madrid-Barcelona, Marcial Pons, 2004, p. 8.

<sup>11</sup> Collado Yurrita, M.A., y Paton García, G., “Fuentes del Derecho Tributario Internacional”, *Estudios sobre fiscalidad internacional y comunitaria*, Madrid, Colex, 2005, p. 18.

y comprobación de los elementos con trascendencia tributaria se ven dificultadas para la Administración nacional por el hecho de tener limitadas sus competencias a dicho territorio. Por todo ello, a la hora de tratar el tema de la doble imposición, no se han olvidado los delitos de evasión y fraude tributario en el ámbito internacional, estableciéndose mecanismos en los convenios para evitar la doble imposición (CDIs) que permitan la lucha contra este tipo de conductas<sup>12</sup>.

## II. EL DERECHO INTERNACIONAL TRIBUTARIO

En el terreno terminológico, se han planteado controversias cuando las normas tributarias regulan relaciones jurídicas de otras disciplinas como: Derecho procesal, Derecho administrativo, el Derecho penal y por supuesto el Derecho internacional, así para referirse al conjunto de normas tributarias que se aplican en materia internacional se han empleado distintas denominaciones como Derecho Fiscal Internacional, Derecho Internacional Tributario, etc.<sup>13</sup>. En concreto, por el tema que nos ocupa, cuando las normas internacionales proceden de más de un poder legislativo nacional (normas bilaterales o multilaterales) se ha utilizado la expresión Derecho Internacional Fiscal o Derecho Internacional Tributario; y cuando las normas se dictan por un solo poder legislativo nacional (normas unilaterales) se ha utilizado la expresión Derecho Fiscal Internacional o Derecho Tributario Internacional<sup>14</sup>.

Ahora bien, a pesar de que en estricto sentido, únicamente podrían ser normas de Derecho internacional aquellas que tengan origen internacional, y no las que, teniendo por objeto la comunidad internacional, sean de origen nacional, algunos autores lo han distinguido de Derecho Internacional Tributario (DIT) en sentido amplio, referente tanto a las normas de origen internacional como a las nacionales que constituyen normas de conflicto y en sentido estricto, referente a las normas de conflicto de origen internacional<sup>15</sup>.

Se ha afirmado que, en el Derecho Internacional Tributario, no existen normas que limiten la soberanía del Estado, quien asume funciones internacionales y en esa tesitura no hay un órgano que desempeñe dichas funciones. De esta forma, el legislador nacional establece los casos de sumisión a su ordenamiento jurídico-tributario. Es una manifestación de la soberanía que se ha denominado soberanía fiscal, y que consiste en la posibili-

<sup>12</sup> Véase Buhler, O., *Principios de Derecho Internacional Tributario*, trad. de Fernando Cervera Torrejón, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1968, p. 226.

<sup>13</sup> Véase Valdes Costa, R., "Presentación a la obra de Otero Castelló", J., *Fiscalidad internacional española*, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1973, p. XI.

<sup>14</sup> Otero Castello, J., *Fiscalidad internacional española*, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1973, p. 5.

<sup>15</sup> Buhler, O., *Principios de Derecho Internacional Tributario*, *op. cit.*, p. 5.

dad de establecer un sistema impositivo que tenga una autonomía técnica respecto de los sistemas impositivos que puedan concurrir con él. Citando a Borrás, el principio de soberanía en ámbito del DIT tiene una serie de consecuencias: a) el derecho exclusivo de cada Estado a ejercer dentro de su territorio su poder tributario; b) la no procedencia de ejercer el poder tributario fuera del territorio del Estado no implica que no se puedan tener en consideración, a los efectos de gravar en un país, los presupuestos de hecho realizados en otro<sup>16</sup>.

Desde hace tiempo se reclamaba con cierta impaciencia la elaboración de una doctrina en el ámbito del Derecho Internacional Tributario. En concreto, en una resolución de la Cámara Internacional de Comercio de 1961 se señaló que *"The world cannot await the slow evolution of fiscal doctrine"* y es que el Derecho Internacional Tributario, como rama del Derecho internacional, ha sido "gustosamente desatendida" debido a sus peculiares dificultades<sup>17</sup>.

El Derecho Internacional Tributario es una disciplina que se encuentra entre el Derecho Internacional y el Derecho Tributario<sup>18</sup>. La elaboración de un Derecho Internacional Tributario resultaría difícil, ya que es una rama influenciada por los acontecimientos de cada momento, y ello hace prácticamente imposible dar fijeza a unos principios que se ven afectados por una realidad que está variando continuamente. Hay que tener en cuenta que el DIT se ve afectado por los mismos factores que fuerzan los cambios de la economía mundial<sup>19</sup>.

La principal base del Derecho Internacional Tributario está constituida por el conjunto de convenios para evitar la doble imposición, siendo, una fuente de Derecho internacional. Ahora bien, estas fuentes no serían inteligibles sin el conocimiento de la normativa interna sobre la delimitación "ad extra" del poder tributario, de ahí la duplicidad básica de las fuentes de Derecho Internacional Tributario<sup>20</sup>.

La distinción entre normas internas e internacionales en el DIT tiene como supuesto la concepción dualista que, en la práctica resulta indispensable, en este sentido, es preciso hacer referencia tanto a las fuentes del Derecho Internacional en relación al Derecho Tributario; como a la legislación y jurisprudencia internas, incluidas las disposiciones de cada país para evitar la doble imposición internacional.

---

<sup>16</sup> Véase Borrás, A., *La doble imposición: Problemas jurídico-internacionales*, op. cit., pp. 19 y 20.

<sup>17</sup> Buhler, O., *Principios de Derecho Internacional Tributario*, op. cit., pp. XIII y XIV.

<sup>18</sup> Díez De Velasco, M., "Prólogo a la obra de Borrás, A.," *La doble imposición: Problemas jurídico-internacionales*, op. cit., p. 10.

<sup>19</sup> Buhler, O., *Principios de Derecho Internacional Tributario*, op. cit., p. 359.

<sup>20</sup> *Ibidem*, pp. 3 y 4.

Existen distintas fuentes dentro del ámbito del Derecho Internacional Tributario, se destacan las siguientes<sup>21</sup>: los tratados internacionales colectivos, que en el ámbito tributario desempeñan un papel secundario y los tratados bilaterales, que son la fuente más importante del Derecho Internacional Tributario, y que tratan en especial sobre la doble imposición internacional. En este terreno ha sido de gran importancia la labor realizada con base en el Modelo de Convenio de la OCDE (MC OCDE)<sup>22</sup>, que se ha plasmado en un gran número de convenios firmados entre distintos Estados para evitar la doble imposición (CDIs)<sup>23</sup>. Es conveniente señalar que, los CDIs, a pesar de que se negocien entre dos Estados, recogen una serie de cláusulas conforme a los modelos de convenio elaborados por Organizaciones Internacionales, cabe destacar que este dato no priva al CDI del carácter de convenio bilateral entre Estados<sup>24</sup>.

No cabe duda que existen dificultades a la hora de construir una legislación universal en materia de doble imposición internacional, sin embargo a través de los CDIs, y en concreto a través de los que han sido firmados siguiendo el MC OCDE, se está alcanzando un alto grado de uniformidad en cuanto a los puntos de conexión entre los distintos países<sup>25</sup>.

La tendencia actual en el Derecho Internacional Tributario es la de limitar el carácter absoluto de la soberanía, ya que las vinculaciones surgidas de los tratados colectivos y la pertenencia a organizaciones internacionales, entre otros, lleva consigo la sumisión a decisiones tomadas mayormente, ahora bien, por lo que respecta a la limitación de la soberanía fiscal parece que va a resultar difícil renunciar a la misma con base en una idea supranacional, y ello por los siguientes motivos<sup>26</sup>:

a) En primer lugar, hay que destacar que los recursos que obtiene la Hacienda de un país, repercuten en sus resortes vitales. No hay más que tener en cuenta que la regulación de los ingresos y gastos de un país siempre se ha visto envuelta de discusiones y polémicas; y que cualquier asunción de una obligación que supusiera una limitación a la soberanía financiera ha estado rodeada de unas exigencias muy estrictas, por todo ello, lo habitual ha sido la firma de tratados bilaterales, más que de tratados colectivos.

b) Por otra parte, en relación a las fuentes de ingresos de un Estado, no existe la misma sensibilidad a la hora de aceptar vinculaciones exteriores, toda vez que, con

---

<sup>21</sup> *Ibidem*, pp. 49 y ss.

<sup>22</sup> Véase Borrás, A.: *La doble imposición: Problemas jurídico-internacionales*, op. cit., pp. 131 y ss.

<sup>23</sup> Véase Montoya López, Ma., "Los convenios para evitar la doble imposición internacional", *Estudios sobre Fiscalidad Internacional y Comunitaria*, Madrid, Colex, 2005, p. 44.

<sup>24</sup> Amaral, Antonio Carlos Rodrigues do, *Comentários ao Código Tributário Nacional* (Artículos 98 a 100), São Paulo, Saraiva, 2002, vol. 2, p. 41.

<sup>25</sup> Borrás, A., *La doble imposición: Problemas jurídico-internacionales*, op. cit., p. 86.

<sup>26</sup> Buhler, O., *Principios de Derecho Internacional Tributario*, op. cit., pp. 174 y 175.

dificultad se plantean problemas en cuanto a la unificación de criterios en la imposición indirecta, respecto a la imposición directa no es pensable una unificación que suponga una recaudación común, sino que la posible armonización de los impuestos directos se sitúa en último lugar.

El principio de soberanía fiscal en el ámbito de un CDIs lleva a admitir la interpretación de que la vinculación de un Estado firmante no va más allá de lo que resulta de un CDI, y sobre los extremos no resueltos por dicho convenio, debe primar la libertad de disposición de los Estados firmantes<sup>27</sup>, a pesar de todo ello, la globalización a nivel internacional exige el establecimiento de unos principios impositivos a nivel internacional.

Los problemas que se plantean en el ámbito de la fiscalidad internacional deberían resolverse teniendo en cuenta las coordenadas que se recogen en los CDIs, buscando una coordinación entre los distintos sistemas fiscales<sup>28</sup>.

### **III. CONCLUSIONES**

El aumento de las relaciones económicas, y comerciales en general, entre residentes de distintos países, sometidos a ordenamientos jurídicos distintos, parece que hace necesario superar los esquemas tributarios nacionales, y adoptar una serie de medidas de forma global, encaminadas tanto a promover estos intercambios, como a establecer medidas que garanticen la neutralidad de los ordenamientos tributarios sobre los mismos.

El Derecho Internacional Tributario está llamado a jugar un gran papel en el ámbito de la lucha contra la doble imposición internacional, como en la lucha contra el fraude. Ahora bien, la eficacia de este Derecho Internacional Tributario pasa por una relectura de la soberanía fiscal de los Estados y por una voluntad "global" encaminada a eliminar los problemas tributarios que pueden surgir de las relaciones comerciales en el ámbito internacional.

---

<sup>27</sup> *Ibidem*, p. 180.

<sup>28</sup> Collado Yurrita, M.A., y Paton Garcia, G., "Fuentes del Derecho Tributario Internacional", *op. cit.*, p. 23.

#### IV. FUENTES DE CONSULTA

- AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do, *Comentários ao Código Tributário Nacional* (Arts. 98 a 100), São Paulo, Saraiva, 2002, vol. 2.
- BORRAS, A., *La doble imposición: Problemas jurídico-internacionales*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1974.
- BUHLER, O., *Principios de Derecho Internacional Tributario*, trad. de Fernando Cervera Torrejón, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1968.
- CALDERÓN CARRERO, J.M., "La doble imposición internacional y los métodos para su eliminación"; *Fiscalidad internacional*, Madrid, Centro de Estudios Financieros, 2007.
- COLLADO YURRITA, M.A., y PATON GARCIA, G., "Fuentes del Derecho Tributario Internacional"; *Estudios sobre Fiscalidad Internacional y Comunitaria*, Colex, Madrid, 2005.
- DIEZ DE VELASCO, M., "Prólogo a la obra de Borrás, A.," *La doble imposición: Problemas jurídico-internacionales*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1974.
- IZQUIERDO LLANES, G., "Los principios internacionales de la tributación del capital y la localización del capital"; *Palau 14*, núm. 29, 1997.
- MONTOYA LÓPEZ, Ma., "Los convenios para evitar la doble imposición internacional"; *Estudios sobre Fiscalidad Internacional y Comunitaria*, Madrid, Colex, 2005.
- OTERO CASTELLO, J., *Fiscalidad internacional española*, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1973.
- PEÑA ÁLVAREZ, F., "Principios de la imposición en una economía abierta"; *Manual de Fiscalidad Internacional*, Madrid, IEF, 2007.
- PELÁEZ MARQUES, M., *Convenio para evitar la doble imposición internacional entre España y Argentina*, Madrid-Barcelona, Marcial Pons, 2004.
- PINHEIRO, Jurandi Borges, *Direito Tributário e Globalização. Ensaio crítico sobre preços de transferência*, Rio de Janeiro, Renovar, 2001.
- VALDÉS COSTA, R., "Presentación a la obra de Otero Castelló"; J., *Fiscalidad internacional española*, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1973.
- VELASCO GONZÁLEZ, J., *Doble imposición internacional*, Madrid, IEF, 1972.
- RUBIO GUERRERO, J.J., "Los principios básicos de la fiscalidad internacional y la doble imposición internacional"; *Manual de Fiscalidad Internacional*, Madrid, IEF, 2007.