

LA ACTUAL SOBERANÍA IMPOSITIVA INTERNACIONAL

Carlos María López Espadafor



COMARES

CARLOS MARÍA LÓPEZ ESPADAFOR

LA ACTUAL SOBERANÍA
IMPOSITIVA INTERNACIONAL

Granada, 2025

BIBLIOTECA COMARES DE CIENCIA JURÍDICA

Acción 1b del Plan Operativo de Apoyo a la Investigación de la Universidad de Jaén

© Carlos María López Espadafor

© Editorial Comares, 2025

Polígono Juncaril

C/ Baza, parcela 208

18220 Albolote (Granada)

Tlf.: 958 465 382

www.comares.com • E-mail: libreriacomares@comares.com

facebook.com/comares • twitter.com/comareseditor • instagram.com/editorialcomares

ISBN: 978-84-1369-884-7 • Depósito legal: Gr. 4/2025

FOTOCOMPOSICIÓN, IMPRESIÓN Y ENCUADERNACIÓN: COMARES

Al Torcal de Arbuniel

«Vosotros preguntad siempre, sin que os detenga
ni siquiera el aparente absurdo de vuestras interrogaciones»

Antonio Machado¹

¹ *Juan de Mairena, sentencias, donaires, apuntes y recuerdos de un profesor apócrifo (1936)*, Edición de J.M. Valverde, segunda edición, Clásicos Castalia, Madrid, 1971, p. 233.

SUMARIO

I. LA SOBERANÍA COMO OBJETO DE ESTUDIO EN LA FISCALIDAD INTERNACIONAL.....	13
II. VISIÓN ACTUAL DE LAS RAMAS DE LA FISCALIDAD INTERNACIONAL. .	17
III. NORMATIVAS DE DISTINTO ORIGEN DENTRO DE LA FISCALIDAD INTERNACIONAL.....	21
IV. CONCRECIÓN DE LA SOBERANÍA IMPOSITIVA INTERNACIONAL. .	31
V. PRESUPUESTO DE LA SOBERANÍA COMO ELEMENTO ESENCIAL DEL ESTADO: DE SUS ORÍGENES A SU PROYECCIÓN ACTUAL.....	37
VI. LAS TEORÍAS QUE HAN CONECTADO EL PODER TRIBUTARIO DEL ESTADO CON LA IDEA DE SOBERANÍA. LA DESVINCULACIÓN DEL PODER TRIBUTARIO DEL ESTADO DE LA IDEA DE SOBERANÍA EN EL PLANO INTERNO Y LA IDEA DE SOBERANÍA ANTE EL FENÓMENO TRIBUTARIO INTERNACIONAL.	45
VII. LÍMITES AL PODER SOBERANO DEL ESTADO SOBRE SU PROPIO TERRITORIO	53
VIII. LA EXTRATERRITORIALIDAD	57
IX. LA INEFICACIA DEL PODER TRIBUTARIO DEL ESTADO FUERA DEL TERRITORIO BAJO SU SOBERANÍA	61

X.	DISCUSIÓN SOBRE LA EXISTENCIA O NO DE UN PRINCIPIO DE DERECHO INTERNACIONAL GENERAL RELATIVO A LA COOPERACIÓN INTERNACIONAL EN LA APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS	71
XI.	EL PROTAGONISMO DEL CONCEPTO DE DOBLE IMPOSICIÓN ANTE LA SOBERANÍA IMPOSITIVA INTERNACIONAL	77
XII.	SÍNTESIS DE LA DIVERSIDAD DE CUESTIONES EN LAS QUE HA DESEMBOCADO EL DESARROLLO DE LA SOBERANÍA IMPOSITIVA INTERNACIONAL.....	83
XIII.	CONCLUSIONES	97
XIV.	BIBLIOGRAFÍA	99

I

LA SOBERANÍA COMO OBJETO DE ESTUDIO EN LA FISCALIDAD INTERNACIONAL

Ante un contexto fiscal internacional actual, donde siguen existiendo las jurisdicciones no cooperativas, antiguamente denominadas paraísos fiscales, donde aspectos esenciales de la imposición directa no han conseguido ser objeto de armonización fiscal en la Unión Europea, con excesivas diferencias entre los distintos Estados miembros y donde los Estados en vías de desarrollo en las relaciones fiscales internacionales se ven, en la mayoría de los casos, empujados por la globalización a usar los mismos esquemas fiscales de la OCDE diseñados para Estados desarrollados, sin tener gran aceptación en la práctica los modelos previstos por otros organismos para afrontar tales disparidades entre Estados, resulta especialmente oportuno revisar el alcance, valor y funcionalidad actual de la soberanía internacional en materia de impuestos.

En este primer capítulo, a modo de indicaciones preliminares, intentaremos que quede claro el objeto de análisis del estudio recogido en esta monografía, así como los presupuestos de los que parte, si bien es cierto, como señalaba SAINZ DE BUJANDA, que «los libros de ciencia se definen por sí mismos, por su propio contenido y por las ideas que los nutren, lo que determina que sean con frecuencia superfluas las explicaciones preliminares que sobre tales extremos suelen ofrecer los autores»¹.

¹ *Sistema de Derecho Financiero*, I, Introducción, Volumen primero, *Actividad financiera, Ciencia financiera y Derecho financiero*, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1977, p. XI.

Pero este mismo autor, siguiendo con su reflexión sobre la mayor o menor oportunidad de las explicaciones preliminares, exponiendo otras razones a tomar en consideración al efecto, señala líneas más adelante que «una enunciación precisa de propósitos, un acotamiento certero de la materia investigada y, cuando ello resulte pertinente, una referencia a los materiales de que se haya dispuesto para elaborar la obra, pueden orientar mucho a quienes se dispongan a estudiarla, poniéndoles, además, a salvo de posibles desengaños»².

Pues bien, si buscamos los conceptos esenciales dentro de la fiscalidad internacional y, en concreto, si buscamos los conceptos sobre los que se debe construir dogmáticamente la fiscalidad internacional, uno de los principales sería el de soberanía, ya queramos llamarla soberanía tributaria internacional o soberanía fiscal internacional, como en ocasiones se hace. De todos modos, la principal problemática se da en materia de impuestos, por lo que lo más preciso y ajustado a la realidad sería denominarla soberanía impositiva internacional.

Frente a la pérdida de protagonismo del concepto de soberanía en el plano interno, conserva su importancia tal concepto en el plano internacional de esta disciplina, sin perjuicio de las limitaciones que haya podido sufrir. Por tanto, en esta obra se analiza el valor internacional actual de tal elemento dentro del Derecho Financiero y Tributario, tras una importante evolución de la fiscalidad internacional en las últimas décadas.

Pero si ya de por sí tal concepto no se mueve en la doctrina internacional dentro de unos parámetros lo suficientemente pacíficos y acotados, a ello habría que sumar ciertas carencias en las bases conceptuales sobre las que se mueve nuestra doctrina tributaria, desdibujando los límites dogmáticos al efecto, que es necesario replantear.

Probablemente en la doctrina española no haya existido, durante mucho tiempo, una forma de abordar la fiscalidad internacional o

² *Sistema de Derecho Financiero*, cit., p. XI.

comunitaria similar a la que se ha dado en otros Estados. Desde que en el año 1968 se publicase en nuestro país la traducción de los *Principios de Derecho Internacional Tributario* de BÜHLER³ son muy pocos los trabajos de visión general y constructiva que se han publicado en materia de fiscalidad internacional y comunitaria. Podemos destacar positivamente en nuestra doctrina en tal sentido la monografía de FALCÓN Y TELLA titulada *Introducción al Derecho Financiero y Tributario de las Comunidades Europeas*⁴, aunque ceñida a este ámbito. Anterior y con una visión más general podemos destacar en la Universidad española *Un esquema de Derecho Internacional Financiero*⁵ de SAINZ DE BUJANDA. De todos modos, las aportaciones doctrinales sobre la fiscalidad internacional y comunitaria no se han realizado esencialmente en el sentido de la construcción de la disciplina general de ésta, sino principalmente como acumulación de capítulos de distinta orientación en obras colectivas o como mera acumulación de estudios aislados, publicados como monografías o como artículos en revistas de Derecho Financiero y Tributario, sobre temas particulares de la dimensión internacional del tributo.

Pues bien, la construcción de la disciplina normativa de la perspectiva internacional del tributo debe tener unos parámetros normativos claros y generales que le sirvan de base, dada la dimensión que exige la importancia creciente del fenómeno tributario internacional. Además, en los planes de estudio del Grado en Derecho de muchas Universidades, la perspectiva internacional del tributo vino dando origen a asignaturas optativas específicas centradas sobre dicho fenómeno, bajo posibles diferentes denominaciones que pueden ir desde la de «Fiscalidad internacional y comunitaria» a la de «Derecho Financiero y Tributario Internacional y Comunitario». De ahí una exigencia adicional de rigor y contemplación general de la referida disciplina.

³ Traducción de CERVERA TORREJÓN, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1968.

⁴ Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense – Editorial Civitas, Madrid, 1988.

⁵ Servicio de Publicaciones de la Universidad de Granada, 1983.

Sólo unos parámetros claros, completos y exhaustivos desde una visión general del fenómeno financiero y tributario internacional pueden permitir un crecimiento ordenado de la disciplina internacional del Derecho Financiero, de forma que se abarquen todos los posibles extremos de referencia, que agoten las posibles lagunas de desatención olvidadas muchas veces por la doctrina, simplemente porque no se tratase de las cuestiones más prácticas y habituales.

En la contemplación internacional del Derecho Financiero podemos también distinguir una perspectiva tributaria y otra no tributaria. Pensemos, por ejemplo, en la disciplina presupuestaria de las organizaciones internacionales, especialmente de la Unión Europea. Obviamente, al igual que sucede en el plano interno, también en el plano internacional la demanda de estudios tributarios es mucho mayor que la de estudios de Derecho Financiero no tributarios. Esto no quita que también deba ser tomada en consideración esa perspectiva no tributaria. Piénsese, por ejemplo, más allá del presupuesto en sí de la Unión Europea, en cuestiones como los recursos propios comunitarios que no tengan naturaleza tributaria o en el control que desarrolla el Tribunal de Cuentas de la Unión Europea. De ahí que no sólo sea necesaria una construcción dogmática general de la perspectiva internacional del Derecho Tributario, sino del Derecho Financiero, incluyendo las ramas no tributarias de éste. Pero en esa ambiciosa meta, un primer paso es la construcción dogmática general del Derecho Internacional Tributario.

