

# **LA COSTUMBRE INTERNACIONAL EN EL DERECHO TRIBUTARIO**

**Carlos María López Espadafor**

*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad de Jaén*

## **SUMARIO**

**I.- LA COSTUMBRE DENTRO DEL ORDENAMIENTO DE LA COMUNIDAD INTERNACIONAL. II.- LÍMITES NORMATIVOS GENERALES EN EL ORDENAMIENTO TRIBUTARIO INTERNACIONAL. III.- TRATAMIENTO TRIBUTARIO EN RELACIÓN A LOS ESTADOS EXTRANJEROS. IV.- RÉGIMEN FISCAL DEL PERSONAL DIPLOMÁTICO EXTRANJERO. V.- LA NACIONALIDAD Y LA EXTRANJERÍA DESDE LAS NORMAS GENERALES DE DERECHO INTERNACIONAL EN MATERIA TRIBUTARIA.**

### **I. LA COSTUMBRE DENTRO DEL ORDENAMIENTO DE LA COMUNIDAD INTERNACIONAL**

El Derecho Tributario, como rama de nuestro Ordenamiento jurídico esencialmente escrita, presidida por el principio de legalidad y, su plasmación, la reserva de ley en materia tributaria, deja una casi nula virtualidad práctica a la vigencia de la costumbre como fuente de aquél. Esta premisa, que tiene una fácil comprensión en el ámbito interno, se presenta como mucho más relativa en el plano internacional. En el Ordenamiento internacional la costumbre, en cuanto comportamiento reiterado de los Estados, ante el convencimiento de que están obligados a ello, se presenta como fuente normativa, de la que no es difícil encontrar ejemplos.

Aquí la cuestión es determinar si la costumbre internacional también se presenta como fuente en el Derecho Internacional Tributario, es decir, como fuente con

respecto a las normas de origen internacional que condicionan el comportamiento de los Estados en materia tributaria. Para ello es necesario que se den dos elementos: de un lado, un comportamiento reiterado de los Estados en materia tributaria; de otro, la *opinio iuris*, es decir, el convencimiento de los Estados de que ese comportamiento lo realizan porque están obligados a ello en función de una norma consuetudinaria internacional, una norma de Derecho Internacional General que les obliga a ello aunque no hayan dado su consentimiento directo a la misma.

No es difícil encontrar casos de comportamientos reiterados de los Estados en materia tributaria. Lo difícil sería demostrar que los Estados realizan esos comportamientos convencidos de que están obligados a ello en función de una norma de Derecho Internacional General.

Obviamente, no son las normas de los tratados internacionales las únicas normas que integran el Derecho Internacional. No debemos olvidar el Derecho Internacional General, compuesto por costumbres y Principios Generales. Las normas del Derecho Internacional General no se integran en el Derecho interno del modo en que lo hacen las normas de los tratados internacionales<sup>1</sup>, presentándose aquéllas solamente como un condicionante del Derecho nacional. Y aunque el Derecho Internacional General, como tendremos ocasión de comprobar, tiene poca importancia en materia tributaria, en comparación con la de los tratados internacionales, no se puede negar cierta influencia del mismo en esta materia, presentándose, además, sus

---

<sup>1</sup> Que pasan a formar parte del Ordenamiento interno una vez publicadas oficialmente en España (artículo 96 de nuestra Constitución).

principios como la base esencial de la eficacia territorial de la norma tributaria.

Dentro del Derecho Internacional General, en relación al fenómeno tributario, nos encontramos con dos formas de incidencia de sus normas. De un lado, nos podemos encontrar con algunas normas específicamente tributarias, determinando, por ejemplo, cierto tratamiento que necesariamente se debe dar por parte de los Estados a determinado tipo de sujetos en materia tributaria. De otro, nos encontramos con normas generales del Derecho Internacional que, al igual que encuentran aplicación en otras ramas de los Ordenamientos internos (Derecho Civil, Derecho Mercantil, Derecho del Trabajo...), también la van a encontrar en Derecho Tributario, derivándose ciertas peculiaridades de su aplicación en esta materia.

Por otra parte, sabemos que existen esencialmente dos dimensiones distintas en la contemplación espacial o internacional del tributo: la de la extensión de la ley tributaria y la de la eficacia de ésta. La primera hace referencia a qué manifestaciones de riqueza pueden ser contempladas en la normativa interna como sometibles a imposición, centrándose en la conexión, de tales manifestaciones de riqueza y del contribuyente a quien son imputables, con el Estado impositor. La segunda se refiere a la aplicación efectiva de la norma tributaria, de forma coactiva, que parte, en principio, del límite del territorio del Estado impositor.

Pues bien, conjugando las distintas perspectivas apuntadas hasta ahora, el interrogante de si un Estado puede contemplar en sus leyes tributarias a un determinado tipo de sujetos como obligados a tributar o a tributar de una determinada forma o con determinadas especialidades, se presentaría inicialmente como un problema de extensión de la ley tributaria, que es un problema de creación normativa.

Si ese determinado tratamiento o trato especial en materia tributaria se debe dar como consecuencia de una costumbre internacional, nos encontraríamos con una de esas normas específicamente de índole tributaria dentro del Derecho Internacional General.

Pero si del campo de la extensión de la ley tributaria pasamos al de su eficacia, podemos encontrarnos con el principio de la soberanía territorial de los Estados. Se trata ya de un principio de Derecho Internacional General que encuentra aplicación en las distintas ramas del Derecho y, en función de ello, también en Derecho Tributario. No se trata, pues, de un principio exclusivamente tributario. Ahora bien, la aplicación de tal principio en materia tributaria genera en este ámbito una peculiar problemática. Así, en función del mismo, un Estado no puede aplicar de forma coactiva por sí solo sus leyes tributarias en territorio extranjero, no pudiendo ejercer en el mismo actos coactivos tributarios, por ejemplo de inspección o recaudación, pues ello violaría la soberanía territorial del Estado en que se actuase, sin perjuicio de la dificultad material que el Estado tendría por sí mismo (y sin el consentimiento del Estado del territorio) para su realización en el estado actual de evolución de la Sociedad Internacional. Para superar los problemas derivados de la aplicación en materia tributaria del límite de la soberanía territorial del Estado se han desarrollado mecanismos de cooperación entre Estados en la aplicación de los tributos, que permiten la obtención de información y recaudación en territorio extranjero, sin perjuicio de otros ámbitos de cooperación. Se trata de mecanismos de cooperación unas veces contemplados en convenios internacionales y otras impulsados por las instituciones de la Unión Europea a través de textos normativos de Derecho Comunitario derivado.

Así pues, tenemos dos perspectivas en la contemplación de las normas de Derecho Internacional General, en las que quedarían comprendidas la costumbre internacional. De un lado, normas específicamente tributarias. De otro, Principios Generales, aplicables también, aunque no exclusivamente, al ámbito tributario, que generan en este ámbito una peculiar problemática en torno a los mismos. De estos dos grupos de normas, al ocuparnos de las costumbres internacionales en materia tributaria, nos centraríamos esencialmente en el primero, es decir, en las normas específicamente tributarias o del ámbito tributario, sin perjuicio de que debamos hacer alguna referencia a los Principios Generales integrantes del segundo grupo.

Junto al Derecho Tributario Internacional (normas de origen interno en materia tributaria sobre supuestos con algún elemento de internacionalidad o extranjería), las normas de Derecho Internacional Tributario (normas de origen internacional que afectarían al ámbito tributario) se podrían dividir o clasificar, en función de su origen normativo en tres bloques: normas de Derecho Internacional Convencional (normas contenidas en tratados o convenios internacionales); normas de Derecho Comunitario Europeo (incluyendo aquí, junto a los textos normativos de Derecho Comunitario Derivado de las instituciones de la Unión Europea, los tratados de Derecho Comunitario Originario, que por su problemática específica los incluimos en este bloque, al ir más allá del nivel de los textos ordinarios de Derecho Internacional Convencional); y las normas de Derecho Internacional General. Las costumbres internacionales formarían parte de estas últimas y a la determinación de si se puede defender la existencia y vigencia de las mismas dedicamos este trabajo.

Qué duda cabe de que la importancia "práctica" que han alcanzado en materia tributaria las normas de Derecho In-

ternacional Convencional y de Derecho Comunitario Europeo va más allá de la que se pueda atribuir al Derecho Internacional General y, en función de ello, la atención doctrinal se ha dirigido en su inmensa mayoría hacia aquellos dos ámbitos normativos, frente a la que se haya podido prestar al tercer ámbito citado. Pero, necesariamente, el Derecho Internacional General no hay más remedio que situarlo en la base de la construcción doctrinal del Derecho Internacional Tributario, para poder construir un entramado dogmático y conceptual coherente dentro de la Fiscalidad Internacional, de forma que el estudio de ésta, en su momento actual, sea algo más que la acumulación de un sin fin de estudios clasificables sólo, en la mayoría de los casos, en función de la materia práctica y específica sobre la que recaen y, no tanto, en función de sólidos criterios conceptuales. El estudio que proponemos intentaremos que se mueva en este sentido de construcción conceptual, ayudando a la misma, situando en su sitio un concepto, hasta el momento casi despreciado, como es el de la costumbre internacional, dentro de la construcción dogmática de la Fiscalidad Internacional. Eso sí, siendo siempre realistas y conscientes de que la solución de la mayoría de los problemas prácticos de este ámbito no se basa en esta fuente normativa, que no por ello puede dejar de tener su propia parcela, fundamento y funcionalidad.

## **II. LÍMITES NORMATIVOS GENERALES EN EL ORDENAMIENTO TRIBUTARIO INTERNACIONAL**

Se trataría de determinar si existen límites de Derecho Internacional General en relación a la creación normativa en materia tributaria. Buscando referencias doctrinales expresas al Derecho Internacional General en esta materia, debemos detenernos en la respuesta que BISCOTTINI da al

interrogante que se plantea sobre si el Poder soberano del Estado encuentra en este campo límites especiales y, sobre todo, si existen en esta materia restricciones de naturaleza internacional. La respuesta de este autor a tal interrogante es negativa, en el sentido de entender que en este campo no existen normas específicas de Derecho Internacional General. Sin embargo, BISCOTTINI precisa su planteamiento explicando que, cuando niega que existan límites internacionales especiales en el campo tributario, entiende que se deba excluir que existan normas que determinen positivamente los casos en que se consiente al Estado valerse del Poder Tributario o que establezcan cuando, específicamente, el Estado se debe abstener del uso del mismo. Pero aclara que no niega que, también en este campo, el Estado se deba mover dentro de los límites generalísimos que delimitan su acción y que el Estado no puede ejercitar su propio Poder Tributario en relación a quien no se pone de alguna manera en contacto con su Ordenamiento. Destaca este autor que sostener lo contrario vendría a desconocer indirectamente el poder del otro Estado interesado y desembocaría, bajo este perfil, en una actuación ilícita. Y así señala que la imposición de tributos que tuviesen por objeto bienes inmuebles situados en una determinada porción del territorio extranjero podría dar vida a una medida lesiva de la soberanía y de la integridad del mismo y presentarse, bajo este perfil, como ilícita<sup>2</sup>.

Por otra parte, es necesario exponer la opinión de MICHELI<sup>3</sup>, quien, en relación al problema de la existencia

---

<sup>2</sup> Cfr. BISCOTTINI, G.: *Diritto Amministrativo Internazionale*, Tomo secondo (*La circolazione degli uomini e delle cose*), CEDAM, Padova, 1966, págs. 364 a 366.

<sup>3</sup> Cfr. MICHELI, G.A.: *Corso di Diritto Tributario*, ottava edizione, UTET, Torino, 1989, págs. 96 y 97. Consideraciones similares a las hechas por

o no de normas de Derecho Internacional General relativas al poder normativo en materia tributaria, se manifiesta señalando que debemos preguntarnos si existen límites derivados de normas consuetudinarias de Derecho Internacional sobre el poder normativo tributario, de manera tal que la ley interna que los violase configurase un comportamiento internacionalmente ilegítimo. A tal interrogante se da, en general, una respuesta negativa, considerándose ilimitado el poder legislativo de los Estados, los cuales no podrían sin embargo actuar su propia ley tributaria fuera del propio territorio sin cometer un ilícito internacional, cuando faltase el consentimiento del Estado extranjero.

La apuntada extensión que se atribuye al principio de la territorialidad de la ley tributaria a MICHELI no le parece exacta, señalando que tal tesis parte del presupuesto de que sea incompatible con la soberanía de los Estados cualquier límite que derive del extranjero. Pero, al contrario, según este autor, es imposible dar un contenido a la soberanía, en el ámbito de la Comunidad de los Estados, si no se reconoce la exigencia imprescindible de la libertad y de la igualdad de todos los Estados que en ella participan, con la consecuencia de que de la misma noción de soberanía es legítimo deducir el ámbito del Poder Tributario, en el sentido de que ésta puede ser ejercitada por un Estado, si y en cuanto existan en concreto elementos de conexión con el Ordenamiento jurídico o con el territorio de dicho Estado. Así, señala que no debería considerarse internacionalmente legítimo el establecimiento de un tributo, que tuviese por sujeto pasivo a un extranjero, respecto a un inmueble

---

MICHELI en esta obra, habían sido ya realizadas antes por el mismo autor en «*Problemi attuali di Diritto Tributario nei rapporti internazionali*», en *Diritto e Pratica Tributaria*, Parte Prima, 1965, págs. 223 y 224.

situado en otro Estado, sin que en el territorio del Estado impositor se verificasen actos jurídicamente relevantes, que tuviesen por objeto el inmueble en cuestión, o sin que allí residiese el sujeto pasivo.

A esto añade MICHELI la consideración del ámbito de «efectividad» de la norma tributaria como circunstancia que debe condicionar el ámbito de extensión de la misma. Señala en este sentido que la misma esencia del Poder Tributario, como manifestación típica de soberanía, requiere que la norma que lo actúa pueda ser aplicada por el Estado que la ha creado, a través de la actividad normal de sus órganos administrativos, dejando a parte los casos, particulares, en que el Estado deba recurrir a la asistencia o colaboración de un Estado extranjero. Señala que de esta «efectividad» de la norma tributaria, que acompaña y califica el carácter territorial y exclusivo de la misma, como dirigida a regular la actividad administrativa de un Estado, estableciendo relaciones específicas obligatorias con los sujetos a la soberanía del mismo Estado, desciende el ámbito del Poder estatal de establecer tributos, en el sentido de que el Estado puede elegir, como presupuestos subjetivos y objetivos, hechos y circunstancias que se conectan a su propio Ordenamiento, como, por ejemplo, la ciudadanía o residencia del sujeto pasivo, la nacionalidad de la persona jurídica, la percepción de la renta, la producción de ésta, la realización del acto jurídico o la existencia del bien en el territorio.

En la investigación de si existan normas consuetudinarias en Derecho Internacional Tributario, BÜHLER ha señalado que en esta rama del Derecho Internacional hay menos espacio que en otras ramas del mismo para las costumbres, dada la fuerte vinculación de la

Administración a los presupuestos de hecho formulados en la ley<sup>4</sup>. Pero en materia de territorialidad en sentido material del tributo, tal consideración no sería del todo exacta. Si la Administración es la encargada de aplicar los tributos, ante la existencia de una costumbre internacional debería aplicarla y podría servir tal aplicación como prueba del reconocimiento por parte de su Estado de la existencia de tal costumbre. Pero la territorialidad en sentido material se mueve en el plano de la creación normativa y así sería también importante aquí la posición del Poder Legislativo estatal.

Ha destacado CROXATTO cómo la uniformidad de comportamiento por parte de los Estados puede reconocerse al máximo en el sentido de que no son asumidas como hechos imponibles las situaciones de hecho que se verifican en el extranjero en relación a extranjeros residentes allí, los cuales son, en general, sometidos a impuestos sólo por los hechos que se verifican en el territorio del Estado impositor. Y como este autor ha señalado, el constatar la subsistencia de un comportamiento uniforme por parte de los Estados no basta para afirmar la existencia de un límite de Derecho Internacional Consuetudinario a la actividad legislativa en materia tributaria, porque a tal fin es necesario demostrar que la limitación no viene puesta por los Estados de modo autónomo, sino que la misma es observada por éstos en cuanto considerada como un deber de Derecho Internacional. En base a ello, señala que parece, por tanto, fundado retener que no estemos en esta materia ante un

---

<sup>4</sup> Cfr. BÜHLER, O.: *Principios de Derecho Internacional Tributario* (Versión castellana de F. CERVERA TORREJÓN), Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1968, pág. 52.

límite impuesto por el Derecho Internacional, sino ante una autolimitación por parte de los Estados<sup>5</sup>.

La mayoría de la doctrina entiende que, en principio, no existen límites en relación a la territorialidad en sentido material del tributo o extensión de la ley tributaria<sup>6</sup>. Pero esto no quita que normas de Derecho Internacional General no específicamente tributarias sean aplicadas en relación a la territorialidad del tributo. Por ejemplo, los convenios internacionales para evitar la doble imposición son de gran importancia en materia de territorialidad en sentido

---

<sup>5</sup> Recuerda en este tema CROXATTO la jurisprudencia emanada del Tribunal Permanente de Justicia Internacional en la Sentencia del caso Lotus (de 7 de septiembre de 1927, en *Recueil des arrêts*, Serie A, pág. 18), en la cual se reconoce que no existen límites de Derecho Internacional General al ejercicio de la actividad legislativa del Estado, estando solamente prohibido, salvo que exista una norma permisiva en contrario, el ejercicio de su poder sobre el territorio de otro Estado («Le norme di Diritto internazionale tributario», en *Studi in onore di Enrico Allorio*, II, Giuffrè, Milano, 1989, págs. 2226 a 2228, y «Diritto internazionale tributario», en *Digesto delle Discipline Privatistiche*, IV, UTET, Torino, 1989, pág. 643).

<sup>6</sup> Véanse, entre otros, BERLIRI, A.: *Principi di Diritto Tributario*, Vol. I, Giuffrè, Milano, 1952, pág. 120; CARLI, C.C.: «Cooperazione internazionale tributaria», en la *Enciclopedia Giuridica Treccani*, pág. 7; HENSEL, A.: *Diritto Tributario* (Traducción al italiano de D. JARACH), Giuffrè, Milano, 1956, págs. 32 y 33; KRUSE, H.W.: *Derecho Tributario. Parte General* (Traducción de P. YEBRA MARTUL-ORTEGA y M. IZQUIERDO MACÍAS-PICAVEA), Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1978, pág. 115; OLIVARES ZARZOSA, J.I.: «El ámbito territorial de los impuestos generales sobre las sucesiones y sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados y la doble imposición internacional», en *Estudios de doble imposición internacional*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979, pág. 351; SACCHETTO, C., «Territorialità (diritto tributario)», en la *Enciclopedia del Diritto*, Vol. XLIV, 1992, pág. 324; SAINZ DE BUJANDA, F.: *Un esquema de Derecho Internacional Financiero* (Discurso de investidura como Doctor honoris causa por la Universidad de Granada), Universidad de Granada, 1983, págs. 24 a 26; STEVE, S.: «Sulla tutela internazionale della pretesa tributaria», en la *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, Parte I, 1940, págs. 243 a 260.

material, y en relación a la aplicación de tales convenios encuentra plena vigencia el principio *pacta sunt servanda*.

Por otra parte, los convenios para evitar la doble imposición internacional podrían sugerir la idea de la no existencia de límites de Derecho Internacional General a la territorialidad en sentido material del tributo. Si existiesen en Derecho Internacional costumbres y principios generales claros en esta materia, se podría pensar que no habrían sido necesarios los convenios para evitar la doble imposición. Pero a veces lo que hacen los tratados internacionales es codificar una costumbre internacional, dando así claridad y seguridad jurídica en la determinación de la norma internacional.

Y, junto a ello, debemos tener en cuenta que también aunque existiese una norma que impusiese la territorialidad en sentido material, esto, en principio, no supondría necesariamente la prohibición de la doble imposición internacional. Piénsese, por ejemplo, en el caso que se plantearía ante el posible gravamen de la misma manifestación de riqueza por dos Estados, por uno en base a la conexión del sujeto pasivo con su territorio y por el otro en base a una conexión del objeto de gravamen con su territorio; para los dos Estados existiría una conexión con su territorio.

La prueba de la existencia de normas de Derecho Internacional General es siempre difícil. Los Estados, en la materia en estudio, como en tantas otras materias, intentan siempre no dar ocasión a poder entender que cuando actúan en el campo internacional lo hagan porque se crean obligados por la existencia de una norma consuetudinaria internacional, o sea, intentando no dejar ver en su comportamiento la *opinio iuris*.

Pero son localizables también en los convenios contra la doble imposición posibles pruebas explícitas de la

inexistencia de normas de Derecho Internacional General que delimiten con carácter general deberes en materia de territorialidad en sentido material del tributo. Cuando estos convenios hacen referencia a las normas de Derecho Internacional General en materia de tributación de los diplomáticos, muestran con ello su reconocimiento de la existencia de normas de ese tipo en relación al tratamiento tributario de estos sujetos, pero no en relación a la globalidad del fenómeno tributario internacional. Así al menos se da la prueba de la no aceptación por parte de los Estados de la existencia de una norma de Derecho Internacional General que prohíba la doble imposición internacional. Por otra parte, también la doctrina entiende que no existe una norma de Derecho Internacional General que prohíba tal doble imposición<sup>7</sup>.

Además de las consideraciones realizadas en relación a la territorialidad en sentido material en general y a la doble imposición internacional, es oportuno, llegados a este punto, analizar la posible existencia de normas de Derecho Internacional General relativas a la tributación de ciertas categorías de sujetos. Se trata de verificar si existen normas consuetudinarias internacionales que prohíban gravar ciertas manifestaciones de riqueza que se encuentran en el te-

---

<sup>7</sup> Véanse BÜHLER, O., *ob. cit.*, pág. 224; GONZÁLEZ GARCÍA, E.: Comentario al artículo 21 de la Ley General Tributaria, en *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, Tomo I (Ley General Tributaria), Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1982, pág. 158; MICHELI, G.A.: «Problemi attuali di Diritto Tributario nei rapporti internazionali», *cit.*, págs. 227 y 228, «Legge (diritto tributario)», en la *Enciclopedia del Diritto*, XXIII, 1973, pág. 1095, y *Corso di Diritto Tributario*, *cit.*, pág. 98; MIRAULO, A.: *Doppia imposizione internazionale*, Giuffrè, Milano, 1990, pág. 11; SACCHETTO, C., *ob. cit.*, págs. 324 y 325; UDINA, M.: *Il Diritto internazionale tributario*, CEDAM, Padova, 1949, págs. 68 y 69; VITALE, M.: «Doppia imposizione (dir. intern.)», en la *Enciclopedia del Diritto*, XIII, 1964, pág. 1008.

rritorio del Estado impositor cuando correspondan a ciertas categorías de sujetos.

### III. TRATAMIENTO TRIBUTARIO EN RELACIÓN A LOS ESTADOS EXTRANJEROS

En función de lo expuesto en el apartado anterior, es necesario, en primer lugar, determinar si las exenciones tributarias de que disfrutaban los Estados extranjeros tienen su fundamento en el Derecho Internacional General. Señala GRIZIOTTI que los entes soberanos extranjeros pueden ser sujetos pasivos de impuestos porque el deber de pago del impuesto no hace disminuir la independencia política; por ello, señalaba que un Estado que posea una propiedad en el extranjero estaría obligado a pagar el correspondiente impuesto<sup>8</sup>.

Sobre este punto, MICHELI señala que no es actualmente configurable un principio consuetudinario que determine la exención del Estado extranjero del Poder Tributario de otros Estados. Destaca que hay actos del Estado extranjero que son tradicionalmente considerados como referentes al ejercicio de la soberanía de éste y, por tanto, como tales, sustraídos al Poder de otro Estado; pero pocos de éstos entran en consideración con respecto al Poder Tributario. Indica que se entiende comúnmente, por ejemplo, que la costumbre internacional excluye a las naves de guerra extranjeras. Señala a continuación este autor que, en cuanto a los Estados extranjeros en general, éstos no se encuentran sustraídos a la ley tributaria emanada de otro Estado, cuando en este último se verifique un hecho o tenga

---

<sup>8</sup> Cfr. GRIZIOTTI, B.: «Studi di Diritto Tributario», en *Studi nelle Scienze Giuridiche e Sociali*, Vol. XII, R. Università di Pavia, 1928, pág. 97.

lugar una circunstancia que sea calificada por la ley de ese Estado como presupuesto del tributo. Añade que podrá suceder luego que el Estado, acreedor del tributo, renuncie en la práctica al ejercicio del consiguiente derecho de crédito y, por ello, a recurrir a la ejecución forzosa contra el Estado extranjero deudor. Pero, dicho esto, señala MICHELI que se debe rechazar que se pueda reconocer la existencia de una norma consuetudinaria internacional<sup>9</sup>.

Por otra parte, UCKMAR ha señalado que a través de una práctica, que se ha elevado ya a norma de Derecho Internacional, los Estados extranjeros se presentan como «inmunes» de tributación cuando desarrollen en el territorio del Estado impositor actividades normal y tradicionalmente consideradas como estatales, no dándose, por el contrario, la «inmunidad» cuando el Estado extranjero realice operaciones de naturaleza comercial, es decir, operaciones que normalmente sean desarrolladas por empresarios privados<sup>10</sup>.

Especial atención ha prestado al tema de la tributación de los Estados extranjeros BISCOTTINI, el cual, en el estudio de las normas de Derecho Internacional General que puedan incidir sobre el mismo, se pronunciaba señalando que todo Estado, en el momento en que reconoce que otro Estado actúa en la condición de ente soberano, se encuentra en la imposibilidad de imponerle algo. En el campo específico que se trata, esto implica que ningún Estado puede someter a sus propios tributos a otro Estado por los actos que realice en su condición de sujeto revestido de poder de imperio o de sujeto de Derecho Internacional.

---

<sup>9</sup> *Corso di Diritto Tributario*, cit., pág. 98. En el mismo sentido se pronuncia FANTOZZI (*Diritto Tributario*, UTET, Torino, 1991, pág. 158).

<sup>10</sup> Cfr. UCKMAR, V.: *La tassazione degli stranieri in Italia*, CEDAM, Padova, 1955, págs. 64 y 65.

Y así señalaba este autor, a título de ejemplo, que no se puede sujetar a tributación a un Estado extranjero en relación a los fondos que tiene a su propia disposición para pagar los estipendios a cuantos están autorizados a desarrollar en lugar público actividades por cuenta del mismo. Añadía que, por otra parte, ello no significa que el Estado en cuestión no pueda valorar el evento que se origina a partir del desarrollo de las actividades soberanas ajenas, y así, volviendo al ejemplo anterior, señala que no significa que el pago del estipendio no pueda ser considerado como hecho relevante desde el punto de vista fiscal para dar lugar a la aplicación de tributos a cargo del agente extranjero considerado, no como órgano, sino en su condición de sujeto del ordenamiento local. Sobre la exención tributaria de los Estados extranjeros, especificaba BISCOTTINI que es evidente que esta exención cubre solamente las actividades que el Estado extranjero realiza como tal y no las otras que puedan estar más o menos íntimamente conectadas a las primeras. Así, por ejemplo, se debería entender que un Estado extranjero no podrá ser sometido a tributos por los ingresos que le deriven de las tasas percibidas por sus cónsules en relación con los servicios que están legitimados para desarrollar en el extranjero. Pero señalaba que parece que no estén cubiertas por tal exención las rentas que podrían derivar de la inversión del dinero así recaudado, aunque ello estuviese simplemente representado por los intereses satisfechos por el banco donde tal dinero es depositado, y ello porque la actividad funcional del Estado se limita a la percepción del tributo y no a cuanto es realizado posteriormente. Destacaba BISCOTTINI que los casos que dan lugar a exención son, por ello, bastante raros; entre ellos incluía el relativo a la concesión del *exequatur* para el ejercicio de las funciones consulares, al presentarse tal acto como

indispensable para que el cónsul extranjero pudiese ser admitido y desarrollar sus funciones. A tal propósito observaba que las disposiciones que establecían tal exención se encontraban, normalmente, en los convenios consulares, tanto que entendía que el deber de concederla hubiese entrado a formar parte del Derecho consuetudinario, y ello en cuanto que, si se hubiese debido pagar el tributo, ello habría afectado al individuo en su condición de órgano del Estado extranjero<sup>11</sup>.

Subrayaba BISCOTTINI en este tema el régimen tributario de los inmuebles de los Estados extranjeros. Delimitaba el problema señalando que siguiendo el principio enunciado *supra* es fácil resolver el problema de si el Estado extranjero está exento de impuestos en relación a los inmuebles de su propiedad que estén destinados a sede de sus servicios en el extranjero. Advertía a este propósito que, a menos que se demuestre la existencia de normas específicas en esta materia, el problema no puede ser planteado en relación simplemente a los inmuebles destinados a los servicios diplomáticos o consulares, con respecto a los que, incluso, el problema se presenta un poco apartado por la presencia de particulares inmunidades que afectan a estos órganos. El problema, entonces, lo presentaba como que debe ser apreciado en su integridad, o sea, comprendiendo todos los servicios que un Estado puede legítimamente poner en funcionamiento en territorio extranjero. De gran importancia a este propósito es la observación de que la adquisición por parte del Estado de un bien inmueble para destinarlo a sus propios servicios en el extranjero es una operación de inversión patrimonial y no constituye ejercicio de poder público. Señalaba que el

---

<sup>11</sup> Cfr. BISCOTTINI, G., *ob. cit.*, págs. 409 a 413.

discurso no cambia si, en vez de considerar el momento de la adquisición, se hace referencia a un momento posterior y se mira la utilización del bien, ya que es evidente que la propiedad del mismo no sirve para hacer posible el desarrollo del servicio, sino que tiene un fin económico, en cuanto permite no deber tomar en alquiler el inmueble necesario para el desarrollo de la actividad pública. Así, destacaba que la adquisición de la propiedad está, pues, solamente conectada al ejercicio del poder del Estado extranjero y no tiene, por regla, carácter funcional. Destacaba BISCOTTINI que, puesto esto en claro, se debe añadir que la práctica en esta materia es mucho más amplia de lo que pueda imponer el Derecho Internacional General y que a menudo también el Derecho Convencional reconoce aquí exenciones que los Estados no estarían, en rigor, obligados a reconocer<sup>12</sup>.

En el Derecho Internacional, con respecto a la posición de un Estado extranjero en relación al Ordenamiento jurídico de otro Estado, encontramos dos institutos de base consuetudinaria: la inmunidad de jurisdicción y la inmunidad de ejecución. La primera hace referencia a la imposibilidad de que los Tribunales de un Estado conozcan de una demanda judicial contra un Estado extranjero. Esta institución, en principio, no tendría importancia en relación al Derecho Tributario, dado que los tributos son aplicados por la Administración, conociendo los órganos jurisdiccionales solamente de los recursos contra los actos administrativos tributarios.

De todas formas, la inmunidad de jurisdicción no impediría que el Estado extranjero pudiese actuar activamente ante los Tribunales de otro Estado. Pero esto,

---

<sup>12</sup> Cfr. BISCOTTINI, G., *ob. cit.*, pág. 413.

en principio, quedaría al margen de la materia tributaria. El segundo instituto mencionado, la inmunidad de ejecución, hace referencia a la imposibilidad de adoptar medidas ejecutivas judiciales o administrativas contra un Estado extranjero. Así, la Administración tributaria, aunque liquidase un crédito tributario contra un Estado extranjero, no podría proceder a la ejecución de los bienes de éste, quedando así inmune tal Estado en relación a las pretensiones tributarias del Estado del territorio.

Pero lo que acabamos de evidenciar necesita de una precisión. La inmunidad de jurisdicción juega en relación con los actos *jure imperi*, pero no con respecto a los actos *jure gestionis*; tal distinción toma como base que el acto del Estado extranjero represente o no ejercicio de su poder de imperio y en la práctica se presenta como muy problemática, vistas las dificultades interpretativas que origina la aplicación de un criterio tan general a la diversidad de casos de la vida real. Pero con respecto a la inmunidad de ejecución no importa tanto la condición del acto del Estado extranjero, cuanto la función a la que están destinados los bienes ejecutables. Así, un bien utilizado en el ejercicio de una función pública del Estado extranjero no podría ser ejecutado.

Aunque el daño efectivo no se produciría hasta que no se ejecutasen los bienes de otro Estado, el simple hecho de someter a gravamen los actos de Estados extranjeros que sean ejercicio de poder de imperio sería claramente ofensivo a la independencia y a la igualdad entre Estados, en cuanto que teóricamente condicionaría el ejercicio de tal poder. Así, cuando los Estados eximen de impuestos a los Estados extranjeros deberían tener presente tal deber internacional, lo que sirve de base para reconocer en su comportamiento el cumplimiento de una norma consuetudinaria internacional. Y para los actos que no supongan ejercicio de

poder de imperio y que originen obligaciones tributarias, siempre se debe tener presente que no se pueden ejecutar bienes afectos a funciones públicas extranjeras, porque sería atentatorio contra el ejercicio de tales funciones. Por ello, la práctica aconseja eximir, en general, de impuestos a los Estados extranjeros a través de normas internas o de convenios internacionales, sin olvidar la toma en consideración e influencia de la cortesía internacional, que tiene un alcance que va más allá de los deberes jurídicos internacionales existentes.

#### **IV. RÉGIMEN FISCAL DEL PERSONAL DIPLOMÁTICO EXTRANJERO**

En el ámbito de la posible influencia del Derecho Internacional General en materia tributaria debemos ocuparnos del régimen fiscal de los agentes diplomáticos. Es necesario analizar cuál sea el fundamento jurídico de las exenciones tributarias de que gozan los agentes diplomáticos extranjeros en el Estado en el que desempeñan sus funciones.

Para MICHELI es muy dudosa la existencia de una norma consuetudinaria internacional que exima de determinados impuestos a los agentes diplomáticos de un Estado extranjero, inspirándose, según él, las prácticas de los Estados en este punto en reglas de cortesía internacional que no crean derechos o deberes en el Ordenamiento internacional<sup>13</sup>. Por otra parte, UDINA señala que las exenciones tributarias acordadas a los agentes diplomáticos de Estados extranjeros se basan en «reglas de cortesía internacional que tienden siempre más a generalizarse y a

<sup>13</sup> Cfr. MICHELI, G.A., *Corso di Diritto Tributario*, cit., pág. 97.

convertirse -por vía consuetudinaria o por coincidencia de las cada vez más numerosas normas de derecho internacional particular en la materia- en verdaderas y propias normas de derecho internacional común»<sup>14</sup>. Pero, en general, la doctrina entiende que existen normas de Derecho Internacional Consuetudinario que imponen a los Estados eximir de ciertos impuestos a los agentes diplomáticos de otros Estados<sup>15</sup>.

A nuestro entender, la prueba de la existencia de un deber de Derecho Internacional General en el sentido de eximir de ciertos impuestos a los agentes diplomáticos extranjeros se podría encontrar en los convenios internacionales para evitar la doble imposición. La referencia que en la inmensa mayoría de estos convenios se hace a los Principios Generales<sup>16</sup> del Derecho Internacional relativos a las exenciones tributarias de los agentes diplomáticos extranjeros, representa una prueba del reconocimiento, por parte de los Estados, de la existencia de normas de Derecho Internacional General sobre este punto. Tales convenios parten aquí esencialmente de lo que prevé a estos efectos el Modelo de convenio para evitar la doble imposición internacional sobre la renta y el patrimonio de la OCDE. Debemos destacar aquí que primeramente en su artículo 27 -tanto en el del Modelo de 1977, como en el del Modelo de 1992-, manteniéndose posteriormente en sus redacciones<sup>17</sup> y, en concreto, en la

<sup>14</sup> *Il Diritto internazionale tributario*, cit., págs. 156 y 157.

<sup>15</sup> Véanse BÜHLER, O., *ob. cit.*, pág. 52; FERREIRO LAPATZA, J.J.: *Curso de Derecho Financiero Español*, 10ª edición, Marcial Pons, Madrid, 1988, pág. 113; KRUSE, H.W., *ob. cit.*, págs. 115 y 116; OLIVARES ZARZOSA, J.I., *ob. cit.*, pág. 351; STEVE, S., *ob. cit.*, pág. 243.

<sup>16</sup> En la práctica, unos convenios hablan de principios generales y algunos otros de normas generales.

<sup>17</sup> Sobre la evolución del Modelo de convenio de la OCDE para evitar la

actualidad, en el artículo 28 del referido Modelo, se propone que en todo convenio para evitar la doble imposición internacional se establezca que sus disposiciones no afectarán «a los privilegios fiscales de que disfruten los miembros de las misiones diplomáticas o de las oficinas consulares de acuerdo con los principios generales del derecho internacional o en virtud de las disposiciones de acuerdos especiales»<sup>18</sup>.

Las posibles normas consuetudinarias internacionales sobre las exenciones tributarias de los agentes diplomáticos extranjeros pudieron ser codificadas<sup>19</sup> por la Convención de Viena sobre relaciones diplomáticas, de 18 de abril de 1961<sup>20</sup>. En el preámbulo de esta Convención se señala que las inmunidades y los privilegios que en la misma se reconocen no se conceden en beneficio de las personas, sino con el fin de garantizar el desempeño eficaz de las

---

doble imposición internacional en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio, véase SERRANO ANTÓN, F.: *La modificación del Modelo de convenio de la OCDE para evitar la doble imposición internacional y prevenir la evasión fiscal. Interpretación y novedades de la versión del año 2000: la eliminación del artículo 14 sobre la tributación de los servicios profesionales independientes y el remozado trato fiscal a las partnerships*, Instituto de Estudios Fiscales, Documentos, Madrid, 2001, págs. 5 y ss.

<sup>18</sup> Una referencia similar se puede encontrar en el artículo 13 del Modelo de convenio para evitar la doble imposición internacional sobre las sucesiones y las donaciones de la OCDE de 1982.

<sup>19</sup> De todos modos, aun habiendo resultado codificada alguna costumbre o principio general en un convenio, en relación a los Estados, aunque pocos, no firmantes del mismo, tales costumbres y principios conservan su fuerza en cuanto tales.

<sup>20</sup> En este Convenio se prevén privilegios fiscales relativos no sólo a los agentes diplomáticos, sino también al Estado al que pertenece la misión diplomática. Por otra parte, recordemos aquí que exenciones tributarias relativas al Estado extranjero titular de una oficina consular fueron recogidas en la Convención de Viena sobre relaciones consulares, de 24 de abril de 1963, donde también se contemplaron privilegios fiscales para el personal consular.

funciones de las misiones diplomáticas en calidad de representantes de los Estados. Así, debemos tener presente que los mencionados privilegios fiscales ayudan a preservar la independencia necesaria para el correcto desempeño por parte de los agentes diplomáticos de sus funciones<sup>21</sup>. Piénsese, por ejemplo, en los problemas que podría generar una inspección tributaria en relación a un agente diplomático, dado el secreto que debe rodear sus funciones.

Por lo que respecta a nuestro Ordenamiento tributario, debemos recordar que, en función del artículo 9.4 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas<sup>22</sup> y del artículo 5,b) del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes<sup>23</sup>, la condición de agente diplomático o de personal consular, así como otras funciones al servicio de Estados extranjeros, determinan, a título de reciprocidad, en relación a los sujetos de nacionalidad extranjera, el que no queden sometidos al primero y, en su caso, sí al segundo, aunque residan, en función del desempeño de sus funciones, en territorio español.

De otro lado, muchas veces, los funcionarios de las organizaciones internacionales gozan, en los Estados miembros de las mismas, de privilegios fiscales similares a los reconocidos a los agentes diplomáticos. Pero en estos casos no se trata de privilegios que encuentren su origen en el Derecho Internacional consuetudinario, sino en acuerdos

---

<sup>21</sup> Sobre las razones que históricamente se han dado para justificar el régimen tributario privilegiado de los agentes diplomáticos, véase LEMUS CHÁVARRI, F. de: «Régimen fiscal de las misiones y de los agentes diplomáticos acreditados en España», en *XX Semana de Estudios de Derecho Financiero*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1973, págs. 794 a 796.

<sup>22</sup> Aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo.

<sup>23</sup> Aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo.

internacionales<sup>24</sup>. De origen convencional son también los privilegios fiscales de las propias organizaciones internacionales.

## V. LA NACIONALIDAD Y LA EXTRANJERÍA DESDE LAS NORMAS GENERALES DE DERECHO INTERNACIONAL EN MATERIA TRIBUTARIA

Debemos partir de que la nacionalidad constituye un punto de conexión de carácter personal. Es cierto que los ciudadanos o nacionales pueden tener, en principio, una relación con el territorio de su Estado, pero esta relación es simplemente potencial. Un ciudadano, en general, puede en cualquier momento entrar y permanecer en el territorio del Estado del que es nacional, y gozar de los servicios públicos que en éste se prestan. También es cierto que para la existencia misma de su Estado y, así, del Ordenamiento jurídico de éste es necesaria la existencia de un territorio. Pero la relación del ciudadano con su Estado por el simple hecho de ser nacional del mismo es principal y esencialmente personal, y la relación con el territorio del

---

<sup>24</sup> En este sentido, véanse MONACO, R.: «La condizione giuridica esterna dei funzionari internazionali», en la *Rivista Trimestrale di Diritto Pubblico*, 1951, pág. 404; SOLA, M. de: «Impuesto municipal sobre las residencias principales de los funcionarios de las Comunidades Europeas», en *Noticias/C.E.E.*, núm. 24, 1987, pág. 131; UDINA, M.: «Il Trattamento Tributario dei Funzionari Internazionali», en *Gegenwartsprobleme des internationalen Rechtes und der Rechtsphilosophie* (Festschrift für Rudolf Laun zu seinem siebzigsten Geburtstag), Girardet & Co., Hamburg, 1953, pág. 282.

No obstante, GÓMEZ TARRAGONA entiende que el Derecho Internacional consuetudinario puede tener en este tema cierta influencia («Tributación de los funcionarios de los organismos internacionales», en *XX Semana de Estudios de Derecho Financiero (Relaciones Fiscales Internacionales)*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1973, pág. 835).

Estado es solamente potencial, pudiendo desarrollar una vida económica sin ninguna relación con tal territorio.

Hoy la importancia práctica de la nacionalidad en el Derecho Tributario se puede considerar secundaria y solamente algunos Estados, como por ejemplo los Estados Unidos, usan este punto de conexión para gravar las rentas mundiales del sujeto pasivo.

Frente a la nacionalidad, se presenta el problema tributario de los extranjeros, todo ello dentro del escaso alcance del concepto de nacionalidad en Derecho Tributario. El tratamiento tributario de los extranjeros ha cambiado muchísimo desde las primeras civilizaciones hasta nuestros tiempos. En los pueblos primitivos los extranjeros no eran tutelados por ninguna norma, no teniendo así fuera de su territorio ningún derecho reconocido. Con la Grecia clásica tal situación comenzó a sufrir cambios, más en concreto con los atenienses, los cuales distinguían entre tres clases de extranjeros: los que residían en Atenas sólo por un tiempo limitado; los que por razón de su actividad intentaban residir permanentemente en la *Attica*; y los que en base a un plebiscito eran autorizados a vivir en Atenas, y eran asimilados en todo derecho a los indígenas. Los segundos, que representaban la clase más numerosa de extranjeros debían pagar un impuesto especial para obtener el permiso de residencia y estaban sujetos a frecuentes impuestos extraordinarios en caso de guerra o de peligro<sup>25</sup>.

Por lo que respecta a la Roma antigua, en un primer momento allí eran considerados los extranjeros como enemigos fuera de la ley, aunque posteriormente la situación cambió y los extranjeros que pertenecían a países

---

<sup>25</sup> Véase UCKMAR, V., *ob. cit.*, págs. 14 y ss.

agregados o aliados de Roma fueron calificados peregrinos y obtuvieron la institución de un correspondiente magistrado, el *praetor peregrinus*, que estaba encargado de decidir sus controversias. En los pueblos germánicos también se daba la consideración de los extranjeros como enemigos, privados de todo derecho y protección. Es obvio que si un tipo de sujetos como son los extranjeros eran considerados como enemigos privados de cualquier protección jurídica, difícilmente podían estar sujetos a un Sistema tributario como hoy lo entendemos, dado que, en principio, tampoco tenían una verdadera consideración jurídica.

En la obra de Bartolo de Sassoferrato se puede ver cómo en el medioevo en Italia y más en concreto en los territorios de Perugia las *collette* -que eran tributos que tomaban en consideración a la persona, ya fuese por su sola existencia, ya fuese en relación también a lo que ganaba (serían estos segundos casos supuestos de *collette* mixtas o por *solidum et libram*)- eran pagadas solamente por los ciudadanos y no por los extranjeros; pero existían tantísimas excepciones a esta regla que en la práctica en muchas ocasiones debían pagarlas también los extranjeros. La Iglesia y los clérigos eran considerados también extranjeros y gozaban así de tal exención. Luego, el *tributum* -que se refería al inmueble y no directamente a la persona, y que así era calificado de tributo o impuesto patrimonial- lo pagaban tanto los ciudadanos como los extranjeros<sup>26</sup>.

En el año 1612, Francisco SUÁREZ se preguntaba en su obra, hecha desde un planteamiento iusnaturalista, si los

---

<sup>26</sup> Véase BERLIRI, A.: *L'ordinamento tributario della prima metà del sec. XIV nell'opera di Bartolo di Sassoferrato*, Giuffrè, Milano, 1952, págs. 33 y ss.

extranjeros estaban obligados a pagar impuestos. Señalaba que si el impuesto era debido por alguna cosa que se encontrase en el territorio del sujeto impositor o bien por un acto que se realizase en el mismo, también el extranjero debería pagar el impuesto, supuesta la justicia de éste. Por el contrario, para él, el extranjero no estaría obligado a pagar los «impuestos personales»<sup>27</sup>.

La historia está llena de ejemplos de tratamientos tributarios más gravosos de los extranjeros en comparación con el de los nacionales. Y llegan hasta nuestros días casos en que la ley tributaria hace depender el tratamiento tributario de los extranjeros del principio de reciprocidad, o sea, del tratamiento que se dé en su Estado a los ciudadanos del Estado impositor que entra en el análisis de tal cuestión.

La utilización de la nacionalidad como punto de conexión en Derecho Tributario tiene hoy día un débil alcance. En la elección, dentro de un sistema de gravamen de la renta mundial, entre el punto de conexión constituido por la residencia o el de la nacionalidad, KRUSE señala que lo más real es hacer tributar por sus rentas mundiales a las personas que tienen su residencia en el Estado impositor y sobre las que se pueden poner en aplicación, como consecuencia, todos los medios de la coerción administrativa. Destaca este autor cómo los Estados Unidos justifican el uso del principio de la nacionalidad con la teoría del beneficio, en el sentido de que los ciudadanos de los Estados Unidos gozan de la protección de su país en

---

<sup>27</sup> Cfr. SUÁREZ, F.: *De legibus*, VI (*De politica obligatione*), Consejo Superior de Investigaciones Científicas, Instituto Francisco de Vitoria, Madrid, 1977, pág. 261.

todas las partes del mundo como contraprestación a su deber de pagar impuestos<sup>28</sup>.

De todas formas, el fundamento jurídico de cualquier solución relativa a la nacionalidad en Derecho Tributario debe partir del análisis del concepto de nacionalidad a la luz del general deber constitucional de contribuir a la financiación de los gastos públicos, que será objeto de atención más adelante.

Pues bien, aunque, como hemos apuntado, el punto de conexión "nacionalidad" tiene hoy un valor secundario, debemos estudiar también la posible influencia del Derecho Internacional General en relación a la tributación de los extranjeros en comparación con la de los ciudadanos o nacionales y en relación al posible o hipotético diferente tratamiento fiscal de extranjeros pertenecientes a distintos Estados.

Con respecto a ello, la doctrina se ha planteado el interrogante de si exista una prohibición de tratar distintamente a nacionales y extranjeros a efectos fiscales impuesta por el Derecho Internacional General. Mientras UCKMAR habla de la igualdad de tratamiento de extranjeros y nacionales en materia fiscal como impuesta por las normas de Derecho Internacional consuetudinario<sup>29</sup>, para otros autores no existe tal deber de tratamiento igual como impuesto por el Derecho Internacional General<sup>30</sup>.

<sup>28</sup> Cfr. KRUSE, H.W., *ob. cit.*, pág. 117.

<sup>29</sup> Cfr. UCKMAR, V., *ob. cit.*, pág. 58.

<sup>30</sup> En este sentido, véanse UDINA, M., *Il Diritto internazionale tributario*, cit., págs. 87 a 90; BISCOTTINI, G., *ob. cit.*, pág. 370; y CROXATTO, G.C., «Le norme di Diritto internazionale tributario», *cit.*, pág. 2231, y «Diritto internazionale tributario», *cit.*, pág. 645.

A nuestro entender, las únicas limitaciones de Derecho Internacional General que se dan con respecto a los extranjeros son las que se incluyen dentro del *minimum standard* que se debe garantizar a aquéllos. Así, las medidas fiscales tomadas en relación a los extranjeros no podrán tener carácter confiscatorio por el simple hecho de no estar dirigidas a nacionales. De todas formas, debemos tener en cuenta que la prohibición de confiscatoriedad en materia tributaria existe en el ámbito del Derecho Constitucional<sup>31</sup>, y en las Constituciones donde no se reconoce expresamente tal principio en esta materia, éste se puede deducir de la consagración que se haga en las mismas del derecho a la propiedad privada y del principio de capacidad contributiva. El análisis que hacemos más adelante de la influencia del Derecho Constitucional en esta materia nos hará ver la vigencia de estos principios constitucionales también con respecto a los extranjeros.

Por otra parte, en relación al tema de la influencia del Derecho Internacional General en el tratamiento tributario de extranjeros de distinta nacionalidad, debemos recoger aquí el parecer de UDINA, quien señala lo siguiente: «El principio de la igualdad es querido por el derecho internacional general en las relaciones entre los extranjeros de distinta ciudadanía sometidos al poder tributario del Estado y que este principio no puede derogarse ni siquiera cuando se trate de impuestos indirectos y en especial de derechos aduaneros. Ninguna discriminación puede hacerse a efectos tributarios entre los extranjeros en función de su pertenencia a distintos Estados. Entonces

---

<sup>31</sup> Recordemos que en el artículo 31.1 de la Constitución española se reconoce expresamente la prohibición de confiscatoriedad en materia tributaria.

deben entenderse del todo pleonásticas las disposiciones de derecho internacional particular (contenidas sobretodo en los tratados de establecimiento, consulares y de comercio) dirigidas a establecer explícitamente la igualdad de tratamiento entre los extranjeros de cualquier Estado o que, en la práctica, a ello conducen por el juego de la cláusula de la nación más favorecida. Entre los extranjeros debe ser actuado el mismo principio de la igualdad de cara a las cargas tributarias que, con respecto a los ciudadanos, rige en base a las normas constitucionales del particular ordenamiento estatal. Esta regla no sufre excepciones ni siquiera con respecto a la categoría de los impuestos indirectos, como los derechos aduaneros, en los que, aunque en efecto la discriminación se actúa, formalmente la misma atiende no a la ciudadanía del sujeto pasivo de la obligación tributaria sino al Estado de procedencia de la materia imponible, prescindiendo de la pertenencia estatal de quien está obligado a pagar el relativo tributo. Cualquier discriminación de carácter diferencial, por lo dicho, autorizaría al Estado extranjero interesado a pedir que se quite o a tomar medidas de represalia»<sup>32</sup>.

Por el contrario, según BISCOTTINI no le está prohibido al Estado el recurso a criterios de discriminación entre las diversas nacionalidades en materia fiscal. Sobre ello este autor indica: «Este dato emerge claramente de la práctica de los Estados. No se puede, en efecto, infravalorar la circunstancia de que numerosos son los acuerdos internacionales en los cuales se conviene, a lo mejor recurriendo a la cláusula de la nación más favorecida, que no se practicará una discriminación en el campo tributario

---

<sup>32</sup> *Il Diritto internazionale tributario*, cit., págs. 94 y 95. Esta opinión es compartida por CROXATTO en «Le norme di Diritto internazionale tributario», cit., pág. 2233, y «Diritto internazionale tributario», cit., pág. 646.

y se muestra, así, el no considerar vigente una norma de derecho internacional general de análogo contenido. Ni se puede olvidar que existen acuerdos internacionales, los cuales prevén un tratamiento evidentemente discriminatorio; que es generalmente admitida la posibilidad de tributos diferenciados, sobre todo en el campo aduanero; que, en justificación de esta práctica, se aducen motivos que sirven para subrayar cómo la discriminación no tenga en sí nada de ilícito cuando no asuma por otro lado carácter odioso»<sup>33</sup>.

En el estado actual de las relaciones internacionales no se puede sostener la existencia de un principio de Derecho Internacional General que prohíba la discriminación entre extranjeros de distinta nacionalidad. Piénsese en los ejemplos, que en las legislaciones nacionales se encuentran todavía, de casos en que se hace referencia al principio de reciprocidad, o en los convenios internacionales que prevén medidas de cooperación que solamente afectan a los nacionales de los Estados firmantes. Y, en nuestro ámbito europeo, piénsese en lo que significa la ciudadanía comunitaria.

Tal inexistencia de una prohibición de discriminación entre extranjeros de distintos Estados en el Ordenamiento internacional general, debemos entender que se da igualmente en materia tributaria.

Para completar la referencia a la extranjería a la luz del Derecho Tributario y aunque sea saliéndonos de lo que es propiamente el Derecho Internacional General, debemos realizar ciertas consideraciones, desde el punto de vista del Derecho Constitucional. Sólo así se puede dar una más completa visión de la situación de la extranjería ante el

---

<sup>33</sup> *Ob. cit.*, págs. 369 y 370.

Derecho Tributario, que va más allá de sus discutidos condicionantes de origen internacional. Junto a ello, también debemos hacer alguna referencia al Derecho Comunitario Europeo.

Nuestro Sistema impositivo, al igual que la mayoría de los sistemas impositivos de nuestro entorno, al contemplar los problemas de fiscalidad internacional y articular la regulación de los mismos, no suele partir de que el contribuyente sea nacional o de que, por el contrario, sea extranjero, sino, con algunas excepciones, de que tenga o no su residencia en territorio español.

Se puede destacar aquí la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, a la luz de las libertades de circulación y derecho de establecimiento en la Unión Europea, en relación al tratamiento fiscal de los nacionales de otro Estado comunitario, aunque las leyes de los Estados miembros suelen partir, a efectos impositivos, de la diferenciación entre residentes y no residentes y no de la diferenciación entre nacionales y extranjeros.

De este modo, hay que destacar que la nacionalidad no es un criterio territorial, pero podría suceder que bajo el criterio de la residencia o no residencia se introdujese una norma interna en materia de impuestos directos que incidiese principalmente discriminando a los nacionales de otros Estados miembros. Así ha sido reconocido por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas. Este Tribunal ha señalado que, aunque una medida no tome en consideración la nacionalidad del sujeto pasivo, puede implicar el riesgo de resultar más perjudicial para los sujetos pasivos nacionales de otros Estados miembros, que son los que con más frecuencia deben transferirse de un Estado miembro a otro; por ello, ciertas medidas, con

respecto a los nacionales de otros Estados comunitarios, pueden resultar contrarias al Tratado CE<sup>34</sup>.

Esto viene a reforzar la idea de que bajo la condición de no residente, en la práctica, pueden tributar y de hecho tributan principalmente extranjeros.

De otro lado, es necesario analizar si del Derecho Constitucional derivan límites en materia de fiscalidad internacional. Para ello, debemos partir del análisis de la posible influencia en este tema de lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 31 de la Constitución española de 1978, en el cual se establece que «todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio». Entre otros principios, este artículo de la Constitución viene a consagrar el principio de generalidad en materia tributaria.

Aunque este precepto se encuentra situado en la Sección 2ª del Capítulo II del Título Primero, Sección que tiene por rúbrica «De los derechos y deberes de los ciudadanos», la referencia genérica que el mismo hace a «todos» -sin mencionar expresamente a «los españoles», cosa que sí se hace en otros preceptos de nuestra Constitución y de esta misma Sección- quiere indicar que son destinatarios de tal deber tanto los españoles como los extranjeros. Es más, el artículo 31.1 habla al mismo tiempo de «todos» y de

---

<sup>34</sup> De todas formas, un análisis en profundidad y en toda su amplitud de la jurisprudencia comunitaria sobre este tema es algo que desbordaría el objeto y límites de un trabajo como éste, centrado en el Derecho Internacional General y no en el Derecho Comunitario Europeo. No obstante, en relación a la referida jurisprudencia se pueden citar, entre otras, las Sentencias del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 8 de mayo de 1990 (Asunto C 175/88), de 14 de febrero de 1995 (Asunto C 279/93), de 11 de agosto de 1995 (Asunto C 80/94), y de 27 de junio de 1996 (Asunto C 107/94).

«igualdad», por lo que incluyéndose en esa referencia a todos tanto los nacionales, como los extranjeros, le afectaría a ambos tal igualdad, con lo que la sujeción a nuestros impuestos se va a dar para ambos tipos de sujetos en igualdad de condiciones<sup>35</sup>.

En el constitucionalismo histórico español encontramos, como referencias a los destinatarios del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, que se hablaba de «todo español» en el artículo 8 de la Constitución de 1812, en el artículo 6 de la Constitución de 1837, en el artículo 28 de la Constitución de 1869 y en el artículo 3 de la Constitución de 1876. Después, en el artículo 9 del Fuero de los Españoles de 1945 se hablaba, a tales efectos, de «los españoles». Así, la Constitución española de 1978 introduce en esta materia un importante cambio en su artículo 31.1, eliminando la referencia expresa a los españoles en la delimitación de los sujetos vinculados por tal deber y permitiendo, de esta manera, incluir también a los extranjeros en el ámbito del mismo, con una genérica referencia a «todos».

---

<sup>35</sup> Véase el artículo 15 de la Ley Orgánica 4/2000, de 11 de enero, sobre derechos y libertades de los extranjeros en España y su integración social.