



UNIVERSIDAD DE JAÉN

**FACULTAD DE CIENCIAS
SOCIALES Y JURÍDICAS.
DEPARTAMENTO DE DERECHO CIVIL,
DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO.**

TESIS DOCTORAL

**TRATAMIENTO DE LA NACIONALIDAD EN
MATERIA TRIBUTARIA**

**PRESENTADA POR:
MANUEL JAVIER DELGADO MARTÍNEZ**

**DIRIGIDA POR:
DR. D. CARLOS MARÍA LÓPEZ ESPADAFOR**

JAÉN, 2022

ÍNDICE GENERAL DE LA OBRA

.- AGRADECIMIENTOS	6
.- INTRODUCCIÓN	9
CAPÍTULO I.- NACIONALIDAD, DESDE EL PUNTO DE VISTA DEL DERECHO INTERNACIONAL	20
1.- ONU	27
2.- CEDH	46
3.- UE.....	57
3.1.- CONSIDERACIÓN GENERAL.....	57
3.2.- DERECHO A LA NO DISCRIMINACIÓN POR RAZÓN DE LA NACIONALIDAD	78
CAPÍTULO II.- LA NACIONALIDAD EN DERECHO ESPAÑOL.....	86
1.- SIGNIFICADO CONSTITUCIONAL.....	86
1.1.- NACIONALIDAD VERSUS CIUDADANÍA	107
1.2.- CONSIDERACIÓN DE LA CIUDADANÍA DESDE EL PUNTO DE VISTA TRIBUTARIO. EL PRINCIPIO CONSTITUCIONAL DE GENERALIDAD	133
2.- SITUACIÓN LEGAL DE LOS EXTRANJEROS EN ESPAÑA.....	154
2.1.- DERECHO A LA IGUALDAD DE LOS EXTRANJEROS	165
2.2.- LIBERTAD DE CIRCULACIÓN, RESIDENCIA, ENTRADA Y SALIDA EN TERRITORIO ESPAÑOL	191
CAPÍTULO III.- PUNTOS DE CONEXIÓN EN LA FISCALIDAD INTERNACIONAL	202
1.- EN DERECHO TRIBUTARIO INTERNACIONAL (NORMAS NACIONALES)	202
2.- EN DERECHO INTERNACIONAL TRIBUTARIO	222

2.1.- CLASIFICACIÓN DE LOS PUNTOS DE CONEXIÓN.....	248
2.2.- PRINCIPIOS DERIVADOS DE LOS TRATADOS INTERNACIONALES: ONU, OCDE Y OMC	258
2.2.1.- SIGNIFICADO DESDE EL DERECHO INTERNACIONAL	258
2.2.1.1.- ONU	273
2.2.1.2.- OCDE.....	277
2.2.1.3.- OMC.....	284
2.3.- PRINCIPIOS DERIVADOS DEL DERECHO DE LA UNIÓN EUROPEA.....	288
2.3.1.- FUNCIONAMIENTO DEL MERCADO INTERIOR.....	310
2.3.2.- DERECHO A LA LIBRE CIRCULACIÓN Y RESIDENCIA.....	315
3.- NACIONALIDAD VERSUS RESIDENCIA EN EL PLANO FISCAL.....	323
3.1.- SISTEMAS QUE PRIMAN LA RESIDENCIA COMO PUNTO ESENCIAL DE CONEXIÓN FISCAL	325
3.1.1.- CONCEPTO	325
3.1.1.1.- LA NORMATIVA ESPAÑOLA	331
3.1.1.2.- DOCTRINA JURISPRUDENCIAL	350
3.2.- SISTEMAS QUE PRIMAN LA NACIONALIDAD COMO PUNTO ESENCIAL DE CONEXIÓN FISCAL	374
3.2.1.- CONCEPTO	374
3.2.2.- EL CASO ESTADOUNIDENSE.....	374
3.3.- RELACIÓN ENTRE RESIDENCIA Y NACIONALIDAD A EFECTOS FISCALES EN LA JURISPRUDENCIA DEL TJUE.....	382
3.3.1.- IMPUESTO DE SUCESIONES Y DONACIONES.....	382
3.3.2.- IVA	402

CAPÍTULO IV.- RÉGIMEN FISCAL DEL PERSONAL AL SERVICIO DEL ESTADO BASADO EN LA NACIONALIDAD	405
1.- PLANTEAMIENTO GENERAL EN DERECHO ESPAÑOL	405
1.1.- BENEFICIOS Y EXENCIONES APLICABLES A LOS DIPLOMÁTICOS ESPAÑOLES EN EL EXTRANJERO	411
1.1.1.- IRPF	411
1.1.2.- IVA	414
1.2.- BENEFICIOS Y EXENCIONES APLICABLES A LOS DIPLOMÁTICOS EXTRANJEROS EN ESPAÑA.....	414
2.- PERSPECTIVA DEL DERECHO INTERNACIONAL PÚBLICO (CONVENIOS DE VIENA).....	418
3.- RÉGIMEN DIFERENCIADO DE LOS FUNCIONARIOS DE LA UE.....	423
CAPÍTULO V.- NORMA RELATIVA AL TRASLADO DE LA RESIDENCIA A UN PARAÍSO FISCAL Y LA DISCUSIÓN DE SU APLICACIÓN SOLO A LOS NACIONALES	435
1.- NUEVO CONCEPTO DE JURISDICCIONES FISCALES NO COOPERATIVAS.....	437
2.- CONSECUENCIAS DEL TRASLADO EN EL IRPF	453
CAPÍTULO VI.- TASAS POR LAS ACTUACIONES ADMINISTRATIVAS EN MATERIA DE EXTRANJERÍA	465
1.- HECHO IMPONIBLE.....	467
2.- PRINCIPIO DEL BENEFICIO Y CAPACIDAD ECONÓMICA	473
3.- DERECHO DE LOS EXTRANJEROS A RECIBIR LA DOCUMENTACIÓN LEGALMENTE EXIGIBLE EN ESPAÑA.....	480
CONCLUSIONES	490
BIBLIOGRAFÍA.....	502
RELACIÓN DE JURISPRUDENCIA.....	524

.- Agradecimientos.

Todo autor que finaliza su trabajo suele encontrarse sumido en un “mar de sensaciones”, casi siempre contradictorias; de una parte, la tranquilidad de saber ya terminada la tarea que tanto tiempo y trabajo costó realizar y, de otra, la incertidumbre acerca de cómo dicho trabajo será recibido por la correspondiente comunidad científica. Solo corresponde a los estudiosos podrán emitir un veredicto final sobre el contenido de estas páginas; pero, más allá de eso, espero que sean útiles a cuantos las lean.

En mi caso, solo puede decir que soy un gran afortunado, puesto que siempre he tenido a unos padres, hermano y demás familiares cercanos dispuestos a ayudarme hasta el infinito en cuanto fuese necesario para alcanzar mis metas, como persona y profesional; lo mismo puedo decir de mi esposa e hijas, que se han sacrificado, conmigo, a la hora de redactar estas líneas, sin protesta alguna por el poco tiempo que les he dedicado. Precisamente, por tanto como he recibido, al nacer en un entorno familiar y social, sin duda, privilegiados, no habiendo hecho nada para merecerlo, debo devolver a la sociedad todo el fruto de mi esfuerzo y trabajo sin fin. Quien, por las razones que fuera, hemos gozado de una serie de condicionamientos, familiares y sociales, excepcionalmente favorables para sacar lo mejor de nosotros mismos, estamos llamados a asumir una obligación, indeclinable; esto es, la de “retribuir” a quienes se encuentran más cerca de nosotros –y, por ende, la sociedad, en general- lo mucho, y bueno, que hemos recibido de ellos, inmerecidamente.

Yo solo sé que no he hecho nada para merecer mi inmensa suerte; esto es, la de venir al mundo rodeado de una familia como la mía, formada por unos padres y hermano maravillosos, dispuestos a lo que haga falta; lo mismo digo de mi esposa, todavía felizmente casada conmigo e hijas, adornadas con todas las virtudes del mundo –y, sobre todo, la del amor al trabajo y respeto por los demás-.. Mucha es, pues, mi deuda, con el Dios supremo y, por ende, la sociedad; por ello, mayor es mi exigencia para abonarla íntegramente, hasta el último euro. Dios nos juzgará, a mi modesto criterio, no por cómo desarrollamos nuestras capacidades innatas sino, más bien, por todas aquellas situaciones en las cuales no las aprovechamos diligentemente. La parábola de los talentos, recogida en la Biblia (Mateo 25:14-30), resulta bien ilustrativa al respecto; todos tenemos la obligación moral –que, creo, también jurídica- de aprovechar, al máximo, las capacidades que, de una u otra manera, forman parte de nuestro propio e intransferible equipaje vital. Sin duda, solo triunfan aquellos más entusiastas, con el necesario tesón, fuerza de carácter y confianza en sí mismos para superar múltiples adversidades e infortunios; el enorme “regalo”, en forma de capacidades que nos entrega el Maestro, solo tiene sentido si, responsablemente, con todas nuestras fuerzas, nos proponemos

hacerlos fructificar. Es obligación, tanto de la sociedad como de nosotros mismos, exigirnos que rindan lo máximo, a la vista de las circunstancias, personales y sociales, de cada uno. Sin duda, la pereza es el peor de los pecados, por cuanto supone la negación de ese “deber” -al menos, moral sino, también, jurídico-, consistente en hacer fructificar dichos “talentos”, para provecho propio y de todo el conjunto social.

Por otro lado, es deber de todo hijo, de bien, el de intentar superar, en buena lid, los logros de sus respectivos familiares más directos; ese ha sido mi propósito a lo largo de toda una vida, si bien el listón a superar está bien alto. Mi madre, con cinco carreras universitarias y un doctorado, se jubiló hace pocos años como catedrática en esta joven, aunque suficiente preparada, universidad; uno de los miembros del Tribunal, encargado de evaluar su Tesis Doctoral por la Universidad de Granada, le dijo que lo que más le había llamado la atención era su permanente y continuo deseo de aprender y perfeccionarse, a lo largo de los años. En eso consiste, creo, la diferencia entre la juventud y la ancianidad; la primera, precisamente por su impulso vital inagotable, siempre está en perpetuo movimiento, en búsqueda de nuevos conocimientos y experiencias –en suma, el deseo de Ser-. La segunda, a mi humilde criterio, significa justo lo contrario -esto es, la renuncia a Ser-. Hay muchísimas personas, de avanzada edad pero, con una juventud de mente y actitud, envidiables; también suele darse lo contrario, lo cual, hoy día, es mucho más grave.

Internet facilita, como nunca, el acceso a todo tipo de conocimiento; quien no quiera formarse, hoy, es que, simplemente, no tiene excusa. Pues bien, mi madre, a pesar de haber estado estudiando toda su vida, con 44 de servicios, ininterrumpidos, como profesora en las más diversas etapas educativas, jamás dejó de atender a su familia; su verdadera prioridad éramos nosotros y el trabajo, ampliando su formación cada noche, incansable. Recuerdo levantarme, por las mañanas, para ir al colegio, viéndola a ella, con una alegre, grandiosa y siempre franca sonrisa, recoger sus libros y apuntes sobre la mesa de la cocina donde ella nos preparaba, a diario, el desayuno; nunca se cansaba de decirnos, con el mejor ánimo, que “entre noche y día no hay pared”.

Mi padre, empresario, maestro de primera enseñanza y perito de obras públicas, también supo darnos siempre un continuo y fecundo ejemplo de trabajo y honradez, “de sol a sol”, guiándonos en todo momento por los senderos de la probidad y respeto por los demás; mi padre se sacrificó siempre por mi madre y nosotros hasta lo increíble, dejándose la piel y el alma en nuestro bien. Además, él siempre nos regaló la mejor de las herencias: la de la curiosidad por todo, simplemente por el placer de aprender más cada día. Jamás le oí la menor palabra de desaliento o queja y, menos, aún, de reproche hacia mi madre, hermano o yo mismo; más bien, nuestros progenitores nos apoyaron

siempre en todo, fuera lo que fuera, sin perjuicio de darnos continuamente su certero y sabio criterio, fruto de los años y la experiencia. Aceptaban, como casi todos los de su generación, que la vida era dura y difícil, estando siempre alerta y dispuestos a dar el máximo de sí, en el trabajo y para con su familia; en suma, generaciones enteras hechas a la idea del sacrificio y esfuerzo, máximo, incansable y más allá de la extenuación, dándolo todo en el ámbito laboral y familiar.

En cuanto a mi hermano, solo puedo decir que hoy día es profesor asociado en la UJA, tras obtener el premio extraordinario en la Facultad de Medicina, sita en Granada, con su correspondiente Doctorado, por la Universidad Complutense madrileña, también con las máximas notas; también disfrutó de numerosas estancias en el extranjero, para completar los estudios en Medicina. Así mismo, cursó por la Universidad granadina numerosas asignaturas de la licenciatura en traducción e interpretación, también con muy brillantes calificaciones, sin llegar a completar dichos estudios. Él sí se ha dedicado, a tiempo parcial, al mundo de la empresa privada, en el ámbito inmobiliario, siguiendo en todo momento las sabias enseñanzas y el honesto modo de vivir de quienes nos trajeron al mundo. Sea esta obra un especial y sentido homenaje a ellos. Por mi parte, también he intentado transmitir a mis hijas ese ejemplo, de lucha y entrega, honrada y honesta al máximo, vivido en el claustro familiar paterno; no sé si ese espíritu de sacrificio, hasta el fin, sigue aún vivo entre las jóvenes generaciones. Por desgracia, la juventud de nuestros días parece haber olvidado que todo lo valioso en la vida se construye con esfuerzo; es decir, con una cantidad inmensa de “ladrillos” de tiempo, afanosamente colocados unos sobre otros, día tras día, hasta que ya no podamos más, rendidos por la labor realizada.

Como diría el gran Adam Smith, el único valor, verdadero y eterno, que siempre rinde fruto es el del trabajo, desarrollado a lo largo de muchas horas, días, semanas, meses y años, materializando así el esfuerzo, necesario e indispensable, para construir una obra duradera. Mis padres y hermano siempre me dieron el mayor y mejor ejemplo de generosidad, solidaridad y entrega hacia los demás, prestando su ayuda, desinteresada, a todo aquel que la necesitase; nunca he conocido a nadie más brillante que ellos, en todos los planos que puedan imaginarse -académico, intelectual, personal, familiar, social, laboral...-. Como ya he dicho, es mi deber intentar, al menos, acercarme a su grandísima estela y fulgor, como auténticos “soles” que, llenos de claridad, solo derrochan el bien y la alegría por su derredor.

En línea con lo ya dicho, no puedo sino recordar y agradecer, por supuesto, la extraordinaria ayuda brindada por el Prof. Dtor. D. Carlos López Espadafor en la confección y redacción de estas páginas; si hay algún acierto en cuanto aquí se expone, solo cabe atribuírselo a él y su extraordinaria e infinita

generosidad, magisterio y paciencia hacia quien suscribe. En cuanto a los posibles errores presentes en estas páginas, únicamente son imputables a este modesto autor de las mismas. Intentaré con todas mis fuerzas que esta obra no defraude la inestimable confianza del citado docente, convirtiéndome, así, en “fruto tardío, pero cierto”. He de destacar, igualmente, la labor, en pro de esta humilde obra, del Prof. Dtor. D. David García Guerrero, de una valía, humana e intelectual, más que sobresalientes; su contribución ha sido fundamental a la hora de cumplir todos los requisitos y trámites administrativos, ineludibles, para la correspondiente presentación, lectura y defensa de esta tesis. Como muy bien viene al caso -más, aún, teniendo en cuenta la materia tributaria, objeto del presente análisis-, “A Dios lo que es de Dios, al Cesar lo que es del Cesar”.

Por último, mi más sentida gratitud hacia el Ilustre Colegio de Abogados de Jaén, así como a esta Universidad, cuyo respectivo personal bibliotecario siempre ha estado a mi disposición cuando los he necesitado; han sido muchas las horas en esas dependencias, compartidas con quienes allí trabajaban. Quiero extender idéntico agradecimiento a todos aquellos que, de una manera u otra, también han contribuido a que estas líneas pudieran ver la luz; he de agradecer igualmente los comentarios de algunos compañeros de profesión, dedicados a la práctica en el área fiscal, cuyas ideas han sido igualmente provechosas para mí. Sin duda, los prácticos del Derecho pueden aportar mucho a quienes, desde sus bibliotecas y demás templos del Saber, puramente abstracto, intentan desentrañar qué quiere decir cada Norma; y, sobre todo, cómo interpretarla, de manera inteligible, teniendo en cuenta la totalidad del ordenamiento jurídico, en su conjunto.

.- Introducción.

Se pretende estudiar el tratamiento de la nacionalidad, desde el punto de vista tributario, utilizando para ello un enfoque amplio y transversal, que aborde las diversas normativas aplicables, tanto nacionales como internacionales. Nacionales y extranjeros comparten, en esencia, los mismos derechos y obligaciones, en el plano civil y mercantil, desde el punto de vista del derecho español; las mayores diferencias entre ambos colectivos se concentran en el plano político –esto es, no todos los extranjeros gozan del derecho de sufragio activo y pasivo en nuestro país- y administrativo –las diversas administraciones públicas les exigen una especial documentación, amén de ciertos requisitos, solo a ellos aplicables, con respecto a la seguridad social, permisos de trabajo y residencia, visados y pasaportes, etc.-. Toda persona, por el mero hecho de serlo, tiene derecho a que se reconozca su dignidad, por así establecerlo tanto el Derecho Internacional, vigente en nuestro país, como el propio Derecho Interno; las relaciones internacionales, también en lo tocante a la nacionalidad, se regulan por convenios y tratados internacionales ad hoc, amén de la reciprocidad.

Así mismo, la cuestión tributaria es un asunto que despierta gran interés y pasión entre la ciudadanía; eso sí, a nadie se le oculta que, hasta el más concienciado de los contribuyentes, “sufre” cada vez que cumple tal obligación. La verdad, las más de las veces, una gran parte de los contribuyentes suele coincidir en una especie de “mantra”, ampliamente asentado en el imaginario colectivo popular; esto es, que siempre pagamos demasiados impuestos, sea o no cierto. Más bien, la presión fiscal en España es todavía inferior, en promedio, a la del conjunto de la UE. Sin duda, todo el que paga sus respectivos tributos, cualquiera que sea su importe, suele pensar que dicho numerario alcanza, habitualmente, una cifra excesiva; lo cierto es que la corrupción y mal funcionamiento, crónicos en la historia de nuestras administraciones públicas, no han contribuido en demasía, precisamente, a disipar tan arraigada creencia.

Los Estados, soberanos, no pueden interferir en asuntos de otros, en base al principio de no injerencia, propio del derecho internacional público. La soberanía nacional, según afirma el art. 1.2 de la CE, votada mayoritariamente por los españoles en 1978, reside en nuestro pueblo; de ese mismo pueblo también emanan los poderes del Estado. La soberanía fiscal, pues, viene a ser la manifestación soberana del poder financiero de un Estado, de modo que éste pueda imponerse a la capacidad de autogobierno de otras administraciones territoriales, de menor escala, en ese terreno; eso sí, en base a las competencias, atribuidas a cada una de las citadas administraciones territoriales, conforme al Texto Constitucional de 1978 y demás legislación concordante en dicho asunto¹.

La soberanía, en este momento, se comparte cada vez más entre los distintos Estados, puesto que la enorme complejidad de los problemas actuales, multilaterales y de alcance global, demanda idénticas soluciones; esa cesión de soberanía, también en lo fiscal, implica, a la vez, una idéntica reducción de su propio Poder, en dicho ámbito, libremente consentida. Por tales razonamientos, la concepción de la soberanía ha dejado de ser tan férrea como antaño, predominando en este momento una visión de la misma, mucho más flexible y susceptible de negociación, multilateral, en los diversos planos territoriales –internacional, nacional, regional y local-².

¹ MUÑOZ MACHADO, S. (2016): *Diccionario del español jurídico*. Espasa Libros, pp. 1532-1533. FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, J. M. [Coord. (2006)]: *Diccionario Jurídico*. Aranzadi. Pamplona, p. 792. La soberanía, en cuanto poder absoluto, originario, exclusivo y perpetuo, amén de un colectivo humano –pueblo- y el territorio, determinados, conforman los requisitos, clásicos, del Estado; durante el “antiguo régimen”, monárquico, feudal y estamentario, la soberanía era un atributo exclusivamente real. Con la modernidad, desde 1789 en adelante, bajo la égida del liberalismo burgués, en lo económico y político, la soberanía, conforme al correspondiente principio democrático, pasa a ser propiedad de la Nación o Pueblo –esto es, respectivamente, la soberanía nacional o popular-.

² LÓPEZ ESPADAFOR, C. M. (2018): “Recorrido transnacional de la soberanía tributaria” en *Cuadernos de derecho transnacional (marzo 2018)*, Vol. 10. Nº 1, p. 314: La soberanía fiscal, conforme indica el precitado autor, tiene el mismo significado que en el resto de ramas del derecho si bien, desde ese concreto punto de vista, comporta la facultad de cada Estado de establecer un sistema impositivo propio, aplicable en el territorio sometido a su soberanía; el Estado es la máxima autoridad dentro del respectivo territorio nacional, pero, si tenemos en cuenta el derecho internacional,

La soberanía de cada Estado, en el ámbito fiscal, ha de adaptarse al mundo de nuestros días, con una economía internacional ampliamente globalizada, cuyas manifestaciones de riqueza no pueden limitarse a unas estrechas y pobres fronteras territoriales estatales, determinadas y concretas; la cooperación interestatal en tales asuntos es, en consecuencia, absolutamente necesaria e insustituible, dada la permanente y muy fácil movilidad de personas y recursos, de todo tipo, fruto del increíble avance tecnológico. La creciente interdependencia en todos los ámbitos hace al mundo actual mucho más pequeño e intercomunicado que antaño; a consecuencia de ello, también es necesario fortalecer los mecanismos de acuerdo y consenso³.

La actividad de numerosas organizaciones internacionales, de ámbito económico, ha facilitado que las diversas jurisdicciones tributarias puedan cooperar entre sí más fácilmente, de modo que las inversiones económicas internacionales han ganado en seguridad jurídica; y, por ende, las relaciones económicas de igual naturaleza bilaterales. La actual globalización económica precisa de normas, más allá de los respectivos convenios internacionales suscritos por un número mayor o menor de Estados; es, pues, conveniente una nueva interpretación del derecho internacional general, en materia tributaria, que de espacio a tal perspectiva. Los tratados internacionales suelen recoger en sus preceptos algunos dedicados a la materia tributaria; ello, sin perjuicio de los firmados entre dos o más países para evitar la doble imposición internacional, de acuerdo con los modelos aprobados por la OCDE y demás instituciones internacionales, de carácter económico. La UE, como la organización internacional más integrada del mundo, significa que sus estados miembros cedieron, en favor de dicha organización internacional, parte de su soberanía económica -y, al mismo tiempo, tributaria-; los citados estados miembros se someten a lo acordado por los organismos e instituciones, competentes para ello, que forman parte de tal organización internacional europea. Además, la citada organización impone a sus miembros el deber de cooperar, también en el terreno tributario; la peculiaridad de la UE es la de crear derechos a favor de los ciudadanos, nacionales de

todos los Estados son iguales entre sí. Así, atendiendo a tal principio de igualdad en el ámbito internacional, no hay otra autoridad sobre los Estados más allá de aquella, previamente consentida y validada por éstos últimos. *Ibid.*, p. 316: Los Estados gozan de supremacía con respecto a la respectiva población y territorio, nacionales; como ya hemos reseñado previamente, ningún Estado tiene preeminencia sobre otro, conforme al Derecho Internacional Público.

³ LÓPEZ ESPADAFOR, C. M. (2016): “Las normas generales del derecho internacional ante el objetivo de combatir la evasión fiscal” en *Cuadernos de derecho transnacional (octubre 2016)*, Vol. 8. Nº 2, pp. 266-269. La integración económica, como vía para alcanzar la política -y, al tiempo, “animus” que ha impulsado la unificación europea, desde sus mismos inicios-, supuso un verdadero hito histórico; frente a la cooperación, como idea central de otras organizaciones internacionales, la UE puso sus cimientos sobre la idea de integración, de modo que los Estados miembros “compartiesen” parte de su soberanía. España, como el resto de países miembros del citado “club europeo”, consintieron en ceder parte de sus competencias soberanas, en el terreno impositivo, con arreglo a sus propios y respectivos textos constitucionales nacionales; ello, puesto que tal cesión significaba que era posible encontrar soluciones comunes para problemas, igualmente comunes. La soberanía de los Estados, en este momento, ya no es monolítica sino que, más bien, está formada por un conjunto de competencias, diversas y limitadas, de la cual cada uno de ellos dispone libremente.

los estados miembros, de modo que puede hablarse de una relación directa entre la referida organización internacional y dichos ciudadanos. En principio, la soberanía fiscal y tributaria de un Estado solo puede operar dentro de sus respectivos límites territoriales; así mismo, todos los Estados son iguales, desde el punto de vista de su soberanía.

El Estado soberano, pues, tiene competencia para dictar normas, con carácter coercitivo e imperativo dentro de sus respectivos límites territoriales; a la vez, el Estado soberano puede actuar en las relaciones internacionales en plena igualdad con los demás, siendo plenamente independiente de éstos. La cesión de soberanía económica, realizada por los Estados miembros de la UE, no es sino una forma de ceder, también, la de carácter político -y, en el fondo, la misma legitimidad democrática, como el sistema jurídico político ideal, llamado a regir sobre todos los europeos-. La soberanía estatal ha dejado ya de ser un concepto monolítico, con límites y contenidos determinados, fijos e inmutables; precisamente, esa idea de soberanía compuesta de diversas atribuciones y competencias, no monolítica ni unitaria, es la que posibilita el concepto de supranacionalidad; esto es, el Estado puede decidir compartir algunas de sus atribuciones y competencias soberanas ya con una determinada organización internacional, ya con otros Estados, vía convenios bilaterales o multilaterales. El art. 31 CE 1978 establece que todos, españoles y extranjeros, tienen la obligación de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, siempre y cuando dispongan de fuentes de riqueza, objeto de gravamen, demostrativas de capacidad económica; el Estado, como tal, solo tendrá capacidad para actuar en el territorio de otro Estado vía el correspondiente tratado, acuerdo o convenio internacional, puesto que la soberanía estatal es inviolable. Es necesaria una fuerte cooperación interestatal en lo tocante a la recaudación tributaria, amén de una información compartida⁴.

En principio, la cooperación tributaria interestatal nace de los correspondientes convenios internacionales, firmados válidamente por cada país, sea cual sea la organización internacional de la cual se trate; en el caso de la UE, dada la cesión efectuada por sus Estados miembros de parte de su soberanía tributaria, hay una serie de órganos, pertenecientes a dicha organización internacional, que establecen las reglas en ese ámbito competencial. Pero, más allá de la excepcionalidad europea, toda vez que la UE ha optado por el modelo de organización internacional más integrada del mundo, cabe hacerse una serie de reflexiones, con respecto a otros Estados, no miembros de la mencionada organización; en realidad, la mayoría de los Estados, a lo largo y ancho del planeta, están optando,

⁴ LÓPEZ ESPADAFOR, C. M. (2013): “Revisión de las relaciones entre el derecho tributario y el derecho internacional general” en *Crónica Tributaria NUM. 147/2013*, pp. 127-152.

en su gran parte, por la colaboración y asistencia mutua, sobre todo, en materias relativas a lo civil, penal y tributario⁵.

La manera más eficaz y económica de resolver los innumerables conflictos, de todo tipo, que afectan a nuestro mundo, ya globalizado, pasa por la más estrecha y civilizada cooperación entre todos los sujetos del Derecho Internacional Público; los problemas que hoy nos afectan no pueden resolverse unilateralmente, sin la ayuda y cooperación de los demás Estados, organizaciones internacionales, etc. –léase, por ejemplo, la amenaza medioambiental, la de la extensión de la pobreza, los populismos..-. En este momento, hablaríamos de Estados y, además, organizaciones internacionales, ONGs, ciertos individuos, etc., que no pueden asimilarse, como tales, a los primeros. En línea con la realidad que nos rodea, la sociedad internacional se presenta cada vez más dinámica, desdibujada y mutable, tanto en cuanto a las normas, allí aplicables, como respecto a los sujetos, destinatarios de las mismas; el derecho internacional, pues, está llamado a resolver, pacíficamente, todo tipo de controversia surgida en el seno de dicha sociedad internacional. La paz de Westfalia (1648) supuso el nacimiento de la modernidad, de manera que, a partir de entonces, el Papado y el Imperio se resquebrajan, dando lugar a la aparición de los primeros Estados Nación –esto es, un solo pueblo y territorio, también unido bajo la férula de un solo monarca-, ya independientes de esos inmensos Poderes medievales.

Las grandes categorías institucionales, hasta ahora absolutas y estáticas –por ejemplo, el Estado, con una sola población y cultura, hegemónicas y dominantes, encerrado a cal y canto dentro de sus propias límites fronterizos-, representan, en este momento, el ayer más remoto; y, ello, pese a que, hasta no hace mucho tiempo, ese era el mundo en el cual vivíamos. El renacimiento, como instrumento que permitió la ruptura de las grandes categorías medievales, en lo social –feudalismo-, político –imperio- y religioso –papado-, supuso una nueva visión del Individuo, como centro de todas las cosas; el Hombre, libre de las ataduras de la religión, emprenderá las primeras laboras científicas, basadas en la observación y el razonamiento, mediante las cuales elaborar hipótesis. La revolución norteamericana -1776-, francesa -1789-, con el siglo de las luces, alumbró el liberalismo político y, con ello, los primeros pasos hacia la transformación de numerosas naciones en Estados.

⁵ LÓPEZ ESPADAFOR, C. M. (2018): “Recorrido transnacional de la soberanía tributaria”, op. cit., pp. 273-274. Según sostienen ciertos autores, existe una regla, de derecho internacional público, que obliga a los Estados a cooperar entre sí, sin necesidad de la existencia de convenio o tratado alguno, en base al mutuo reconocimiento de la libertad y soberanía estatal de los demás; en opinión del Prof. López Espadafor, no existe tal regla –o, si se quiere, costumbre- de cooperación entre Estados, en cumplimiento de un deber, tan solo establecido por el Derecho Internacional, sin el correspondiente apoyo de un previo tratado o convenio, igualmente internacional. A juicio del citado docente, los Estados deben ser libres para, con arreglo a sus propios criterios, colaborar o, en su caso, no hacerlo; eso sí, salvo un previo acuerdo o convenio internacional, válido o, desde el punto de vista de la UE, una norma comunitaria que así lo disponga.

El ulterior romanticismo, que propugna la libertad como principal argumento, acentuó el nacionalismo, como modo de entender la política. El siglo XX, con la tragedia de las dos guerras mundiales, nos muestra cómo los nacionalismos, totalitarios, tanto fascista como comunista, están llamados a destruirse mutuamente; y, con ellos, el derecho de los pueblos a convivir en paz. La caída del muro berlinés, que exteriorizaba una de las fronteras más calientes entre dos enemigos irreconciliables -esto es, el capitalista, liderado por USA, frente al comunista, bajo el mandato de la URSS-, supuso un hito histórico: el verdadero fin a la segunda guerra mundial -1939/1945- y sus duras consecuencias, también en forma de telón de acero, que encerraba a la Europa oriental bajo la poderosa bota del “ejército rojo” soviético.

Las sociedades de nuestros días, con perfiles cada vez más ambiguos y borrosos, permeables y abiertas a todo tipo de cambios, provenientes de más allá de sus respectivas fronteras físicas, han dejado atrás los anteriores paradigmas, inmutables y “eternos”. Todas las sociedades humanas, ya convertidas en una especie de “mix” multiétnico y cultural, deben aprender a garantizar la convivencia, pacífica y democrática, entre distintos; no hay ninguna frontera impermeable y hermética, capaz de frenar eficazmente las migraciones masivas –sobre todo, la proveniente de los territorios más empobrecidos hacia aquellos con mayores recursos-, características de nuestra época. La ausencia de una autoridad política, de alcance global, dotada de la suficiente legitimidad –legal y moral-, produce innumerables conflictos; ese vacío trata de llenarse por parte de aquellos países, con mayor poder –económico, militar..-, que, mediante el uso abusivo de dicha supremacía, imponen su estrecho unilateralismo –egoísta y mezquino- a todos los demás⁶.

El fin de la segunda guerra mundial abre las puertas a una nueva sensibilidad, manifestada por la firma de la Carta de las Naciones Unidas, en 1945, donde casi todos los países apuestan por prohibir la guerra de conquista, tras la dura experiencia bélica precedente; la geopolítica aparece entonces dominada por la llamada “dinámica de bloques”, donde norteamericanos y soviéticos, como fuerzas antagonistas, en permanente conflicto, pretenden dominar el mundo entero. El hundimiento del “enemigo” soviético, a partir de la caída del muro berlinés (1989), origina lo que podríamos denominar como un Derecho Global, en el cual parece predominar la búsqueda del mejor entendimiento posible, vía consenso, entre los distintos actores de la escena internacional; se avanza considerablemente en términos de grandes acuerdos, de calado y amplitud, tanto por la materia, allí regulada, como en cuanto a los numerosos países que los suscriben, gracias a la buena sintonía presente entonces entre las Potencias.

⁶ BAUMAN, Z. (2010): *Mundo consumo*. (Trad. Albino Santos Mosquera). Espasa Libros. Madrid, pp. 19-23.

La mayoría de gobiernos, así como las sociedades de sus respectivos países, han entendido que es necesaria la más leal cooperación y ayuda de todos, para resolver, con justicia y eficacia, nuestros problemas, ya de alcance global; los Estados son muy débiles para afrontar, con éxito, las dificultades del siglo XXI. A partir de la caída del muro berlinés, el mundo se hizo más pequeño, de modo que la democracia y la libertad económica se extendieron por doquier; al tiempo, los avances y descubrimientos tecnológicos de la época, así como el desarrollo de las comunicaciones, permitieron compartir toda suerte de ideas, etc., en cualquier lugar del mundo.

La Declaración del Milenio, adoptada por la ONU en el año 2000, expresa el significado de esa nueva época en las relaciones internacionales, tras la desaparición de la guerra fría entre el “bloque”, respectivamente, estadounidense y el soviético. Tal Declaración ponía el acento en una clara y decidida apuesta por valores tan esenciales y básicos como los de la democracia, defensa de los derechos humanos y libre comercio o el fomento del desarrollo a favor de aquellas naciones más empobrecidas.; junto a dicha declaración, cabe subrayar igualmente el claro predominio y preponderancia de las diversas organizaciones internacionales, tanto de ámbito universal como regional, a la hora de resolver y gestionar todo tipo de conflictos.

El Derecho Internacional ha de adaptarse a la realidad, globalizada, donde las fronteras ya no tienen apenas peso ni relevancia; la base de ese derecho global, en cuanto derecho internacional, tiene sus raíces en las resoluciones y acuerdos, adoptados en el seno de la ONU, por cuanto ésta ha ido estableciendo, a lo largo de los años, los principios, valores y reglas, esenciales y fundamentales, llamadas a regir la propia Comunidad Internacional y las relaciones entre sus miembros. Tal acervo, nacido en el seno de la referida organización internacional universal, puede considerarse, salvando las distancias, como una verdadera Constitución, relativa a dicha Comunidad Internacional; idéntico razonamiento, por analogía, es susceptible de aplicación con respecto a la Unión Europea, en cuanto la organización internacional más integrada del mundo, donde la asociación se ha dejado de lado en pos de una mayor aproximación y cercanía entre sus miembros.

Una manera clara de evidenciar las diferencias entre ese derecho internacional, de un lado y el global, del otro, puede ser la siguiente: con arreglo al actual derecho internacional, un país que decida no ser miembro de la ONU –la organización más universal del Planeta-, por poner un ejemplo, no se vería obligada a cumplir los acuerdos, allí adoptados, los cuales representan, verdaderamente, el “sentir” de una inmensa mayoría del género humano. En claro contraste con lo dicho, un derecho global, precisamente por ese carácter transnacional y obligatorio, sería aplicable para todos los Estados, aún aquellos que no hubiesen firmado el tratado de San Francisco, embrión

de la ONU que todos hoy conocemos. En suma, el actual derecho internacional opera tan solo sobre la voluntad de los Estados, de modo que, si éstos no desean ser miembros de la ONU, por ejemplo, no tendrán obligación de cumplir lo allí pactado; el derecho global parte de otros parámetros: tanto todos los Estados como todos los seres humanos, vivan donde vivan, sean nacionales del Estado que sean, habrán de cumplir aquello que las organizaciones internacionales, de igual naturaleza, acuerden. En fin, como puede apreciarse, hablaríamos de volver a una especie de soberanía, de alcance planetario, que estaría por encima de los estrechos y pesados “límites” de los Estados, obligándoles, tanto a ellos como a sus ciudadanos, a cumplir una serie de obligaciones, comunes para toda nuestra especie; los desafíos, presentes y futuros, a los que todos los humanos, en su conjunto, tendremos que enfrentarnos, demuestran que lo más sensato es llegar a alguna especie de gobierno mundial –es decir, una serie de reglas y principios, propios de la gobernanza global, a respetar por todos los Estados constituidos a lo largo y ancho de nuestro Planeta, sin excepción-.

La reciente pandemia, por causa del coronavirus Covid-19, es la mejor prueba de la apremiante necesidad de dicho tipo de gobernanza, capaz de imponer sus decisiones a todos los Seres Humanos, vivan donde vivan y sea cual sea su nacionalidad; de no hacerlo así, seguiremos con la actual inoperancia e ineficacia, resultante de “hacer cada uno la guerra por su cuenta”, como único –y, a la vez, erróneo- mecanismo de solución para los problemas que nos atañen y afectan a todos, llegando hasta el último rincón de la Tierra. Las grandes tragedias y catástrofes del mundo globalizado de nuestros días alcanzan a la humanidad, en su conjunto –y, a la vez, también a cada uno de los miembros de la especie humana-, rebasando las fronteras, los credos ideológicos, las razas, culturas, etc; de no actuar juntos, al unísono, con el necesario diálogo y consenso, nos veremos abocados al mayor de los desastres. Solos y aislados no podemos hacer nada; se impone, pues, la solidaridad y el “sentido común”, bajo el enfoque de la multilateralidad y gobernanza, a fin de encontrar soluciones comunes para todos. El Mercado, por sí solo, no hace sino empeorar las diversas problemáticas, de alcance global, hoy presentes en nuestra realidad diaria –y, más aún, de cara al futuro-; un sector público, responsable, fuerte y bien financiado, constituye una de las herramientas imprescindibles para atajarlas.

Los problemas globales solo pueden resolverse utilizando los mecanismos de la gobernanza, democrática y justa, igualmente global; recordemos que, en este momento, sigue preocupando el citado coronavirus pero, a la vuelta de la esquina, nos están esperando otras crisis, igualmente trágicas y dolorosas, en forma de graves emergencias medioambientales, por ejemplo. La democracia, bien entendida, se asienta sobre el respeto por la voluntad popular, así como el sometimiento del Poder al Derecho, reflejado en el correspondiente texto constitucional; los valores,

principios y derechos, recogidos constitucionalmente, han de tener un adecuado reflejo en el mundo real, no quedándose tan solo en mera y vana retórica, abstracta. Por otro lado, la tecnología de nuestro tiempo, con un uso mayoritario de las redes sociales, de carácter digital, influye en la “calidad” de la democracia; y, ello, por cuanto la manipulación, maliciosa, torticera e interesada de dichas redes, en beneficio exclusivo de ciertos grupos o intereses, minoritarios, es ya un verdadero peligro, real, como bien atestiguan sucesos recientes, de amplia difusión⁷.

Todo cuanto se va a tratar en esta humilde obra gira en torno a dos ejes, esenciales; el primero, en un ámbito interno, el tratamiento de la nacionalidad, desde el punto de vista de la legalidad española, en orden a averiguar si existe una discriminación entre españoles y extranjeros, en términos fiscales y tributarios. El segundo, tocante al plano internacional, planteará el estudio de la existencia o no de una discriminación por motivo de la nacionalidad, atendiendo al derecho internacional, hoy vigente; en este segundo plano, conviene no olvidar que los convenios internacionales, válidamente suscritos por los respectivos países signatarios, son de obligado cumplimiento para quienes los firmaron, con la problemática que ello lleva consigo. Así, la ONU, a través del art. 15 de su Declaración Universal de los Derechos Humanos, establece el derecho de todos los seres humanos a una nacionalidad; la base de tal derecho estaría en la dignidad, ínsita a todo Hombre, por el mero hecho de serlo. En cuanto al Convenio Europeo de los Derechos Humanos, su art. 14 también señala el derecho a no sufrir discriminación por causa del origen nacional o pertenencia a una determinada étnica, con los respectivos matices que analizaremos en su momento. Por último, con respecto a la UE, prima el principio de no discriminación por la nacionalidad, entre los ciudadanos de los países miembros; y, ello, no solo por así establecerlo, entre otras, el propio derecho originario comunitario

⁷ ORTEGA CARCELÉN, M. (2014): *Derecho global. Derecho Internacional Público en la era global*. Tecnos. Madrid, pp. 15-25. En el mismo sentido, pero con especial hincapié en la necesidad de una democracia, de igual alcance, llamada a superar la estrechez de las fronteras estatales, véase BALAGUER CALLEJÓN, F. (2020): “Democracia global” en PENDAS, B. (Ed.): *Enciclopedia de las ciencias morales y políticas para el siglo XXI. Ciencias políticas y jurídicas*. Real academia de ciencias morales y políticas. BOE. Madrid, pp. 196-197. Por otro lado, “El País” –Edición de Andalucía-, de fecha 5 de abril de 2020, p. 4 –sección Ideas-, encabeza un artículo con este titular, muy ilustrativo, creo, con respecto a lo aquí tratado: “Una Constitución para el mundo”. Precisamente, eso es lo que necesitamos: una Constitución para todos, como miembros de la especie humana, donde quedasen garantizados los derechos humanos, directamente vinculados con nuestra dignidad –esto es, la igualdad, la no discriminación, los derechos sociales y fundamentales básicos-. Una Constitución mundial no significa la necesidad de un Estado mundial; hablaríamos de criterios de gobernanza, a los cuales todos los respectivos gobiernos nacionales deberían plegarse, sin excepción. La UE empezó, precisamente, dando pequeños pasos, para así unificar el mercado del carbón y acero, generando así la suficiente confianza entre sus socios para que, con el paso del tiempo, pudiéramos llegar hasta el momento actual, en pos de la integración en numerosas áreas. En línea con lo dicho, es importante destacar como numerosos medios periodísticos, relevantes a nivel mundial, se están haciendo eco de la necesidad de establecer reglas comunes, con el mayor apoyo posible, para resolver las más diversas problemáticas, ya de alcance global, como, por ejemplo, dicha pandemia; véase, a tales efectos, el artículo, publicado por el prestigioso periódico británico “The Guardian”, con el sugestivo título: “Global treaty needed to protect states from pandemics, say world leaders”. Disponible online: https://www.theguardian.com/world/2021/mar/30/global-treaty-needed-to-protect-states-from-pandemics-say-world-leaders?CMP=Share_AndroidApp_WhatsApp

-en tal sentido, la Carta de los Derechos Fundamentales-, sino, también, el principio de libre movimiento de personas, bienes y capitales, instrumento último del buen funcionamiento del mercado interior comunitario. Este trabajo se moverá siempre sobre ambos ejes, poniendo un mayor énfasis en uno u otro, según la temática que vayamos analizando⁸.

Por último, toca efectuar un breve comentario de los distintos apartados que componen el índice de esta humilde obra; así, una vez finalizado el presente epígrafe introductorio, el subsiguiente Capítulo I ofrecerá una reflexión sobre el significado de la nacionalidad, tomando en cuenta el derecho internacional; en ese apartado, nos referiremos a la normativa dictada por la ONU, CEDH y UE sobre tal temática, así como su interpretación por parte de los Tribunales de cada una de dichas organizaciones internacionales. El capítulo II estudiará la nacionalidad, pero en base a la CE de 1978 y sus efectos tributarios vía el principio constitucional de generalidad; abordaremos igualmente el estudio de la legislación española sobre extranjería, así como los derechos y libertades de los extranjeros en nuestro país. El capítulo III tratará los puntos de conexión de la fiscalidad internacional, bajo la luz del derecho tributario internacional -esto es, las normas nacionales sobre la temática tributaria- y el derecho internacional tributario -los tratados y convenios internacional, válidamente suscritos por los sucesivos gobiernos españoles-; en este epígrafe ofreceremos algunas ideas sobre la residencia y nacionalidad, como puntos esenciales de conexión fiscal, además de la postura de las principales organizaciones internacionales (ONU, OCDE, OMC y UE) en lo relativo a tal asunto. El capítulo IV examina el régimen fiscal del personal al servicio del Estado, a la luz de su respectiva nacionalidad; esto es, los beneficios y exenciones del personal diplomático, tanto español en el extranjero como extranjero en España. El citado capítulo también analizará la perspectiva del derecho internacional público sobre la referida cuestión, con especial énfasis en el Convenio de Viena sobre relaciones diplomáticas y consulares; así mismo, incluiremos unas líneas sobre el régimen diferenciado aplicable a los funcionarios de la UE.

El capítulo V repasa el régimen fiscal, aplicable en exclusiva al traslado de la residencia de los nacionales a los paraísos fiscales, así como las discusiones que ello ha generado; entre otras, si es lícito y justo, conforme al principio de capacidad económica, que alguien que traslada su residencia

⁸ GARCÍA GUERRERO, D. (2022): *Régimen fiscal y cooperación en materia aduanera en la Unión Europea*. Aranzadi. Pamplona, pp. 25-26: como bien indica el citado autor, los términos “Derecho Comunitario”, en cuanto *nomen iuris*, se han sustituido, en este momento, por los de “Derecho de la Unión Europea”; el motivo es que las antiguas Comunidades Europeas -esto es, la de la CEE, CECA y EURATOM- se han integrado en la actual arquitectura institucional, que conforma lo que hoy conocemos como “Unión Europea”. El “derecho comunitario”, en minúscula, aparecerá en esta obra con carácter ocasional, como sinónimo del citado “Derecho de la Unión Europea”; por otro lado, los términos “derecho comunitario” han calado muy hondo en la tradición jurídica española, usándose todavía ampliamente en el ámbito académico, profesional, etc..

a un paraíso fiscal, de manera efectiva y real, no pueda beneficiarse de las ventajas inherentes a dicho cambio de residencia. El debate surge en torno hasta qué punto es admisible dicho trato diferenciado con respecto a quien muda su residencia a otros lugares, en donde no concurren las características propias de dichos paraísos –esto es, el secreto fiscal y una tributación nula o, en su caso, muy baja-; por otro lado, algún sector doctrinal sugiere que tal normativa, referente al traslado de nacionales a dichos territorios, sujetos a un régimen de paraíso fiscal, también debería aplicarse a los extranjeros, residentes en España, que hacen lo propio. Hay que decir, igualmente, que el propio término de paraíso fiscal ha sufrido un cambio de denominación, por parte de la normativa, hoy vigente; así, el ordenamiento jurídico español legisló sobre dichos paraísos mediante el RD 1080/1991, de 5 de julio, que fijaba una lista de los mismos.

Con posterioridad, la DA1^a de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, vino a incidir de nuevo sobre la citada materia, siendo objeto de sucesivas modificaciones. Por último, la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas para la prevención y lucha contra el fraude fiscal, ha llevado a cabo una nueva reforma normativa, de manera que ésta ha sustituido los tradicionales términos de “paraísos fiscales, territorios de nula tributación y aquellos con los que no existe efectivo intercambio de información” por el de “jurisdicciones no cooperativas”. Tanto nuestro país como la UE han establecido sus correspondientes listas de jurisdicciones no cooperativas, conforme al cambio de denominación, antes indicado; no cabe duda que dichos cambios en la normativa son fruto de los trabajos realizados, en ese sentido, por parte de numerosas organizaciones internacionales, como, por ejemplo, la propia OCDE o, en su caso, la citada organización internacional, de ámbito europeo. Tal cambio de denominación equivale, en realidad, a una ampliación considerable de lo que, antes, se entendía por paraíso fiscal; el nuevo significado, resultante del citado cambio de denominación, obedece a un principio tan básico y esencial como el de la justicia tributaria, desde el punto de vista de la fiscalidad internacional.

El capítulo VI del mencionado índice aborda el tema de las tasas, vigentes en materia de extranjería, así como su hecho imponible y naturaleza jurídica; se analiza igualmente el principio de beneficio y capacidad económica. Otro debate es el de cómo efectuar el cobro de dichas tasas, cuya razón de ser es la de financiar el coste de los servicios administrativos prestados a los extranjeros, tanto en el suelo patrio como en nuestras representaciones diplomáticas y consulares. Ello, teniendo en cuenta, además de la complejidad de esos trámites, otro detalle de importancia; esto es, que los extranjeros que los solicitan no suelen ser fácilmente localizables debido a sus constantes cambios de trabajo, domicilio, etc. Así mismo, surge la necesidad del cobro de dichos servicios, por adelantado, dada la movilidad de los citados extranjeros, amén de su hipotética falta de recursos económicos; de no

hacerlo así, se prestaría el correspondiente servicio público, con el gasto y complejidad que ello lleva aparejado, sin que la administración recibiese, a cambio, la debida y oportuna contraprestación en forma de tasa. En línea con lo expuesto, conviene subrayar el derecho de los extranjeros ha obtener la documentación, aquí exigible.

Las oportunas conclusiones expondrán, a modo de cierre, una serie de ideas, tanto de lege ferenda como de lege lata, en torno a la temática aquí estudiada; tales reflexiones, críticas y razonadas, a modo de resumen del presente trabajo, pretenden que el lector se plantee una serie de interrogantes sobre el tratamiento de la nacionalidad en el ámbito tributario. Todo estudioso del Derecho, que se precie de serlo, ha de ir más allá del puro y simple positivismo jurídico; la norma ha de interpretarse, siempre, conforme a la realidad social del momento en el cual ésta se aplica, puesto que solo así cobra real y verdadero sentido. Más, aún, teniendo en cuenta los valores y principios encarnados en nuestra vigente Constitución de 1978, puntal del Estado Social y Democrático en el cual España se ha constituido. El apartado bibliográfico, imagen fiel y precisa de todos los materiales utilizados por el autor a la hora de redactar las presentes páginas, supone su colofón o punto final, definitivo.

CAPÍTULO I.- Nacionalidad, desde el punto de vista del Derecho Internacional.

En principio, tanto la nacionalidad como la ciudadanía vinculan a una persona -física o jurídica, tanto da- con un determinado Estado; la nacionalidad pone especial interés en la pertenencia de una persona a un concreto colectivo, humano, que habita un determinado territorio, perteneciente a un, también, determinado Estado, compartiendo además un idéntico acervo cultural, lingüístico e histórico. En cambio, la ciudadanía presenta un matiz, bien distinto, puesto que lo relevante en este asunto es el correspondiente estatuto jurídico legal, vigente en cada Estado, el cual determina los derechos y obligaciones de todo ciudadano. Los Estados son los únicos que disponen de ciudadanos, careciendo las organizaciones internacionales de ellos, dado su carácter supraestatal; la única organización internacional que sí concede su ciudadanía, con ciertas peculiaridades, las cuales serán objeto de examen más adelante, es la UE. Desde la óptica del Derecho Internacional, la nacionalidad es un tema propio de las competencias soberanas de los Estados, aunque cada día hay más acuerdos, tratados y convenios, internacionales, que contemplan dicha materia; con carácter general, un Estado carece de competencia para determinar quiénes son los nacionales de otro Estado, tercero. Y, ello, puesto que todos los Estados son iguales en derechos y soberanía, conforme a la normativa internacional.

Así mismo, un Estado no puede conceder su nacionalidad en contra de la voluntad de quien la recibe, a modo de naturalización forzosa; esos supuestos son objeto de repulsa y rechazo expreso, por parte

de la jurisprudencia internacional. En todo caso, la nacionalidad que conceda un Estado a una persona, cuando ésta no vaya avalada por un vínculo real y efectivo entre ambas partes, no puede oponerse a un tercer Estado; así se manifiesta el TIJ en el asunto Nottebohm, al cual nos referiremos, más adelante. Sí es cierto que en dichas situaciones, donde no existe tal vinculación efectiva y real entre el Estado y la persona, tal naturalización es perfectamente válida; al menos, desde el punto de vista del ordenamiento jurídico interno del respectivo Estado que la concede. Desde otro punto de vista, el derecho internacional humanitario se ocupa de aquellos supuestos en los que concurre una ocupación militar de un territorio, por parte de una potencia extranjera; tales ocupaciones responden a la existencia de un previo conflicto, de tipo bélico.

Los Estados tienen la potestad de privar de su nacionalidad a quien así se determine, según su ordenamiento jurídico interno; como ya hemos indicado previamente, las competencias del Estado no son absolutas, modulándose con arreglo a los convenios, acuerdos y tratados internacionales, suscritos por cada uno de ellos, con respecto a la precitada materia. Los Estados pueden ejercer plenamente sus competencias sobre sus ciudadanos cuando éstos últimos se encuentran dentro de su territorio; cosa distinta es que dichos ciudadanos se encuentren fuera del territorio del país, del cual ostentan su nacionalidad. El Estado solo podrá ejercer sus competencias sobre sus nacionales, residentes en el extranjero, vía los pertinentes acuerdos, tratados o convenios, de índole internacional, firmados con dicho Estado de residencia; algunos ejemplos de los referidos tratados son los suscritos con respecto al servicio militar obligatorio o la emigración. Asunto delicado es el de qué competencias puede ejercer un Estado sobre los extranjeros que se encuentren en su territorio; lo primero, a la hora de abordar tal asunto, es definir quién es extranjero y quién no. En principio, un Estado va a considerar extranjero a las personas que no ostenten su propia nacionalidad, a quienes ostenten la nacionalidad de otro Estado o, en su caso, no gocen de ninguna por corresponderle el estatus de apátridas; además, la normativa aplicable a extranjeros, con otra nacionalidad, distinta de la del país en el cual residen, difiere de la correspondiente a los apátridas, sin nacionalidad alguna.

La llamada doctrina de los derechos humanos, la cual establece la misma dignidad –y, por tanto, derechos- para todo ser humano, por el mero hecho de serlo, sin discriminación, significa que no deberían de existir diferencias entre nacionales y extranjeros; el derecho internacional de los derechos humanos, cuyo origen cabe situar en la ONU, así lo establece, puesto que, a igual dignidad para todos los seres humanos, iguales derechos, independientemente de su nacionalidad –o, incluso, la falta de la misma, como les sucede a los apátridas-; por otro lado, los Estados son libres de aceptar o no la entrada de un extranjero en su territorio; hasta ahora, dicha entrada podía hacerse, en la gran

mayoría de Estados, vía la presentación del oportuno pasaporte ante los correspondientes puestos fronterizos.

Hoy día, la práctica suele ser la de exigir el respectivo visado de entrada, cuando se trata de extranjeros, nacionales de determinados países o regiones; el motivo de ello es el de luchar contra la emigración ilegal, desde las naciones más depauperadas hacia los países del primer mundo, que mueve cientos de miles de millones de euros, a través de las mafias, dedicadas a dicho negocio. Además, suele exigirse el correspondiente permiso de residencia y trabajo al extranjero que desea residir y trabajar, de manera permanente, en el país de acogida; en cualquier caso, conforme al Derecho Internacional vigente, el trato diferenciado al extranjero debe estar plenamente justificado, sin que sean admisibles aquellas actuaciones, de carácter abusivo o arbitrario, completamente ilegítimas y huérfanas de cualquier normativa sobre la que apoyarse. Entre el listado de derechos, mínimos, que reconoce el Derecho Internacional a todo extranjero, podríamos hablar de los siguientes: 1º el derecho a la vida e integridad física, así como a la defensa de sus intereses, de modo que el extranjero quede protegido frente a todo tipo de acción violenta contra el mismo, 2º el derecho a no ser detenido arbitrariamente y a la defensa en todo tipo de proceso que se abra en su contra, 3º el derecho a no ser torturado ni a sufrir tratamientos inhumanos, 4º el derecho de acceder a los tribunales y a no ser discriminado ante ellos, por razón de su nacionalidad extranjera y 5º el derecho a poder ejercitar derechos civiles básicos –en especial, los relativos al derecho de familia-; hay que decir que ese listado puede entenderse como el mínimo común denominador, estándar, establecido por la inmensa mayoría de las legislaciones estatales, con respecto a los derechos reconocidos a todos los extranjeros.

Sin perjuicio de esa creciente aproximación entre nacionales y extranjeros, vía el derecho internacional humanitario, cabe destacar las diferencias, en cuanto al régimen legal de unos y otros; así, los extranjeros no suelen gozar, normalmente, de los derechos políticos en el país en donde residan, salvo que disponga lo contrario cualquier tratado, acuerdo o convenio internacional, aplicable o, en su caso, la regla de la reciprocidad. Así mismo, los extranjeros tampoco pueden llevar a cabo ciertas profesiones –en especial, el ejercicio de actividades laborales, propias de los funcionarios que ejercen competencias soberanas públicas-, amén de quedar excluidos de ciertos derechos sociales, como desempleo y asistencia médica gratuita, salvo que hayan cotizado previamente a la seguridad social; habitualmente, serán los tratados los que establezcan cómo se regularán los supuestos tendentes a evitar la doble imposición entre dos Estados. Las citadas normas internacionales van a regular, en numerosos casos, los requisitos y demás condicionamientos, necesarios para que los extranjeros desarrollen el derecho a la libre empresa y establecimiento, el

ejercicio de las profesiones liberales, los regímenes de la seguridad social que les sean aplicables, etc. Pero, con todo, es indudable que la propiedad privada, bajo titularidad de los extranjeros, goza de la adecuada protección; más, aún, en el mundo de nuestros días, de inspiración liberal burguesa, donde la iniciativa empresarial ha adquirido un enorme peso.

Las cuestiones, relativas a la propiedad privada de los extranjeros, sitas fuera de sus respectivos países de origen, suelen regularse más hoy por la vía de los tratados, acuerdos y convenios, internacionales, suscritos entre varios Estados, directamente afectados; ello, dado que el Estado es libre para, en el ejercicio de su libertad económica, establecer el sistema de garantías que desee en defensa de las inversiones extranjeras, materializada en cualquier título de propiedad. No cabe duda de la importancia de la libre competencia, también en el plano de las relaciones económicas internacionales, donde los Estados, ejerciendo libremente sus facultades soberanas, pueden establecer, de común acuerdo, mayores o menores límites; tema más delicado es el de las sanciones económicas, aplicadas por un Estado a los extranjeros, nacionales de un tercero, con propiedades sitas en el territorio que establece dichas sanciones. Tales decisiones, normalmente de carácter político, más propias de las relaciones interestatales, suponen un serio varapalo para aquellos extranjeros, directamente afectados por las mismas; en línea con lo dicho, recuérdese el régimen sancionador, que han impuesto los países occidentales a Rusia, tras su invasión, ilegítima, de Ucrania, en contra de la norma internacional vigente.

Los rusos, por ejemplo, con propiedades sitas en el territorio UE, están sufriendo, directamente, los efectos económicos de dichas sanciones, impuestas hace bien poco a Moscú; la aplicación de las mismas, sin distinción alguna, según las respectivas circunstancias -personales, etc.- de sus destinatarios, puede resultar, en cierto modo, incluso, ilícita, por ser, éstas, excesivamente arbitrarias y restrictivas, teniendo en cuenta la vigente norma comunitaria. No olvidemos que la UE prima la libre circulación de factores productivos, amén de la libre competencia, a efectos de su mercado interior; toda discriminación que afecte a dichos principios será ilícita, conforme al derecho comunitario, salvo que haya una causa para ello, objetiva, justificada y razonable. Es indudable que la imposición de dichas sanciones, por parte de unos Estados, en contra de otros -en este caso, Rusia-, responde a un claro propósito; esto es, el de causar los mayores perjuicios posibles al Estado, objeto de dichas sanciones, perjudicando, indirectamente, la economía de sus nacionales, con propiedades en el extranjero. Pero, tal finalidad, ¿es perfectamente admisible, sean cuales sean sus consecuencias sobre los particulares, ciudadanos del país, objeto de las sanciones?; y, ello, ¿aún cuando dichos particulares, directamente afectados, en forma negativa, por tales sanciones, no sean ni responsables de las decisiones, ya adoptadas por su gobierno ni, tampoco, puedan influir en las

que éste adopte en el futuro?. En fin, un tema sensible, desde luego, donde confluyen y chocan los más variados intereses⁹.

Los Derechos Humanos también tienen su oportuno reflejo en el derecho internacional, de modo que, desde esta última perspectiva, hablaríamos de un sistema de principios y normas, reguladoras del sector de las relaciones de cooperación institucionalizada entre los diversos Estados, cada uno en un diferente estadio de desarrollo, tanto en términos socioeconómicos como jurídicos; tales principios y normas no tendrían otra finalidad distinta de la de fomentar el mayor de los respetos por los derechos humanos y libertades fundamental, universalmente reconocidos, amén del establecimiento de aquellos mecanismos, garantistas, diseñados para proteger, de manera efectiva, tales derechos y libertades. Es evidente que, a Dios gracias, el desarrollo hasta ahora alcanzado por el Ser Humano ha permitido que, desde todos los ámbitos, la comunidad internacional tenga una preocupación legítima y, al tiempo, interés fundamental, en dicho fomento y protección. No cabe duda que la orden internacional, hasta ahora vigente, surge en 1945 cuando los países, aliados, vencedores de la segunda guerra mundial, derrotan a los regímenes totalitarios italiano, alemán y japonés; ese orden reconocía la existencia de unas relaciones internacionales, bajo un régimen bipolar, donde cada bloque -esto es, el occidental, bajo el liderazgo USA y el oriental, sometido al yugo del “Ejército Rojo” soviético- estaban en permanente conflicto, sin llegar a una guerra total, directa y abierta, entre ambos contendientes.

La caída de la URSS, a partir de 1989, supuso el triunfo de EEUU y sus aliados sobre su antiguo enemigo, capitaneado por Moscú, si bien la actual Rusia, China y los demás regímenes, también, antidemocráticos, que les apoyan, desean subvertir ese orden mundial, hasta ahora subsistente; ello, con la intención de adaptarlo a su respectiva cultura, con valores y principios, claramente distintos de los occidentales -y, en algunas materias, hasta completamente opuestos a los nuestros-. La cultura occidental, bajo la inspiración de la herencia greco romana, así como la influencia religiosa del cristianismo, está marcada por el renacimiento humanista, la ilustración y el liberalismo, político y económico, desembocando todo ello en la revolución francesa -1789- y su famosa triada -libertad, igualdad y fraternidad-; por último, el Estado de Derecho y el Welfare State, tras 1945, ponen el broche final de tan rica tradición, propia de nuestra tierra y gentes. En suma, Europa defiende la libertad, individual y colectiva, como principio básico e irrenunciable, junto con el Estado de Derecho, la igualdad y progreso/justicia social para todos, sin excepción alguna; nuestra herencia

⁹ DÍEZ DE VELASCO, M. (2009): “La competencia personal del Estado: nacionalidad y extranjería” en DÍEZ DE VELASCO VALLEJO, M.: *Instituciones de Derecho Internacional Público*. Tecnos. Madrid, pp. 610-620.

cultural, greco-romana y cristiana, conforman la base de lo que es la cultura europea, desde la noche de los tiempos. En Oriente, la religión lo empapaba absolutamente todo, de modo que no se concebía un espacio de la vida humana ajeno a sus designios; entre los pueblos orientales, el único soberano era, de forma absoluta, el correspondiente Dios, protector, que regía cada uno de ellos. Los únicos miembros, con plenitud de Derechos, de las primeras comunidades políticas, tanto cristianas como musulmanas, eran aquellos que compartían la misma Fe religiosa; se toleraba la presencia de creyentes de otras deidades, con el único fin de cobrarles los respectivos impuestos, alejándoles además de todo puesto relevante de Poder, político y social¹⁰.

Sin perjuicio de lo ya reseñado, hay una tendencia creciente a la cooperación internacional, vía los nuevos actores, con voz propia en dicho ámbito, como, por ejemplo, las Ongs y demás organizaciones, de idéntico corte; no cabe duda que el desarrollo económico conlleva, habitualmente, un elevado respeto por los derechos humanos y libertades fundamentales, salvo en el caso de China. Los derechos humanos y libertades fundamentales fueron definidos, por primera vez, en la Declaración Universal de los Derechos Humanos, aprobada por la ONU en 1948 y, ulteriormente, mediante los pactos sobre los derechos civiles y políticos, así como los relativos a los derechos económicos, sociales y culturales, también allí adoptados; después de esa fecha, muchas otras organizaciones internacionales, de igual naturaleza, aunque con un ámbito regional, han continuado tan meritoria labor. Recuérdese, por ejemplo, al Consejo de Europa y demás organizaciones, surgidas tras la descolonización, desde 1960 en adelante. Lo más interesante es que las citadas organizaciones internacionales cuentan con un tribunal, encargado de enjuiciar aquellas situaciones en las cuales tales derechos humanos y libertades fundamentales son objeto de quiebra. El mundo de hoy precisa que las otrora relaciones de conflicto se transformen, cuanto antes, en relaciones de cooperación, donde prime la confianza, transparencia y seguridad jurídica entre cuantos integran la comunidad internacional; también, de cara a la adecuada protección, defensa y tutela de los derechos humanos¹¹.

Tradicionalmente, se ha dado por hecho que un elevado desarrollo y progreso, en lo económico y social, irían acompañados de la Democracia, en cuanto régimen jurídico de libertades, respetuoso con el imperio de la ley y los derechos humanos, amén de unos elevados estándares de justicia y equidad -es decir, el llamado Estado del bienestar-; así ha sido desde la mitad del siglo pasado,

¹⁰ MOSCA, G. (2008): *Historia de las doctrinas políticas*. (Trad. Luis Legaz y Lacambra). Editorial Reus S.A.. Madrid, pp. 33-42.

¹¹ VILLÁN DURÁN, C. y FALEH PÉREZ, C. (2017): *El sistema universal de protección de los Derechos Humanos. Su aplicación en España*. Tecnos. Madrid, pp. 29-36.

donde la democracia solo existía en unos pocos países, de manera efectiva, mientras una gran parte de la humanidad era una simple colonia de las respectivas metrópolis europeas. La Democracia, para subsistir, necesita, junto a un mínimo desarrollo económico, lo más justo y equitativo posible, de la necesaria legitimidad de las instituciones jurídico políticas, esenciales para sustentar el ordenamiento legal, allí vigente. No siempre la prosperidad económica de un país lleva a que éste ingrese dentro del club de las democracias; en realidad, las dictaduras suelen fortalecerse cuando la economía va bien, puesto que sus ciudadanos creen que tales regímenes dictatoriales contribuyen a dicho éxito en el plano económico. A partir de 1959, con la llegada de las inversiones extranjeras y el fin de nuestra autarquía, la economía española creció considerablemente; esa realidad no quita que el franquismo careciera de legitimidad política alguna, puesto que negaba la libertad ciudadana más esencial -esto es, la política, ideológica y de pensamiento-.

China es otro claro ejemplo de cómo la riqueza, en el plano económico, puede ser perfectamente compatible con un régimen político, dictatorial y claramente negador de los derechos humanos, más básicos y esenciales; cierto es igualmente que la cultura china, confuciana, no es equiparable a la occidental, donde prima el mayor de los respetos por la libertad del individuo, en todas sus manifestaciones. Por otro lado, la presente crisis, tanto sanitaria como económica, ha hecho mucho daño a las democracias más asentadas, a la vista del descontento generalizado de su ciudadanía; las condiciones de vida entre dichos ciudadanos ya no son las que eran, dado que la globalización ha contribuido a repartir más la riqueza, en el plano internacional, dejando de concentrarse, como antes, tan solo en EEUU, UE y Japón. Los populismos, con sus soluciones simplonas, burdas e ineficaces para problemas, de una enorme complejidad y enjundia, van ganando las sucesivas elecciones en esas democracias, ya maduras; ello, por causa de su desprestigio e incapacidad a la hora de garantizar las mismas condiciones de vida ciudadana que antaño, cuando el estado de bienestar ofrecía una generosa protección para todos¹².

El Derecho Internacional de los Derechos Humanos estaría compuesto, pues, por aquellas normas, de igual rango, diseñadas para proteger los derechos y libertades fundamentales del Ser Humano, tal y como ambos se definen por los diversos convenios y tratados internacionales; lo valioso de ese derecho internacional es asegurar un cierto cuerpo de derechos y libertades, acordadas normalmente en el seno de aquellas organizaciones internacionales más relevantes, que deben ser respetados por los Estados, miembros de las mismas. Además, es destacable que dichas organizaciones

¹² COLOMER, J. M. y BEALE, A. L. (2021): *Democracia y globalización*. Editorial Anagrama S.A.. Barcelona, pp. 22-25.

internacionales cuentan con un conjunto de Tribunales donde los particulares pueden acudir en defensa de sus derechos, si alguno de los Estados signatarios infringe tales acuerdos.

Es evidente, desde luego, que el derecho internacional ha avanzado mucho, en términos de protección de los derechos más básicos de las personas; así, tales avances aparecen en un doble ámbito: en primer lugar, desde el punto de vista de las organizaciones internacionales - especialmente, la ONU, por ser la primera de alcance universal, así como las que han ido surgiendo posteriormente-, por cuanto éstas han ido adoptando funciones que, en un primer momento, solo eran estatales -por ejemplo, la de declarar derechos, si bien tan solo en favor de sus respectivos nacionales- y, en segundo, el de establecer un catálogo de derechos, en favor de las personas, conforme a lo dispuesto por el Derecho Internacional Privado, obligatorio para los Estados. El art. 10.2 CE 1978 es un ejemplo de cómo la norma internacional presenta un rango normativo superior al del derecho interno, por cuanto los derechos fundamentales y las libertades, reconocidas constitucionalmente, se interpretarán conforme a la Declaración Universal de la ONU y los demás acuerdos y tratados, sobre dicha materia, suscritos por nuestro país; a mayor abundamiento, la protección de la infancia, recogida en el art 39.4 del precitado texto constitucional, habrá de interpretarse con arreglo a los tratados y acuerdos internacionales cuya finalidad sea la de velar por sus derechos¹³.

Resulta innegable, así mismo, que la humanidad está mucho más concienciada que antaño sobre la necesidad de respetar la dignidad de todas las personas, sea cual sea su raza, etc.; tal difusión y apoyo al citado principio, en pro de la defensa, radical, de la igual dignidad de todos, actúa a modo de garantía frente a quienes, desde la opresión, injusta, más tiránica o dictatorial, tratan de pisotearlo. Cuantos pretenden negar tal dignidad, igual para todos los miembros, sin excepción, de la familia humana, han de enfrentarse a una opinión pública, globalizada, que lucha por su permanente defensa, ya en el plano formal ya en el material.

1.- ONU.

La Declaración Universal de los Derechos Humanos, adoptada y proclamada por la Asamblea General de la ONU en su Resolución 217 A (III), de 10 de diciembre de 1948, afirma en su art. 15 lo siguiente: “1. Toda persona tiene derecho a una nacionalidad. 2. A nadie se privará arbitrariamente de su nacionalidad ni del derecho a cambiar de nacionalidad”; para una mejor comprensión del citado precepto legal, conviene tener en cuenta el preámbulo de dicha Declaración,

¹³ ENCICLOPEDIA JURÍDICA BÁSICA (1995). Tomo II. Editorial Civitas. Madrid, pp. 2394-2395.

el cual nos dice: “Considerando que la libertad, la justicia y la paz en el mundo tienen por base el reconocimiento de la dignidad intrínseca y de los derechos iguales e inalienables de todos los miembros de la familia humana,..”. Por otro lado, el art. 1 de la mencionada Declaración reconoce que “todos los seres humanos nacen libres e iguales en dignidad y derechos y, dotados como están de razón y conciencia, deben comportarse fraternalmente los unos con los otros”; a mayor abundamiento, en línea con el valor universal de la citada Declaración, dirigida a todos los miembros de la gran familia humana, sin exclusión alguna, el art. 2 del referido texto internacional añade: “Toda persona tiene todos los derechos y libertades proclamados en esta Declaración, sin distinción alguna de raza, color, sexo, idioma, religión, opinión política o de cualquier otra índole, origen nacional o social, posición económica, nacimiento o cualquier otra condición. Además, no se hará distinción alguna fundada en la condición política, jurídica o internacional del país o territorio de cuya jurisdicción dependa una persona, tanto si se trata de un país independiente, como de un territorio bajo administración fiduciaria, no autónomo o sometido a cualquier otra limitación de soberanía”¹⁴.

Tal organización internacional establece un derecho a la no discriminación, atendiendo a la nacionalidad; es más, la declaración universal de los derechos humanos, aprobada en 1948, afirma que todos los seres humanos tienen derecho a una nacionalidad. Los llamados apátridas son aquellos que no son nacionales de ningún estado. Toda persona -especialmente, los niños- tiene derecho a disfrutar de cuantos derechos le reconozcan los respectivos tratados internacionales, sin distinción ni discriminación alguna por su respectivo origen nacional.

Desde el punto de vista del derecho a la no discriminación, por motivo del correspondiente origen nacional o nacionalidad, éste es objeto de defensa en numerosos instrumentos internacionales, adoptados en el seno de la referida organización internacional, de ámbito universal; en línea con lo dicho, destacamos el art. 2 de la Declaración Universal de los Derechos Humanos, el art. 2 del Pacto

¹⁴ REAL TORRES, C. (2002): “El valor didáctico del mito: posibilidades de análisis” en *Fortunatae: Revista canaria de Filología, Cultura y Humanidades Clásicas*, nº 13. Universidad de la La Laguna. Servicio de Publicaciones, pp. 255-268. Los distintos relatos míticos, presentes en todas y cada una de las culturas humanas, a lo largo y ancho del Planeta, tienen, siempre, idéntica función; esto es, el de representar, en forma idealizada, todas y cada una de las cualidades – físicas y psíquicas- que nos definen, como Seres Humanos, vivamos donde vivamos, sea cual sea nuestra cultura. En el ámbito europeo, las tradiciones míticas más relevantes son la griega, romana y nórdica, ésta última, con sus sagas de guerreros vikingos, en busca del paraíso –Warhalla- en donde descansar tras la muerte, heroica, en combate. Los mitos son la mejor interpretación de qué es el Hombre y, sobre todo, qué puede llegar a ser, tanto desde un punto de vista positivo como negativo. GRAVES, R. (2009): *Los mitos griegos*. RBA Coleccionables S.A.. Barcelona, pp. 16-17: el autor británico, muy afamado, nos recuerda que algunos Dioses, pertenecientes a la cultura masateca (México), tienen el mismo origen que sus equivalentes, helenos; además, ambas culturas denominan a los hongos como “alimentos de los Dioses”. Todo ello prueba, en fin, que hubo algún momento en el que culturas tan alejadas, como la europea y del América Central, entraron en contacto, mucho antes de la conquista española.

Internacional de derechos económicos, sociales y culturales (1966), el art. 2 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos (1966), así como el art. 2 de la Convención de derechos del niño (1989); las diferencias de trato no permitidas por tales tratados internacionales no surgen de manera autónoma sino, más bien, a la hora de aplicar otros derechos, también allí reconocidos. Pero, más allá de todos supuestos de prohibición de discriminación –por ejemplo, la de género–, destaca la establecida por la Convención Internacional sobre la eliminación de todas las formas de discriminación racial (1966); hacemos mención de tal acuerdo, que lucha contra la discriminación racial o, en su caso, étnica, porque ésta última suele superponerse a la de la nacionalidad.

Así, el art. 1.2 de dicha convención contra la discriminación racial afirma que ésta no se aplicará a las distinciones, exclusiones, restricciones o preferencias que haga un Estado, parte en dicha convención, entre ciudadanos y no ciudadanos; en claro contraste con lo antes expresado, el subsiguiente apartado de dicho art. 1 –en concreto, el 1.3– afirma que no se excluyen del ámbito de aplicación de la precitada convención aquellas diferencias de trato que discriminen a extranjeros de diferentes nacionalidades. Tal convención sobre la discriminación racial sí admite diferencias de trato, basada en la nacionalidad o el estatus migratorio, cuando éstas, a la vista de lo establecido en dicha convención, tienen un objetivo legítimo y, además, son proporcionales al referido objetivo perseguido; podría incluso entenderse como válida la discriminación, fundada en la nacionalidad, no tocante al ámbito de los derechos fundamentales, reconocidos por otros tratados y convenios internacionales, que no perjudicase tampoco a una nacionalidad concreta ni incurriese en una discriminación racial, prohibida por dicha convención. Tal convención, empero, no permite extraer, a modo de corolario de la misma, un derecho general a la igualdad de nacionales y extranjeros o, desde otro punto de vista, un derecho a no ser discriminados por razón de la nacionalidad.

Pero, en cambio, sí podría establecerse un derecho general a la igualdad entre nacionales y extranjeros o, como ya se ha indicado previamente, un derecho de los extranjeros a no ser discriminados por su nacionalidad, si contemplamos este asunto desde el punto de vista del sistema universal de la protección de los Derechos Humanos; tal sistema presenta la virtud de reconocer el derecho general de todos a la igualdad y a no ser discriminado, según afirma el art. 7 de la Declaración Universal de Derechos Humanos (1948). El art. 26 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos establece, como una de las categorías sospechosas de discriminación, allí vedada, la del origen nacional, el cual puede entenderse como la nacionalidad, según la interpretación que hace el Comité de Derechos Humanos, también perteneciente a la ONU. No es acorde con dicho Pacto el establecimiento de diferencias, fundadas en la nacionalidad, sin un objetivo legítimo y, además, carentes de motivación, objetiva y razonable, que pueda justificarlas. En suma, a la vista

del precitado art. 26 del Pacto Internacional, así como la doctrina del Comité de Derechos Humanos, podemos afirmar que tal pacto reconoce un derecho general de los extranjeros a no ser discriminados por razón de su nacionalidad; en base a tal derecho, estaría vedada cualquier diferencia de trato entre nacionales y extranjeros, cuando ésta persiga un objetivo que no sea legítimo ni razonable. En todo caso, el mencionado Pacto sí admite, como válida, de manera excepcional una diferenciación entre nacionales y extranjeros que impida a estos últimos el ejercicio del derecho de sufragio activo y pasivo y el de acceso a la función pública¹⁵.

En línea con lo dicho, recordamos lo resuelto por el TIJ de la ONU, en lo tocante al “Caso Nottebohm contra Guatemala”, cuyo fallo recayó el 6 de abril de 1955: “Conforme a la práctica de los Estados, la nacionalidad constituye la expresión jurídica del hecho de estar una persona más estrechamente relacionada con la población de un Estado determinado. Concedida por un Estado, sólo autoriza a éste a proteger al favorecido si constituye la traducción en términos jurídicos de la adhesión del interesado a ese Estado”; es decir, que la nacionalidad precisa de un hecho social, subsistente, de manera que exista una genuina conexión de existencia, intereses y sentimientos, amén de recíprocos derechos y deberes, entre una persona y el Estado, del cual ostenta la primera la respectiva nacionalidad. Quien deja su nacionalidad para, vía la naturalización, adquirir otra, diferente de la anterior, quiebra los vínculos que le unían a ese Estado para crearlos con otro, distinto, en el cual desea naturalizarse; todo ello, con lealtad y sin engaños para con ese Estado, con respecto al cual desea naturalizarse. Tal lealtad se manifiesta cuando la persona se vincula, de manera efectiva, con dicho Estado, del que desea adquirir su nacionalidad por naturalización; esto es, tiene su vida e intereses en el citado país de naturalización, amén de ejercer en el mismo sus respectivos derechos y obligaciones.

Las circunstancias, presentes en el referido Caso Nottebohm, en el cual se enfrentaban Liechtenstein y Guatemala, son las siguientes: Frierich Nottebohm nace en Hamburgo -Alemania- el 26 de septiembre de 1881, con la posesión, desde entonces, de la nacionalidad germana de origen; en 1905, el Sr. Nottebohm se traslada a Guatemala, sin perder las relaciones comerciales que ya mantenía con Alemania y Liechtenstein -en este último país reside uno de los hermanos del ya citado Nottebohm-. En octubre de 1939, justo al poco de la invasión nazi de Polonia, solicita la nacionalidad de Liechtenstein, la cual se le concede a partir del día 20 del citado mes y año; independientemente de dicha naturalización, el Sr. Nottebohm sigue residiendo en Guatemala,

¹⁵ DÍAZ CREGO, M. (2010): “El derecho a no ser discriminado por razón de nacionalidad: ¿un derecho de los extranjeros?” en *Revista Española de Derecho Constitucional*. Número 89, pp. 125-131

siendo detenido e internado en ese país sudamericano a partir de 1943, como si fuera ciudadano enemigo del referido país guatemalteco. En 1945, finalizada la segunda guerra mundial, el Sr. Nottebohm es expulsado del país, confiscándosele todos sus bienes; acto seguido, el gobierno de Liechtenstein acude al Tribunal Internacional de Justicia, de la ONU, a fin de ejercer ante dicha instancia la protección diplomática internacional de su ya referido súbdito.

El mencionado Estado demandante pide al antedicho Tribunal que condene a Guatemala, alegando para ello que dicho país sudamericano había incumplido sus obligaciones internacionales, tocantes al trato a los extranjeros, nacionales de un Estado neutral; además, el susodicho Estado demandante pedía que Guatemala reparase los daños causados por su confiscación de los bienes, propiedad del Sr. Nottebohm. Además, el citado Estado demandante también solicitó del Tribunal un pronunciamiento de éste con respecto a si la concesión de la nacionalidad de Liechtenstein, a favor del Sr. Nottebohm, era acorde con el Derecho internacional; el Estado demandante entendía que tal concesión cumplía la norma internacional, debiendo, en consecuencia, admitirse todos sus pedimentos¹⁶.

Liechtenstein ejerce la protección diplomática de su súbdito -esto es, el Sr. Nottebohm-, por lo cual el citado país centroeuropeo invoca ante el ya referido TIJ la presunta responsabilidad, también, internacional, de Guatemala, por haber actuado en contra de la citada normativa; tal actuación, ilícita, causa un perjuicio, igualmente, contrario a Derecho, a dicho ciudadano extranjero. En suma, Liechtenstein solicita que Guatemala responda por tales perjuicios, los cuales se derivan de una actuación ilícita del ya referido Estado sudamericano contra el Sr. Nottebohm; la Ley Internacional autoriza a un Estado a proteger a sus nacionales, perjudicados por la actuación de otro Estado, contraria a Derecho Internacional, la cual no se ha reparado de manera satisfactoria mediante las vías ordinarias. Conviene recordar, así mismo, que la nacionalidad sirve para determinar los derechos y obligaciones que corresponden a quien la ostenta, atendiendo al respectivo ordenamiento jurídico del estado que la concede; la tarea de determinar el alcance y contenido de ese elenco de derechos y obligaciones se entiende incluida dentro de la soberanía estatal.

Lo que el TIJ va a discutir, dada su relevancia, desde el plano de la normativa internacional, es si la naturalización, concedida por Liechtenstein, a favor del Sr. Nottebohm, produce efectos, atendiendo a lo establecido por el Derecho Internacional; para que ello fuera así, habría de existir una vinculación, real y efectiva, entre el referido país centroeuropeo y el antedicho súbdito, atendiendo

¹⁶ CASANOVAS Y LA ROSA, O. (1984): *Casos y textos de Derecho Internacional Público*. Tecnos. Madrid, pp. 340-352.

a los intereses, actividad, lazos familiares, intenciones futuras....de éste último. El referido Tribunal resuelve que el Sr. Nottebohm solicita dicha naturalización en Liechtenstein por motivos exclusivamente económicos; y, nunca, en modo alguno, por sentirse realmente vinculado al mencionado país centroeuropeo como ciudadano del mismo, a todos los efectos. El Sr. Nottebohm se naturaliza en Liechtenstein tan solo para beneficiarse del estatus neutral del citado país, sin más. Por las razones, antes expuestas, el TIJ dictamina lo siguiente: 1º Guatemala no está obligada a reconocer la nacionalidad, concedida en las ya mencionadas circunstancias por Liechtenstein, a favor del Sr. Nottebohm y 2º el referido país centroeuropeo no dispone de título suficiente para ejercer la citada protección diplomática, de modo que su demanda queda inadmitida¹⁷.

Sin perjuicio del derecho de los Estados a limitar los requisitos y condiciones por los cuales conceden su respectiva nacionalidad, destaca un hecho, innegable; esto es, que ese derecho estatal se encuentra muy mediatizado por los diversos instrumentos internacionales de protección de los derechos humanos y sus correspondientes tribunales, también de índole internacional. El derecho del Estado a ejercer su soberanía, también en la materia de nacionalidad, no es absoluto ni ilimitado; ello, también por la creciente necesidad de cooperar, en el ámbito internacional, dado que los Estados se enfrentan a numerosas problemáticas, relacionadas con la nacionalidad, que superan sus estrechos marcos nacionales. El acceso a los derechos de las personas tiene un único camino, que es vía la nacionalidad que cada una de ellas ostenta; dicha nacionalidad, a su vez, conecta a esa determinada persona con un también, determinado Estado y, en última instancia, con su respectivo ordenamiento jurídico. Es decir, los Estados siguen siendo los únicos competentes para determinar quienes son sus nacionales pero tal discrecionalidad se ha ido restringiendo, por parte del derecho internacional; ello, en aras de la mayor protección de la persona frente a un posible abuso del correspondiente Estado. Cabe pues privar de la nacionalidad a una persona, siempre que ello se haga por el Estado conforme a su derecho interno, respetando además los estándares, propios del derecho internacional, que les sean aplicables¹⁸.

El verdadero valor de dicha Declaración radica precisamente en ese reconocimiento y defensa de la dignidad intrínseca a todo ser humano, tan solo por el mero hecho de serlo, sin más; hasta entonces, no existía ningún tratado o convenio internacional, en tal sentido. Bien es cierto que los desastres de la segunda guerra mundial, con su absoluta destrucción y enormes pérdidas en vidas humanas,

¹⁷ Con respecto al significado de la protección diplomática, desde el punto de vista del Derecho Internacional, véase MUÑOZ MACHADO, S. (2016): *Diccionario del español jurídico*, op. cit., p. 1368.

¹⁸ SOTO MOYA, M. (2018): “El derecho humano a la nacionalidad: perspectiva europea y latinoamericana” en *Araucaria. Revista Iberoamericana de Filosofía, Política, Humanidades y Relaciones internacionales*. Año 20, nº 40. Segundo Semestre de 2018. Universidad de Sevilla, pp. 453-467.

fueron el germen de una nueva conciencia mundial acerca de la necesidad de evitarlos en el futuro; el mejor instrumento y herramienta para conseguirlo fue el de la más absoluta protección de la dignidad de todos los miembros de la gran familia humana, sea cual fuere su respectiva étnia, cultura, etc....En todo caso, transcurridos ya más de 70 años desde su proclamación, no faltan voces que insisten en la absoluta necesidad de convertir dicho texto en una experiencia real y efectiva para todos los miembros de la gran Familia Humana, sin excepción

Tal Declaración, en un principio, no tenía carácter vinculante para los Estados, miembros de la ONU, por las siguientes razones: en primer lugar, dicho texto fue aprobado por su Asamblea General, la cual, en base al art. 13 de la Carta de Naciones Unidas, solo puede aprobar resoluciones con valor de recomendación; en segundo, el propio tenor literal de dicha Declaración, la cual principia afirmando: “La Asamblea General proclama la presente Declaración Universal de Derechos Humanos como ideal común por el que todos los pueblos y naciones deben esforzarse, a fin de que tanto los individuos como las instituciones, inspirándose constantemente en ella, promuevan, mediante la enseñanza y la educación, el respeto a estos derechos y libertades, y aseguren, por medidas progresivas de carácter nacional e internacional, su reconocimiento y aplicación universales y efectivos, tanto entre los pueblos de los Estados Miembros como entre los de los territorios colocados bajo su jurisdicción”. En tercer lugar, el propio proceso histórico, mediante el cual se elaboró dicha Declaración, dejó claro su carácter no obligatorio y, por último, en cuarto, la propia denominación de la citada Declaración, la cual no expresa en modo alguno un carácter obligatorio.

Pero, hoy día, la citada Declaración debe contemplarse bajo el prisma de su obligatoriedad jurídica; la referida interpretación es completamente válida, teniendo en cuenta que el referido texto equivale a una interpretación auténtica de lo dispuesto en la Carta de la ONU, sobre Derechos Humanos, teniendo la citada Carta un verdadero e indiscutido valor obligatorio para los Estados miembros. A mayor abundamiento, el art. 31 de la Convención de Viena sobre derecho de los tratados avala la idea de atribuir a la citada Declaración la misma fuerza vinculante que la de la referida Carta; y, ello, por ser la mencionada Declaración una interpretación válida y subsiguiente de la antedicha Carta. Por otro lado, la citada Declaración también puede entenderse con fuerza vinculante por expresar una serie de costumbres internacionales, con plena fuerza jurídica desde el punto de vista del Derecho Internacional Consuetudinario; no cabe duda que la práctica de la gran mayoría de los Estados ha sido conforme con tal Declaración, de lo que cabe inducir dicho valor vinculante en cuanto guía interpretativa de la ya referida Carta.

Los Estados no solo han mantenido a lo largo del tiempo una actuación conforme a la citada Declaración -la llamada “consuetudo”- sino que, también, ese comportamiento respondía a una determinada “opinio iuris”; es decir, la referida práctica estatal, generalizada, obedecía a la creencia de considerar la referida Declaración como una norma y, a la vez, obligación jurídica, que debía legalmente respetarse. Abundan los actos colectivos internacionales en los cuales la gran mayoría de Estados reconocen, de una u otra manera, el valor jurídico obligatorio de la mencionada Declaración Universal. Otro punto de vista, favorable a considerar la citada Declaración como una obligación jurídica, vinculante, es la que sostiene que dicho documento es un principio de *ius cogens*; es decir, la mencionada Declaración resulta obligatoria para los Estados por ser expresión jurídica positiva de un principio, universalmente aceptado por el Derecho Internacional contemporáneo. Tal principio es el de la dignidad de la persona humana; en suma, la citada Declaración contiene y expresa un conjunto de Principios Generales del Derecho, universalmente aceptados por la comunidad internacional. La protección de los Derechos Humanos, contenida en la referida Declaración, pasa así a convertirse en una obligación *erga omnes*, obligatoria para todos los Estados¹⁹.

Otra cuestión, de interés, es la del reflejo de la precitada Declaración Universal en los textos constitucionales de numerosos países; en línea con ello, conviene recordar que nuestro art. 10.2 CE 1978 afirma que las normas relativas a los Derechos Fundamentales y Libertades que dicha Carta Magna reconoce, se interpretarán conforme a la referida Declaración, así como los tratados y acuerdos internacionales sobre la misma materia, ratificados válidamente conforme a la normativa española; la mencionada Declaración suscitó no pocos debates al ser redactada, puesto que algunos la entendían como un documento básico para interpretar correctamente la Carta de la ONU, revestida por tanto con idéntica fuerza vinculante que esta última mientras que, a juicio de otros, se trataba de un documento meramente formal, con un valor exclusivamente moral mientras sus principios no fueran incluidos en algún convenio o tratado internacional. Como puede colegirse de las anteriores afirmaciones, la naturaleza de la referida Declaración se debatió, en un primer

¹⁹ NOVAK TALAVERA, F. (1998): “La Declaración Universal de los Derechos Humanos. Cincuenta años después”. Disponible online: <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/agendainternacional/article/view/7194>. ORÁ ORÁ, J. y GOMEZ ISA, F. (1997): *La Declaración Universal de los Derechos Humanos. Un breve comentario en su 50 aniversario*. Universidad de Deusto. Bilbao, pp. 77-85: un tema interesante sería el de determinar si todos los derechos, objeto de la precitada Declaración internacional, han adquirido un carácter de obligatorio, como norma consuetudinaria o, por el contrario, tan solo algunos de ellos; así, para ciertos autores, tal carácter solo sería predicable con respecto a los arts. 1, 2 y 7 (derecho fundamental a la igualdad y a la no discriminación en el goce de los derechos), 3 (derecho a la vida, libertad y seguridad), 4 (prohibición de la esclavitud), 5 (prohibición de la tortura), 6 (derecho de todo ser humano al reconocimiento de su personalidad jurídica), 7, 9 (prohibición de las detenciones ilegales prolongadas), 10 y 11 (derecho a un juicio justo) y 16 (derecho a contraer matrimonio). El art. 15 de la Declaración no tendría dicha naturaleza obligatoria.

momento, entre quienes, de un lado, la interpretaban como un texto de obligado cumplimiento y, del otro, como una mera declaración de principios, formal y no obligatoria para los Estados, sobre los derechos y libertades fundamentales de los individuos. Es necesario recalcar, igualmente, que la referida Declaración, de 1948, se aprobó por 48 votos a favor, 8 abstenciones y ni un solo voto en contra; resulta llamativo que, precisamente, hasta los países que se abstuvieron en ese momento nunca dejaron de invocarla; todo ello prueba, bien a las claras, que, más allá de cuestiones puramente técnicas o formales, dicha Declaración contó con el apoyo casi universal de todos los países que, en esa época, constituían la comunidad internacional

No cabe olvidar, igualmente, un hecho cierto y, relevante, desde luego: el Derecho Internacional de los Derechos Humanos, tal y como hoy lo conocemos, tiene su base, a modo de embrión, en la citada Declaración Universal, así como en la Carta de las Naciones Unidas; fueron, precisamente, las atrocidades y abusos cometidos durante la segunda guerra mundial los que trajeron el nacimiento de los Derechos Humanos, en cuanto propios de todos los Hombres, fundados sobre la dignidad, ínsita a toda persona por el mero hecho de serlo, la cual alcanza a todos los miembros del Género Humano, sin discriminación alguna. Sin perjuicio del carácter jurídico de la citada Declaración Universal, derivada de la propia naturaleza del órgano en el cual ésta fue acordada -es decir, la Asamblea General de la ONU-, en opinión de algunos no todo su articulado tenía un carácter obligatorio, en tanto derecho consuetudinario; para quienes así pensaban, la inclusión de algunas normas en dicha Declaración no les otorgaba, tan solo por tal motivo, el carácter de norma obligatoria. Y, ello, pese a que dicha inclusión supusiese para los Estados la necesidad plantearse, incluso, la adopción de las mismas en sus respectivos textos constitucionales o cuerpos legislativos más destacados; pero, entendiendo siempre que tal adopción nunca podría ser considerada como obligatoria, como tesis mayoritariamente aceptada, de manera tácita.

Pero, también hubo otras posturas, acerca del valor de la citada Declaración Universal, resaltando que, junto a su gran alcance moral, destaca su innegable valor jurídico de recomendación, dado que se aprobó como resolución de la Asamblea General de la ONU con tal carácter; si bien conviene subrayar que tal Declaración desarrolla la referida Carta de Naciones Unidas, de modo que incorpora los derechos del Hombre al Derecho Internacional positivo. Precisamente, más allá de cuál sea el valor jurídico de la antedicha Declaración, es necesario hacer especial hincapié en que la misma fue la primera, en su género, plasmada negro sobre blanco, formando parte del Derecho Internacional; además, aunque la citada Declaración Universal no sea obligatoria, jurídicamente, los Estados sí lo están a cooperar con Naciones Unidas para hacer efectivo lo dispuesto en dicha Declaración Universal. Por otro lado, algunas de las normas que integran la citada Declaración pueden calificarse

como Principios Generales del Derecho -art. 36 Estatuto del Tribunal Internacional de Justicia-, con un cierto carácter obligatorio

Atendiendo a la valoración dada por la doctrina a dicha Declaración Universal, en cuanto a su carácter obligatorio o la ausencia del mismo, podemos observar un amplio abanico de puntos de vista; así, entre quienes niegan dicho carácter, encontramos los que aducen el hecho de aprobarse por una Resolución de la Asamblea General de la ONU, la cual, por tal motivo, solo tiene valor de simple recomendación, dado su carácter meramente facultativo para los Estados miembros. Además, podemos observar que, habitualmente, tras aprobarse cualquier resolución, proveniente de la citada Asamblea General, suelen adoptarse un conjunto de Tratados Internacionales, aprobados en el seno de dicha Organización Internacional; esos tratados contienen habitualmente casi el mismo contenido que las respectivas resoluciones de la Asamblea General, en las cuales cabe encontrar su embrión. Ello demuestra que dichas resoluciones asamblearias carecen de valor obligatorio puesto que, de no ser así, no tendría sentido tal aprobación subsiguiente del respectivo tratado internacional, recogiendo idéntico contenido que el de la correspondiente resolución, previamente aprobada por parte de la Asamblea General de la ONU; en el caso de la citada Declaración Universal, los Pactos Internacionales, aprobados en 1966, sobre los Derechos Civiles y Políticos, de un lado y sobre los Derechos Económicos, Sociales y Culturales, del otro.

Pero, junto a todo ello, hay que tener en cuenta otro elemento, clave; esto es, la comunidad de Estados, que conforman la sociedad internacional, presenta una enorme variedad, en cuanto a las reglas y criterios, de carácter constitucional, sobre los cuales organizan su respectiva estructura esencial jurídico política. Léase, por ejemplo, la existencia, todavía, de ciertos Estados, de inspiración socialista, donde el mercado tiene un papel mucho menor que en los propiamente liberales o capitalistas; es más, a nadie se le escapa que la misma ONU, pese a su carácter universal, ha sido también “teatro” en el cual visualizar la “escenificación” de los diversos conflictos, de carácter igualmente internacional, habidos a lo largo de la historia. Ejemplo de ello fue la “guerra fría”, surgida tras la segunda guerra mundial entre estadounidenses y soviéticos, representada respectivamente con los Estados, integrantes de cada una de sus correspondientes “áreas de influencia”, vía OTAN e CEE, de un lado y Pacto de Varsovia y COMECON, del otro. Hoy día, la gran mayoría de Estados parecen regirse por regímenes más o menos democráticos, salvo algunas excepciones donde aún priman opciones políticas claramente totalitarias, en sus versiones más duras y retrógradas; en esa línea, recuérdese, a modo ejemplificativo, la de la dinastía, iniciada por Kim Il Sung, cuyos descendientes todavía dominan Corea del Norte, sometiendo a ese país a la más atroz dictadura que pueda imaginarse o la de China, bajo la feroz tiranía del Partido Comunista, donde

reina la libertad de mercado, sí, pero acompañada de una absoluta ausencia de libertades políticas, de pensamiento y expresión, etc., amén de una quiebra de los Derechos Humanos más básicos con respecto a ciertas minorías.

A juicio de otros autores, la referida Declaración Universal presenta una innegable relevancia jurídica, aunque no entran a valorar si es también de obligado cumplimiento; en cambio, ciertos teóricos sostienen el valor jurídico obligatorio del citado texto legal, ya sea en base al derecho consuetudinario, ya por su naturaleza de Principio General del Derecho o de Norma Internacional. Conforme a ese pensamiento, que atribuye a la citada Declaración un carácter obligatorio, ésta será directamente aplicable en los países cuyos respectivos ordenamientos jurídicos incorporen automáticamente en su seno interno las normas de Derecho Internacional. Por otra parte, algunos creen que la citada Declaración Universal forma parte del llamado *ius cogens*; y, ello, en base a tres argumentos: el primero, la Carta de la ONU, obligatoria para todos los Estados, signatarios de la misma, se complementa con dicha Declaración Universal, ya que ésta última contiene el catálogo de los Derechos Humanos; el segundo, el art. 55.c) de la Carta de la ONU establece “el respeto universal a los Derechos Humanos y a las Libertades Fundamentales de todos, sin hacer distinción por motivos de raza, sexo, idioma o religión, y a la efectividad de tales derechos y libertades”, de modo que, atendiéndonos al art. 31,3,b) y concordantes del Tratado de Viena sobre Derecho de los Tratados, de 23 de mayo de 1969, es necesario establecer tal carácter obligatorio, puesto que la totalidad de los Estados miembros, así como la propia ONU, siempre han aceptado que dicha Declaración Universal contenía el referido catálogo de Derechos Humanos, así como Libertades Fundamentales -la primera Conferencia Mundial de Naciones Unidas sobre Derechos Humanos, de 13 de mayo de 1968, expresaba dicho reconocimiento-. En cuanto al tercer argumento, a favor de considerar la citada Declaración como *ius cogens*, cabe argüir la antedicha primera Conferencia Mundial de Naciones Unidas, puesto que fue en ese mismo documento donde los representantes de los, entonces, 84 Estados miembros acordaron que la mencionada Declaración constituía una obligación para los miembros de la Comunidad Internacional.

Asunto igualmente relevante es el de cómo ha ido evolucionando, a lo largo de la historia, la puesta en práctica de dicha Declaración Universal; así, el significado obligatorio establecido por la citada primera Conferencia Mundial a favor de la misma no fue seguido en la segunda Conferencia Mundial de Derechos Humanos, celebrada en Viena (1993). Es llamativo que la referida Conferencia, celebrada en la capital austríaca, no se pronunciase acerca del alcance jurídico de la referida Declaración Universal, considerándola tan solo, desde un punto de vista mucho más modesto y limitado, como el de una mera “meta común” y “fuente de inspiración” para la

Comunidad Internacional; la causa de tal diferencia, en cuanto al valor normativo de dicha Declaración, solo puede situarse en la presencia de múltiples intereses, encontrados y contradictorios, entre los distintos Estados, que hicieron imposible cualquier tipo de consenso en ese terreno. En todo caso, a la vista de la actual evolución de la comunidad internacional, cabe afirmar que la referida Declaración Universal encarna una costumbre internacional, plenamente válida desde el punto de vista del Derecho Internacional; esto es, como ya hemos indicado en páginas anteriores, todos los Estados, así como la propia ONU, siempre han reconocido a esa Declaración el carácter de catálogo donde encontrar una enumeración de tales Derechos Humanos y Libertades Fundamentales, propia de todos los Hombres, sin discriminación alguna por cualquier motivo o razón étnica, etc.. En compañía de tal práctica, uniforme y constante, por parte de los referidos Estados, conviene advertir la presencia de la llamada *opinio iuris sive necessitatis*: esto es, el elemento espiritual o teleológico, por cuanto quienes llevan a cabo dicha práctica lo hacen por entender que responde al cumplimiento de una obligación jurídica.

La existencia de tal elemento espiritual o teológico es innegable, aún cuando haya habido Estados cuya conducta ha infringido, claramente, lo dispuesto en dicha Declaración Universal; sin duda, esos estándares éticos han ido ganando mayor peso en las sucesivas resoluciones de la ONU, como buena prueba de su equivalente y progresivo fortalecimiento, en idéntica escala, hasta el punto de ofrecer una segura “guía” en cuanto a cómo han de relacionarse entre sí los distintos miembros de la Comunidad Internacional -léase, Estados y Organizaciones Internacionales-. De hecho, aquellos casos en los cuales los Estados han quebrantado tal Declaración Universal siempre han sido objeto de la mayor repulsa y condena, por parte de la correspondiente Asamblea General de la ONU; ello demuestra que, pese a todo, esos Derechos Humanos y Libertades Fundamentales, objeto de la precitada Declaración Universal, gozan de buena salud²⁰.

²⁰ PONCE MARTÍNEZ, C. F. (2002): “La Declaración Universal de Derechos Humanos. Naturaleza jurídica y aplicación por los órganos jurisdiccionales internos” en *Anuario de la Facultad de Derecho. Universidad de Extremadura*, pp. 253-279. Los países abstencionistas, a la hora de aprobar dicha Declaración Universal, fueron los entonces pertenecientes al bloque soviético y, curiosamente, Arabia Saudita; los primeros basaron su actitud abstencionista en que la Declaración solo hacía una referencia, meramente formal, abstracta y teórica, a los derechos económicos y culturales, amén de no incluir en su texto lo siguiente: el derecho de autodeterminación de los pueblos, la prohibición de la existencia y la actividad de las organizaciones políticas, fascistas y antidemocráticas, amén de la de la propaganda de guerra. Además, según la tesis de los referidos países socialistas, dicha Declaración no protegía suficientemente el principio de la soberanía nacional, favoreciendo las injerencias extranjeras en los asuntos estatales. En cuanto a mencionado país árabe, fundado por la dinastía de los Al-Saud, éste se abstuvo alegando razones religiosas, propias de la fe musulmana, allí predominante; es decir, su negativa a reconocer derechos a favor de las mujeres, así como el derecho a la libertad religiosa. Por otro lado, otra de las críticas de los dirigentes sauditas era que dicha Declaración era un texto laico, basado exclusivamente en conceptos propios de la cultura europea-occidental, bien lejanos del pensamiento de Oriente.

La enorme destrucción, fruto de la segunda guerra mundial, supuso una nueva realidad, a nivel mundial; destaca, por encima de cualquier otra consideración, la de un fuerte sentimiento, compartido por la mayoría de las naciones, en torno a la necesidad de evitar otra nueva “guerra total”, como la sucedida entre 1939 y 1945, cuya única premisa fue la de la búsqueda de la más completa y absoluta aniquilación del respectivo “enemigo”. Los antiguos contendientes se dieron cuenta que era necesario la búsqueda de la Paz, basada en la solidaridad entre los países, lo cual fue el germen de lo que, más tarde, se llamó la ONU; la Conferencia Constitutiva de la ONU, reunida en la ciudad de Nueva York, de abril a junio de 1945, aprobó unos estatutos, recogidos a su vez en la Carta de San Francisco, firmada el 26 de junio de 1945 por las potencias, vencedoras en dicho enfrentamiento bélico. Hay que decir que los inicios de la mencionada Organización Internacional no fueron fáciles, ya que pronto surgieron las primeras disensiones entre los ganadores de la mencionada guerra sobre cómo gestionar la paz venidera -y, en su caso, los respectivos tratados con las naciones vencidas-.

Pero, lo verdaderamente impactante de la postguerra, más allá de las inmensas pérdidas, materiales y humanas -sobre todo, en el bando perdedor-, fue el descubrimiento de los campos de exterminio nazis, donde perdieron la vida tantas y tantas personas, “indeseables” según el movimiento hitleriano -judíos, homosexuales, gitanos, oponentes políticos, etc.-. Esos lugares, dedicados al asesinato, en masa, con la mayor sangre fría, usando para ello verdaderos “métodos industriales” aplicados a la muerte, sacudió fuertemente las conciencias de todas las personas de bien, a lo largo y ancho del Planeta; dichos lugares, llenos de horror, negaban la esencia de nuestra civilización occidental, heredera de las conquistas intelectuales y sociales procedentes del mundo greco-romano, la ilustración, la revolución francesa -libertad, igualdad, fraternidad-, de 1789 y las revoluciones liberales burguesas del siglo XIX en Europa, así como de la bimilenaria tradición religiosa judeo cristiana²¹.

La citada “Carta de San Francisco” acentúa, desde sus primeros párrafos, la recia voluntad de los países que la firmaron, tras las duras lecciones aprendidas con la segunda guerra mundial, en la defensa de una serie de máximas o reglas, de orden ético moral, básicas y esenciales; esto es, los de “preservar a las generaciones venideras del flagelo de la guerra que dos veces durante nuestra vida ha infligido a la Humanidad sufrimientos indecibles; reafirmar la fe en los Derechos Fundamentales del Hombre, en la dignidad y el valor de la persona humana, en la igualdad de derechos de hombres

²¹ MIRALLES, R. (2009): “La Segunda Guerra Mundial” en PEREIRA, J. C. (Coord.): *Historia de las relaciones internacionales contemporáneas*. Ariel. Barcelona, pp. 442-444.

y mujeres y de las naciones grandes y pequeñas; crear condiciones bajo las cuales puedan mantenerse la justicia y el respeto a las obligaciones emanadas de los tratados y de otras fuentes del Derecho Internacional; promover el progreso social y a elevar el nivel de vida dentro de un concepto más amplio de la libertad”. El deseo de no volver a repetir la tragedia vivida entre 1939 y 1945, con la estela del criminal genocidio sobre la población judía europea y demás perseguidos por el régimen hitleriano, estuvo detrás de dicho acuerdo, estableciendo además un régimen internacional de Derechos Humanos, a modo de marco universal de referencia para los Estados e individuos; la arquitectura y diseño de tal régimen internacional ponía el acento en la protección, a ultranza, de la dignidad humana, sin posibilidad de discriminación alguna por razones personales o sociales como la de la raza, sexo, etnia, religión o nacionalidad. La plasmación de ese régimen internacional de derechos humanos aparece en la citada Declaración Universal de los Derechos Humanos, proclamada por la Asamblea General de la ONU el 10 de diciembre de 1948; ello, sin un solo voto en contra.

Recordemos que los “Juicios de Nuremberg”, celebrados en dicha ciudad hanseática alemana desde el 20 de noviembre de 1945 hasta el 1 de octubre de 1946, condenaron a los máximos jefes de la Alemania Hitleriana, respetando todas las garantías judiciales -derecho de defensa y alegación de pruebas-; los cargos en su contra fueron, además de encabezar una guerra de agresión, injustificada, contraria a lo establecido por el Pacto de la Sociedad de Naciones (1919), el del genocidio contra los judíos y demás minorías, perseguidas por Hitler. Precisamente, la condena de dichos acusados por genocidio constituyó un hito histórico en el Derecho Internacional; por primera vez, un Tribunal resolvió que las normas jurídicas nazis, sostén de dicho genocidio, atentaban contra otras normas jurídicas, de mayor rango, en forma de principios morales, esencia de la propia civilización occidental, no escritas hasta entonces. Es decir, los Derechos Humanos, en cuanto propios y característicos de toda persona, tan solo por el hecho de serlo, en base a su inalienable dignidad, quedaban fuera de la estricta órbita interna de los Estados; la defensa y protección de tales derechos iba a ser tarea de la propia comunidad internacional, en su conjunto. Pero, pese a todo, las diferencias de opinión entre los Estados miembros de la ONU también tuvieron su triste reflejo a la hora de interpretar el contenido y alcance, exactos, de los derechos recogidos en la referida Declaración Universal; como ya hemos indicado, a partir del fin de la segunda guerra mundial, los Estados Unidos y Soviéticos se embarcaron en un nuevo conflicto, sin enfrentamiento armado -la llamada “guerra fría”, por el dominio del Planeta-. La citada política de “bloques”, irreconciliables entre sí, uno, liderado por USA y, el otro, bajo el Ejército Rojo soviético, se tradujo en un claro enfrentamiento entre esos dos mundos; y, en consecuencia, la existencia de profundos desacuerdos

entre los citados países, miembros de la ONU, con respecto al significado y extensión de esos Derechos Humanos.

La ya referida Declaración Universal alcanzó, ya desde el principio, el estatus de verdadera “Carta Magna” de la humanidad, en cuanto catálogo de los derechos básicos e inalienables de todo Ser Humano, por el mero hecho de serlo, sin excepción ni discriminación alguna; así, el referido documento perseguía el mas logrado equilibrio entre los derechos individuales, civiles y políticos, de un lado y los derechos económicos, sociales y culturales, del otro. Pero, pese a la sencillez y claridad con la cual tales derechos fueron declarados, siguieron existiendo serias discrepancias entre los países miembros, conforme a las directrices establecidas en esta materia por parte de, respectivamente, americanos y soviéticos; lo importante es que los Estados miembros, con mayor desarrollo económico, bajo la influencia estadounidense, daban una mayor prevalencia a los derechos individuales, civiles y políticos, dejando en un segundo plano, meramente formal, sin relevancia real ni valor vinculante alguno, los económicos, sociales y culturales. En cambio, los Estados miembros, más empobrecidos, bajo la órbita de la URSS, optaron por justo lo contrario, de modo que los derechos socioeconómicos y culturales cobraron un papel preponderante. A fin de contentar a unos y otros, la Asamblea General de la ONU aprobó unánimemente, a fecha de 16 de diciembre de 1966, sendos Pactos internacionales, cada uno de los cuales recogía el respectivo grupo de los citados derechos -el de los derechos civiles y políticos, con su correspondiente Protocolo Facultativo-; los referidos Pactos entraron en vigor mucho más tarde -concretamente, en 1976-, de modo que, por la vía del hecho, vino a establecerse una diferencia entre esos derechos, objeto de la precitada Declaración, pese a ser promulgados como un totum en su origen. Por otro lado, a partir de los años 70 del pasado siglo, surgieron numerosos movimientos sociales, no gubernamentales -sobre todo, en aquellos países más avanzados en lo económico y social-, en favor de la paz e igualdad, así como de su lógico corolario: esto es, los Derechos Humanos, objeto de la precitada Declaración Universal. Por otro lado, el papel de la ONU, como la mejor tribuna internacional en la cual los Estados son objeto de interpelación pública, en lo tocante a esos Derechos Humanos, no hace sino reforzarlos; la manera óptima de proteger y garantizar el cumplimiento eficaz de los Derechos Humanos, declarados universalmente, pasa por su más completa difusión y conocimiento, en idéntica escala. Solo así se hará patente una clara conciencia, a nivel mundial, sobre la innegable necesidad de su eficaz defensa y puesta en práctica, con igual repercusión²².

²² SANZ DÍAZ, C. (2009): “El nuevo orden internacional. La organización de las Naciones Unidas” en PEREIRA, J. C. (Coord.): *Historia de las relaciones internacionales contemporáneas*. Ariel. Barcelona, pp. 493-498. El preámbulo del referido Pacto de la Sociedad de Naciones establece cuanto se afirma a continuación: “Las Altas Partes Contratantes.

Cabe decir que dicha Declaración Universal ha servido, desde su promulgación, allá en 1948, como el fundamento último de todas las normas internacionales que, desde entonces, se han promulgado sobre Derechos Humanos; tal vez, su permanencia a lo largo de tanto tiempo, como fuente de inspiración para la actuación de los Estados y Organizaciones Internacionales sea su principal éxito. Por otro lado, no es nada desdeñable que dicha Declaración Universal haya servido como elemento de promoción de los citados Derechos Humanos, no solo en cuanto norma escrita sino, también, inspirando la actuación de los gobiernos y Tribunales de Justicia de los Estado; además, la citada Declaración ha impulsado numerosos movimientos ciudadanos, a lo largo y ancho de todo el mundo, inspirando la lucha contra todas las formas de injusticia y discriminación más escandalosas y lacerantes. Lo verdaderamente grande de la citada Declaración Universal es que, por primera vez en la historia humana, se establecían unos derechos para todos los Seres Humanos, sin distinción, en cuanto titulares de un mismo derecho a la dignidad e igualdad; todo ello, sea cual fuere su respectiva nacionalidad, color de piel, religión, lugar o etnia de origen, creencias, idioma u cualquier otra circunstancia, personal o social. En suma, el derecho de todo Ser Humano, por el mero hecho de serlo, a ser tratado con dignidad y justicia, ni más ni menos, en favor de todas las personas, rechazando cualquier desigualdad o discriminación entre ellas.

Como ya hemos señalado en párrafos anteriores, la citada Declaración Universal fue el antecedente, necesario e indispensable, para la aprobación de posteriores tratados internacionales, sobre la misma materia, dirigidos a la promoción, protección y defensa de los Derechos Humanos, tanto a escala universal como regional; no olvidemos tampoco que esa Declaración ha inspirado la legislación y práctica jurisprudencial de numerosos países, por haber entrado a formar parte de su respectivo derecho interno. Por otro lado, el tiempo transcurrido desde 1948, fecha en la cual se aprobó la citada Declaración Universal, ha permitido que los Derechos Humanos, como concepto teórico, haya ido avanzando, conforme las diversas circunstancias, tanto de orden interno de cada país como internacional; tal concepto se ha ido especializando, poco a poco, de modo que, en este momento,

A fin de promover la cooperación internacional y alcanzar la paz y seguridad internacionales, por la aceptación de ciertas obligaciones de no recurrir a la guerra, por la prescripción de relaciones francas, justas y honorables entre las naciones, por el firme establecimiento de las normas del derecho internacional como la regla de conducta efectiva entre los gobiernos, y por el mantenimiento de la justicia y un respeto escrupuloso de todas las obligaciones de los tratados en las relaciones recíprocas de los pueblos organizados, convienen en el presente Pacto de la Liga de las Naciones”; no es baladí que el referido Pacto se iniciase con tales reflexiones, dado que éste se aprueba en 1919, justo un año después de finalizar la “Gran Guerra” -esto es, la primera guerra mundial, del 1914 al 1918-, donde los imperios europeos centrales, con el concurso del imperio Otómano, se enfrentaron a las democracias liberales de Reino Unido, USA y demás aliados. Conviene insistir en los tremendos daños que ese conflicto armado causó en suelo europeo, transformando profundamente nuestro continente desde entonces; esto es, el imperio austrohúngaro, así como el otomano, fueron desmembrados, de modo que ello dio origen a nuevos países, nacidos en la Europa del Este - Checoslovaquia, Serbia, Rumanía, etc.-, muchos de los cuales subsistieron hasta la caída del muro berlinés -1989-, que puso fin a la “guerra fría”, iniciada en 1945 entre estadounidenses y soviéticos, amén de la propia URSS.

alcanza una gran diversidad de campos y materias. Los Derechos Humanos, enumerados por primera vez en la referida Declaración Universal, se caracterizan por su universalidad, independencia e indivisibilidad, centrados en la defensa de la igualdad y no discriminación en perjuicio de persona alguna; los Estados, al suscribir cada uno de los sucesivos tratados internacionales, dedicados a dicha temática, establecen el correspondiente sistema, propio e interno, que garantiza su defensa frente a cualquier acción, pública o privada, que los infrinja.

Es más, las autoridades estatales, en virtud de las obligaciones que les impone el Derecho Internacional, con respecto a la mencionada Declaración Universal, han de respetar, proteger y defender los Derechos Humanos; ello significa, desde luego, que las autoridades públicas estatales habrán de abstenerse a la hora de realizar cualquier acto que los restrinja -o, en su caso, interfiera en su realización- dentro de las respectivas fronteras estatales. Además, los Estados protegerán a las personas de cualquier conducta, proveniente de una autoridad pública o privada -en este último caso, por vía judicial-, que contravenga cuanto dispone dicha Declaración Universal; sin perjuicio de lo ya expuesto, los diversos gobiernos estatales también asumen la obligación de impulsar los Derechos Humanos, allí declarados, mediante todo tipo de acciones, políticas, etc., que los conviertan en una experiencia real y efectiva para todos. Conviene recordar que la defensa de los Derechos Humanos, declarados por la ONU, alcanza no solo a los respectivos Tribunales internos de cada país sino, también, a los de las distintas organizaciones internacionales, tanto universales como regionales, previstos por sus respectivos tratados constitutivos²³.

La Declaración Universal de los Derechos Humanos, pese a los más de 70 años transcurridos desde su aprobación, sigue de plena actualidad y con, todavía, mejor salud que cuando fue promulgada; tal vez, esas mismas circunstancias históricas en la cual dicha Declaración vio la luz, nos sirvan para entender su verdadero significado y, más que eso, como seguir aplicándola, hoy y mañana, a modo de legado para las futuras generaciones. La segunda guerra mundial había finalizado en 1945, con un elevadísimo coste, en términos de vidas humanas y destrozos materiales, dejando el continente europeo completamente asolado; pero, tal vez, lo peor de todo aquello fue que, pese a tanta destrucción y pérdida de vidas humanas, los europeos seguían situados en la misma lógica de enfrentamiento y discordia que les había llevado al conflicto bélico, iniciado en 1939.

²³ <https://www.un.org/es/documents/udhr/law.shtml>. Recordemos que el logro más valorado de lo que hoy conocemos como UE es el de haber roto con la lógica de enfrentamiento y guerra -sobre todo, entre Francia y Alemania- que ha marcado la historia de nuestro continente, a lo largo de los siglos; en suma, la citada organización internacional trajo, ya desde sus lejanos orígenes, con las primeras instituciones europeas -CEE, CECA y EURATOM-, no solo punto final a los permanentes conflictos armados que jalonan la historia europea sino, también, prosperidad y progreso, en toda la extensión de ambos términos.

Fue el Presidente estadounidense Roosevelt, acompañado de su mujer, Eleanor, quienes, ya por los años 30 del pasado siglo XX, tuvieron clara la idea de imponer la protección de la paz, como mecanismo esencial en el cual debían basarse las relaciones internacionales; en suma, que la amenaza de la guerra dejase de ser el principal instrumento, usado por los Estados, para imponer su correspondiente voluntad en el tablero internacional. En línea con lo ya reseñado, conviene recordar que fue la Comisión de Derechos Humanos de la ONU, presidida por Eleanor Roosevelt, la que logró crear el necesario consenso sobre tal cuestión entre los representantes de los, entonces, 58 miembros de la citada organización internacional; tal comité contó con las aportaciones de los más eminentes pensadores y científicos de la época -desde Mahatma Gandhi hasta Aldoux Huxley- para elaborar una propuesta sobre el contenido de la citada Declaración Universal, aprobada finalmente en 1948.

La citada Comisión de Derechos Humanos de la ONU consideró que la tarea de aprobar esa futura Declaración Universal de los Derechos Humanos podía contemplarse, al menos, desde tres puntos de vista: el primero, establecer un conjunto de principios generales, a modo de base sobre la cual partir para establecer esos derechos; el segundo, codificar tales principios para convertirlos, acto seguido, en normas jurídicas y, por último, como tercero, fijar los necesarios mecanismos que asegurasen la efectiva implementación y puesta en práctica de tales derechos. Por otro lado, no olvidemos que, justo después del fin de la segunda guerra mundial, EEUU se embarcó en el famoso “Plan Marshall”, dedicado a la reconstrucción de la Europa totalmente destruida por los ejércitos, enfrentados entre sí, tanto de las fuerzas del Eje como de las potencias democráticas y la Unión Soviética, aliadas en contra de dicho totalitarismo fascista. En el año 1948 todavía estaba muy reciente el recuerdo de la referida conflagración mundial, así como de los sucesivos desplazamientos forzosos de poblaciones, desde los países de la Europa Oriental hacia el Oeste; recuérdese, por ejemplo, la expulsión forzosa de millones de ciudadanos checos y polacos, pertenecientes a las minorías de origen germano en esos países, cuyos respectivos gobiernos decidieron, a partir de 1945, tales expulsiones masivas. O, en el mismo sentido, la decisión de Stalin de trasladar, forzosamente, a millones de personas, de origen alemán, residentes en la región del Volga, desde dichos enclaves hasta las más alejadas repúblicas soviéticas asiáticas, como medida preventiva. No cabe duda que la citada Declaración Universal constituye, en este momento, como cuando se promulgó, un “estándar ético común” para toda la humanidad; el referido texto es una llamada a la esperanza, desde luego, pero, además, un acicate e impulso para llevar a la práctica su contenido, de modo que la injusticia no pueda seguir perpetuándose para siempre. Quienes deseen seguir discriminando a

las personas en base a la étnia, religión, género u orientación sexual tendrán enfrente lo dispuesto en dicha Declaración Universal.

Lo verdaderamente destacable de la precitada Declaración Universal es que, en adelante, los Estados ya no podrán ocultarse bajo el velo de la soberanía nacional como pretexto para actuar en contra de lo allí previsto; muchas voces se han alzado ya, en el sentido de solicitar a los países, con derecho de veto en el Consejo de Seguridad de la ONU, que no lo ejerzan en aquellas situaciones en donde la defensa de los Derechos Humanos está seriamente comprometida. Conviene insistir en que toda declaración de derechos comporta una responsabilidad, individual y colectiva, pública y privada; es cierto que mucho ha sido lo que se ha avanzado, desde luego, pero también es verdad que es igualmente mucho el camino que todavía nos queda por recorrer. Como se ha dicho en párrafos anteriores, quienes redactaron la mencionada Declaración Universal, en 1948, lo hicieron conforme a la realidad de ese momento histórico, de modo que no pudieron prever un escenario como el de nuestro tiempo; en base a tal razonamiento, hay que interpretar la mencionada Declaración desde un punto de vista amplio y avanzado, tratando de adaptarla a las exigencias de una realidad como la que corresponde a esta época.

Por desgracia, la negación de los Derechos Humanos es un hecho triste para millones de personas, a lo largo y ancho del Planeta; por ello, debemos interpretar el contenido de la referida Declaración Universal como el mayor monumento, levantado en nuestros días, a una idea muy antigua: es decir, todos pertenecemos a una misma familia humana, sin exclusión de ningún tipo, que forma también una sola comunidad, en la cual cada uno de sus miembros -en otras palabras, todos nosotros- tiene una serie de lazos y responsabilidades, de orden moral, para con todos los demás. No es baladí, por supuesto, que la referida Declaración se haya traducido a 350 lenguas, amén de ser el documento sobre derechos mejor conocido y más frecuentemente citado en toda la faz de la Tierra; por primera vez, los Derechos Fundamentales, propios de todo Hombre tan solo por el mero hecho de serlo, en forma de Derechos Humanos, objeto de la citada Declaración, van a ser universalmente protegidos. Ello supone un hito transcendental en la historia de la humanidad, sin paliativos; la interconexión y interdependencia, fruto del mundo globalizado de nuestros días, nos ha acercado igualmente, en términos morales. Recuérdese la famosa “teoría del caos”, propio del mundo de nuestros días, donde las actividades humanas han saltado decididamente los estrechos confines fronterizos estatales para globalizarse; en suma, “el aleteo de una mariposa en Yokohama produce un terremoto en San Francisco”, por cuanto el más pequeño y nimio cambio puede tener las más grandes -e, incluso, graves- consecuencias mucho más lejos del lugar donde éste se produjo.

2.- CEDH.

No cabe duda que cada vez existe más tensión entre dos polos, opuestos; así, destaca, como el primero de ellos, el de la universalidad de los derechos humanos, reconocidos y protegidos por gran número de convenios, tratados y acuerdos internacionales, tanto de ámbito universal como regional, que abarcan a la casi totalidad de los Estados, hoy existentes. Y, como el segundo, el de su reconocimiento por parte de los Tribunales Internacionales, competentes en la citada materia. Es indiscutible que los Estados tienden a considerar que su soberanía es casi ilimitada, aduciendo para ello la legitimidad de la misma; pero, la función garantista que conlleva todo Ordenamiento Jurídico, democrático, supone una serie de claras limitaciones a dichas competencias soberanas estatales, dado que éstas últimas tampoco son absolutas. Gracias a Dios, la gran mayoría de Estados se muestran favorables a cooperar entre sí, buscando el máximo acuerdo y consenso, como criterio rector de sus relaciones con los demás; la sociedad internacional también se rige por un conjunto de reglas, aceptadas por la gran mayoría de Estados y resultantes de dicha cooperación, cada vez más intensa y profunda.

Desde el punto de vista de nuestro continente, hay que partir de la Convención Europea para la Salvaguarda de los Derechos del Hombre y de las Libertades Fundamentales –más conocida por Convenio Europeo de Derechos Humanos-, la cual fue adoptada por el Consejo de Europa el 4 de noviembre de 1950, entrando en vigor en 1953; el citado texto internacional fue ratificado por nuestro país, mediante instrumento de 26 de septiembre de 1979, entrando en vigor para España con fecha de 4 de octubre del mismo año (BOE, N° 243, de 10 de octubre de 1979). El objeto de dicha Convención no es otro sino el de proteger los Derechos Humanos y Libertades Fundamentales, recogidos en el citado texto legal, con respecto a las personas sometidas a la jurisdicción de los Estados, signatarios del mismo. Lo más relevante de la citada Convención es la presencia de un Tribunal Internacional, cuya tarea es la de controlar el cumplimiento de la citada Convención de cara a los particulares. Tal convención tiene un gran parecido con la Declaración Universal de los Derechos Humanos, aprobada por la ONU en diciembre de 1948. Hay que decir que el número de los Estados, firmantes de tal Convención Europea, ha ido creciendo con el paso de los años, habiéndose ya ratificado por la casi totalidad de los del continente europeo; es digno de destacar, igualmente, que dicha Convención, junto con la Declaración Universal onusiana, conforman los primeros estadios de los Derechos Humanos, tal y como hoy los conocemos, asunto por tanto un papel verdaderamente pionero e innovador en dicha materia.

El art. 14 de la precitada Convención alude a la discriminación, a la hora de aplicar los derechos allí reconocidos; se prohíbe, pues, toda discriminación por las siguientes causas: sexo, raza, color, lengua, religión, opinión, origen, pertenencia a una minoría nacional, fortuna, nacimiento o cualquier otra situación. Sin perjuicio de lo ya dicho, se admiten ciertas restricciones a la hora de proteger determinados derechos, como, por ejemplo, las reseñadas en los arts. 15 y 16 de la referida Convención –el último de los anteriores artículos autoriza a restringir, con ciertos límites, la actividad política de los extranjeros-; en todo caso, tales restricciones solo podrán interpretarse y aplicarse en el sentido en el cual fueron establecidas. Se prohíbe, igualmente, el abuso de derecho que pueda suponer la destrucción de los derechos reconocidos en la referida Convención o, en su caso, la excesiva limitación de los mismos –art. 17 Convención-. Por último, el artículo 18 establece que las restricciones contempladas en el Convenio no podrán ser aplicadas más que con la finalidad con que han sido previstas. Como elementos interpretativos de la Convención, habrá que acudir a la muy rica y prolija jurisprudencia del Tribunal Europeo de los Derechos Humanos; la citada doctrina jurisprudencial ha tenido siempre un fuerte impacto en el modo de hacer de los Estados, directamente afectados por esos Fallos judiciales.

No es baladí que los 28 Estados, hasta ahora miembros de la Unión Europea, sean, a la vez, miembros del Consejo de Europa y, en consecuencia, también signatarios del citado Convenio; a mayor abundamiento, la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea afirma, en su preámbulo, su deseo de reafirmar los derechos reconocidos por el mencionado Convenio y, por ende, la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos. Su artículo 52 afirma que los derechos proclamados en la Carta, que tengan correspondencia en la antedicha Convención, tendrán, al menos, el mismo alcance que confiere les esta última; tal precepto recibe la oportuna confirmación por el subsiguiente –esto es, el art. 53 de la mencionada Carta-, el cual establece que ningún artículo de dicho texto legal podrá interpretarse de un modo limitativo de los derechos, proclamados en la meritada Convención. Así mismo, el sometimiento al precitado Convenio europeo supone para un Estado el necesario marchamo democrático, equiparándose así a los elevados estándares de los regímenes políticos, imperantes en las viejas democracias europeas; éstas últimas, dotadas de un Estado del Bienestar que garantiza, a su vez, fuertes niveles de progreso y justicia, en términos sociales²⁴.

²⁴ Toda la información sobre el Consejo de Europa puede encontrarse en la siguiente página web: <https://www.coe.int/es/web/compass/council-of-europe>

Es evidente que, junto a los sistemas universales de protección de los derechos humanos, cuyo principal representante es la ONU, destacan otras organizaciones internacionales, de ámbito regional, también muy comprometidas en dicha tarea; en el caso del ya referido Consejo de Europa, asentado en nuestro continente, el cual auna a numerosos países, pertenecientes a dicha área geográfica, amén de compartir sistemas políticos, económicos y sociales, muy similares. Por otro lado, dada la existencia, como hemos dicho, de la citada organización universal -esto es, la ONU-, así como otras, de índole regional, de producirse una infracción de los derechos humanos, solo será posible acudir a una de las citadas organizaciones internacionales, presentando la correspondiente demanda ante el Tribunal Internacional de la elegida que sea competente para enjuiciar tales materias; en suma, solo es posible interponer la correspondiente demanda judicial ante uno de dichos tribunales internacionales: esto es, ya el propio de la citada organización universal ya el perteneciente a cualquiera de las organizaciones regionales elegidas por el perjudicado. En todo caso, tal regla presenta algunas excepciones. Cada una de las ya mencionadas organizaciones regionales, protectoras de los derechos humanos, presentan un perfil propio y característico, que diferencia a unas de otras; sí coinciden en cuanto a gozar de plena autonomía, amén de una especificidad que permite distinguirlas entre sí.

Europa siempre ha sido faro iluminador para el resto de la especie humana, cuando hablamos de la definición y defensa de aquellos derechos, ínsitos y fundamentales para todo ser humano, por el mero hecho de serlo, sin discriminación alguna; en línea con lo dicho, destaca el Consejo de Europa y su Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y Libertades Fundamentales. Tal organización creó un sistema protector de los derechos humanos, ampliamente seguido, posteriormente, en diferentes lugares; sí hay que decir que, independientemente de la existencia de otras organizaciones y acuerdos, también protectoras de los Derechos Humanos, su mayor grado de desarrollo y perfeccionamiento puede atribuirse al citado Convenio europeo. El art. 3 del Estatuto del Consejo de Europa afirma, con carácter expreso, lo siguiente: “Cada uno de los miembros del Consejo de Europa reconoce el principio del imperio del Derecho y el principio en virtud del cual cualquier persona que se halle bajo su jurisdicción ha de gozar de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales y se compromete a colaborar sincera y activamente en la consecución de la finalidad definida en el capítulo primero”. Tal vez, la mejor manera de interpretar dicho Estatuto del Consejo de Europa sea la de fijarnos en su preámbulo; pues bien, éste declara que la consolidación de la paz, basada en la justicia y la cooperación internacional, es de interés vital para la preservación de la sociedad humana y de la civilización. Es de interés, igualmente, que dicho preámbulo también se reafirme en la adhesión a los valores espirituales y morales, patrimonio

común de los pueblos que habitan los países que este Consejo de Europa engloba; además, tal preámbulo insiste en que esos valores constituyen la “verdadera fuente de la libertad individual, la libertad política y el imperio del Derecho, principios sobre los cuales se funda toda auténtica democracia..”

Por su parte, el art. 1 del precitado Estatuto del Consejo de Europa nos dice: “a) La finalidad del Consejo de Europa consiste en realizar una unión más estrecha entre sus miembros para salvaguardar y promover los ideales y los principios que constituyen su patrimonio común y favorecer su progreso económico y social, b) Esta finalidad se perseguirá, a través de los órganos del Consejo, mediante el examen de los asuntos de interés común, la conclusión de acuerdos y la adopción de una acción conjunta en los campos económicos, social, cultural, científico, jurídico y administrativo, así como la salvaguardia y la mayor efectividad de los Derechos Humanos y las Libertades Fundamentales, c) La participación de los Miembros en los trabajos del Consejo de Europa no debe alterar su contribución a la obra de las Naciones Unidas y de las restantes organizaciones o uniones internacionales de las que formen parte y d) Los asuntos relativos a la defensa nacional no son de la competencia del Consejo de Europa”; es difícil definir más y mejor el sentido y significado de la referida organización internacional, de ámbito europeo. Así mismo, la antedicha Convención acoge en su seno los derechos y principios que contiene la Declaración Universal de los Derechos Humanos, promulgada por la ONU en 1948, imponiendo obligaciones concretas a los Estados, miembros del Consejo de Europa; así, según reza el art. 1 de la precitada Convención, los Estados firmantes “reconocen a toda persona dependiente de su jurisdicción los derechos y deberes definidos en el Título I del Convenio”; es posible, además, que los particulares presenten ante el citado Tribunal Europeo de Derechos Humanos las oportunas demandas, alegando cualquier quebranto que sufran en sus derechos humanos, convirtiendo éstos últimos en verdaderos derechos subjetivos.

El mencionado Convenio Europeo recoge no solo el contenido de la antedicha Declaración Universal, aprobada por la ONU, sino, también, aquellos derechos civiles y políticos, constitutivos de la mejor tradición constitucionalista democrática de la Europa occidental; el meritado Convenio se ha completado con 14 protocolos adicionales, que se aprobaron entre 1952 y 2004, amén de otros, adoptados con posterioridad; sin perjuicio de lo ya expuesto, los derechos que reconocen tanto el meritado Convenio, como sus sucesivos protocolos, obligan, de manera automática, a todos los Estados signatarios; cabe que los citados Estados limiten el alcance de dichos textos en la forma que éstos mismos autorizan -es decir, vía el establecimiento de reservas y declaraciones, permitidas o el establecimiento de limitaciones, autorizadas, de los derechos que recoge el ya aludido Convenio y

sus protocolos adicionales-. Cabe, así mismo, un mecanismo de suspensión temporal del disfrute de ciertos derechos, reseñados en tal Convenio, al cual se refiere su art. 15; ello solo será posible ante situaciones de emergencia, exigiendo dicha suspensión las mayores garantías materiales y formales que eviten un uso fraudulento de la misma. Por otro lado, la protección de los derechos económicos, sociales y culturales se cubrió mediante la Carta Social Europea –también conocida como Carta de Turin-, que entró en vigor en 1965; dicha Carta Social fue ratificada por España vía el instrumento de 6 de mayo de 1980, la cual entró en vigor para nuestro país el día 5 de junio de ese mismo año 1980 –BOE nº 153, de 26 de junio de 1980). Así mismo, conviene destacar el compromiso en la defensa de las minorías por parte del Consejo de Europa; en esa línea, surge el Convenio-Marco para la protección de las minorías nacionales, aprobado en 1995, del cual España es parte. Idéntico razonamiento cabe argüir con respecto a la Carta Europea de las Lenguas Regionales y Minoritarias, adoptada en 1992 y vigente entre nosotros desde el 1 de agosto de 2001²⁵.

Así mismo, el TEDH viene a decirnos que, cuando más próximo sea el vínculo objetivo de una persona con un determinado Estado, sobre todo en lo referente al pago de impuestos, menos probabilidad habrá de poder justificarse toda diferencia de trato entre nacional y extranjero, basada en la nacionalidad; sin perjuicio de ello, el citado tribunal reconoce el derecho de los Estados a regular el acceso y salida de los extranjeros en sus propias fronteras. Pero, reconociendo tal derecho estatal a controlar dichas entradas y salidas a través de sus respectivas líneas fronterizas, éste no es absoluto; así, el TEDH desaprueba la deportación de extranjeros cuando éstos se enfrentan, en los países de destino, a un trato inhumano o degradante, tortura -STEDH Trabelsi contra Bélgica, de 4 de septiembre de 2014- o, en su caso, si han establecido fuertes lazos con el país anfitrión, los cuales quedarían rotos en caso de abandonar este último STEDH Nuñez contra Noruega, de 28 de junio de 2011-. El extranjero que, objetivamente, está estrechamente vinculado con el país de acogida, ya por una larga residencia en el mismo o, en su caso, el correspondiente pago de impuestos, se encuentra en una situación, no comparable, desde luego, a la de quien carece de tales vínculos.

En principio, solo ciertos textos, adoptados en el seno del Consejo de Europa, vienen a reconocer un derecho general de los extranjeros a un igual trato que los nacionales o, en su caso, a no ser discriminados por razón de su nacionalidad; así, tal derecho aparece reconocido con respecto a los trabajadores migrantes en el art. 19 de la Carta Social Europea, así como en varios preceptos del Convenio Europeo Relativo al Estatuto Jurídico del Trabajador Emigrante (1977) –arts. 10, 13.-.

²⁵ ESCOBAR HERNÁNDEZ, C. (2009): “La protección internacional de los Derechos Humanos (II)” en DÍEZ DE VELASCO VALLEJO, M.: *Instituciones de Derecho Internacional Público*. Tecnos. Madrid, pp. 683-695.

Conforme al citado Convenio Europeo, los trabajadores, nacionales de un Estado firmante de dicho Convenio, que emigren legalmente a otro Estado, también firmante del mismo, tendrán derecho a ser tratados igual que los trabajadores nacionales en materias relacionadas con el empleo y, al tiempo, el acceso a ciertos servicios sociales. Por otro lado, el art. 14 del Convenio Europeo de Derechos Humanos, así como el art. 1 de su Protocolo número 12, prohíben expresamente la discriminación por el origen nacional –esto es, la nacionalidad-; tal discriminación sí será lícita en caso de responder a un objetivo legítimo y, además, cuando sea razonable y proporcionada en atención al objetivo perseguido y los medios empleados. Así mismo, cabe discriminar entre nacionales y extranjeros, siempre y cuando tales discriminaciones sean legítimas, razonables y no desproporcionadas. Se infringe el derecho a no ser discriminado en aquellos supuestos en los cuales la diferencia de trato se debe, única y exclusivamente, a la nacionalidad del afectado, sin ningún tipo de justificación; ejemplo de lo dicho lo tenemos en los supuestos en los cuales un extranjero, cotizante en las mismas condiciones que los trabajadores nacionales a la Seguridad Social del país de acogida, sufre discriminación, contraria a los antedichos requisitos²⁶.

El poder político se legitima por diversas razones; así, cabe aducir la del respeto por los Derechos Humanos, así como la presencia de una organización institucional del Estado ajustada a los principios democráticos. Por otro lado, también contribuye a dicha legitimidad que la conducta de las autoridades administrativas y políticas del Estado sirvan, en todo momento, a los intereses ciudadanos. La organización democrática permite que los ciudadanos pueden defender, activamente, sus derechos, así como sus demandas sociales. En todo caso, la conducta del Estado, así como la de los diversos agentes sociales, representativos de la llamada sociedad civil, han de someterse a la legalidad vigente; la política no puede llevarse a cabo al margen del ordenamiento jurídico, de carácter democrático puesto que, de ser así, hablaríamos de una verdadera tiranía. El Derecho, en cuanto conjunto de normas, tendentes a la Justicia, como finalidad última, no admite ningún tipo de componenda que lo mediatice, en beneficio de cualquier otro criterio o finalidad -léase, el de la utilidad-. Por desgracia, el respeto y defensa de los Derechos Humanos genera el citado tipo de conflictos, entre la justicia y la eficacia o, en otras palabras, entre la defensa de la legalidad y el uso ilimitado del Poder estatal; toda persona, por el hecho de serlo, disfruta de unos Derechos, establecidos por la legalidad internacional, los cuales, en muchas ocasiones, son ignorados, de facto, por los respectivos Estados.

²⁶ DÍAZ CREGO, M. (2010), op. cit., pp. 132-138.

La diferenciación de régimen entre nacional y extranjero es una cuestión muy peliaguda, puesto que, como hemos indicado, los Estados no respetan en muchas ocasiones la legalidad internacional, relativa a tal temática, que les es aplicable; así, destaca aquellas situaciones en las cuales se detiene al extranjero para impedirle su entrada irregular en un país o, en su caso, contra el cual se ha abierto el respectivo procedimiento administrativo de expulsión o extradición. La aplicación de los Derechos Humanos, como exponente máximo de un régimen político estatal que pretenda ser democrático, no solo ha de garantizarse sobre el papel; debe corroborarse por la vía de los hechos. Los populismos, por ejemplo, algunos representados por ciertos partidos con representación parlamentaria en las democracias europeas, no resultan muy esperanzadores; es evidente que tales opciones políticas no son sino meros altavoces de un cierto malestar ciudadano contra la llegada, masiva, de un gran número de inmigrantes que, en muchas ocasiones, son de cultura, étnica y religión distinta de la de la población autóctona. Ese odio al extranjero, como mensaje xenófobo por excelencia, resulta ya muy preocupante²⁷.

El TEDH, en el Caso Ghoumid y otros contra Francia, mediante sentencia de 20 de junio de 2020, ha validado la privación de la nacionalidad francesa a cinco de sus nacionales, también de nacionalidad marroquí, condenados por realizar actividades terroristas en territorio galo; el tribunal correccional de París dictó sentencia, de 11 de julio de 2007, condenando a esas cinco personas, antes citadas, por participar, entre los años 1995 y 2004, en una asociación de malhechores, dedicada a preparar actos terroristas. Los referidos condenados proporcionaron soporte financiero y logístico al llamado “Grupo islámico combatiente marroquí” -GICM-, próximo a la organización salafista Jihadia, con la cual estaban relacionados los autores de los atentados terroristas cometidos en Casablanca -Marruecos- el 16 de mayo de 2003; tales condenados trabajaban en sociedades mercantiles que sostenía la actividad del GICM, amén de albergar clandestinamente a algunos de los activistas de dicha organización y proporcionarles pasaportes falsos, mediante los cuales desplazarse libremente.

En abril de 2015, el ministro del interior francés envió una carta a los referidos condenados, informándoles que, a la vista de la precitada condena por parte del Tribunal correccional parisino,

²⁷ FALLADA GARCÍA-VALLE, J. R. (2010): “Algunos límites a los derechos de los inmigrantes: detención y expulsión en la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos” en *Cuadernos Electrónicos de Filosofía del Derecho*. Número 20 (2010). Disponible online: <https://www.dret-public.urv.cat/ca/grups-recerca/territori-ciutadania-sostenibilitat/publicacions-2010/>. Fue Deng Xiaoping, a la sazón, máximo líder chino diciembre de 1978 y noviembre de 1989, quien pasó a la historia -antidemocrática, por supuesto- con su famoso lema: “No importa que el gato sea blanco o negro; mientras pueda cazar ratones, es un buen gato”; supongo que, por tal motivo, ese país oriental se ha aliado con otros regímenes tiránicos y dictatoriales, bajo el autócrata de turno, con el propósito de derrotar a las democracias occidentales, defensoras de la libertad, en todos sus ámbitos, respetando además los derechos civiles y políticos, todo ello, en régimen económico de libre mercado e iniciativa empresarial.

ya mencionada, iba a iniciarse un proceso administrativo, cuya finalidad iba a ser la de privarles de la nacionalidad gala; tal procedimiento está previsto en los arts. 25 y concordantes del Código Civil francés. Además, tales condenados podrían formular, en un mes, como plazo máximo, desde la recepción de dicha carta, las correspondientes alegaciones en dicho procedimiento de retirada de la nacionalidad francesa, según lo dispuesto en el art. 61 del Decreto n° 93-1362, de 30 diciembre 1993, relativo a las declaraciones de nacionalidad, decisiones de naturalización, de reintegración, de pérdida, de privación y de retirada de la nacionalidad francesa. El Consejo de Estado emitiría el correspondiente informe sobre el citado asunto, sin el cual no podría llevarse a cabo la citada privación de la nacionalidad.

Por otro lado, destaca la Convención Europea sobre la Nacionalidad, aprobada por el Consejo de Europa, el 6 de noviembre de 1997, firmada pero, todavía, sin ratificar, por parte de Francia; el art. 7.3 de la referida Convención afirma que un Estado miembro no podrá retirar su nacionalidad a una persona sí, a consecuencia de ello, ésta última deviene apátrida. A mayor abundamiento, la Declaración Universal de los Derechos del Hombre establece, en su art. 15, que toda persona tiene derecho a una nacionalidad. Los condenados alegan que la privación de su nacionalidad responde más a una pura y simple estrategia política del gobierno de turno -esto es, la lucha contra el terrorismo, a cualquier precio- que a verdaderas razones, de índole y naturaleza, jurídicas; el ya citado ministro del interior dijo, en su comparecencia ante el Parlamento galo, que había de procederse a dicha privación de la nacionalidad, con respecto a los mencionados condenados, dado que su modo de proceder demostraba una evidente falta de respeto y consideración por los principios y valores, típicamente franceses. Además, a juicio de los citados condenados, tal medida de privación de su nacionalidad era desproporcionada, amén de haber transcurrido ya, entonces, muchos años desde tales sucesos; los condenados empezaron tras su condena una nueva vida, lejos del delito, con un trabajo y vida familiar, estables, encontrándose perfectamente integrados en la sociedad. Además, los condenados alegaron que otras personas cometieron idénticos delitos y, pese a ello, siguieron siendo franceses; por otro lado, dicha privación les llevaría a la exclusión social, puesto que perderían todos los derechos, anejos a esa nacionalidad, de carácter social y público.

El TEDH resuelve el precitado asunto, afirmando que la privación de la nacionalidad, prevista en el art. 25 del código civil galo, alude a la persona, de nacionalidad francesa, que rompe su vínculo de lealtad con dicho país, cometiendo actos particularmente graves, como los actos de terrorismo, en cuanto absolutamente contrarios al propio fundamento de la democracia; tal privación de la nacionalidad no hace sino manifestar, en forma solemne, la ruptura del vínculo que unía a esa

persona con Francia. En consecuencia con todo ello, el mencionado tribunal considera plenamente válida la privación de la nacionalidad francesa, dictada contra dichas personas

Así mismo, subrayamos la STEDH, correspondiente al «Caso Muñoz Díaz contra España», firme desde el 8 de marzo de 2010, en la cual se condena a nuestro país, por infringir el art. 14 del Convenio Europeo, puesto en relación con el art. 1 del Protocolo nº 1 de citado Convenio; así, dicho art. 14 afirma: “El goce de los derechos y libertades reconocidos en el (...) Convenio ha de ser asegurado sin distinción alguna, especialmente por razones de sexo, raza, color, lengua, religión, opiniones políticas u otras, origen nacional o social, pertenencia a una minoría nacional, fortuna, nacimiento o cualquier otra situación.”. El art. 1 del Protocolo nº 1 se expresa bajo el siguiente tenor: “Toda persona física o moral tiene derecho al respeto de sus bienes. Nadie podrá ser privado de su propiedad más que por causa de utilidad pública y en las condiciones previstas por la Ley y los principios generales del derecho internacional”.

El correspondiente relato de hechos, de donde surge la meritada sentencia, es el siguiente: un matrimonio, entre cónyuges españoles, casado solo según el rito gitano, tuvo varios hijos, los cuales se inscribieron en el correspondiente Registro Civil; el esposo estuvo trabajando de albañil, cotizando por ello. La esposa solo se dedicó a la atención del hogar y crianza de los hijos comunes del matrimonio, sin disponer de ningún otro ingreso salvo el sueldo de su marido. Tras la muerte del esposo, la esposa solicitó la prestación, por viudedad, concedida por la Seguridad Social, presentando la oportuna solicitud para ello; la administración deniega dicha solicitud, en base a que el citado matrimonio no estaba casado ni en forma religiosa ni civil, sino tan solo conforme a las costumbres de la cultura gitana. A partir de ahí, va sucediéndose un largo periplo judicial, por parte de la referida solicitante, hasta llegar al TS, el cual también desestima la mencionada solicitud; La demandante interpuso entonces recurso de amparo ante el Tribunal Constitucional, basándose para ello en el principio de no discriminación, por razón de raza o condición social. La STC de 16 de abril de 2007 vino a desestimar el mencionado amparo, si bien hubo un voto particular, discrepante, que consideraba necesario conceder lo pedido por la demandante

La citada STEDH aporta una serie de reflexiones en torno al significado de la discriminación; así, cabe reseñar que, atendiendo a la jurisprudencia más asentada del TEDH, la discriminación consiste en tratar de manera diferente a personas en situaciones similares; tal discriminación será validada cuando esté justificada, en forma objetiva y razonable. En el caso de falta de justificación objetiva y razonable, hablamos de una discriminación, sin un objetivo legítimo o, en su caso, sin una “relación razonable de proporcionalidad entre los medios empleados y el fin perseguido” (D. H. y

otros c. República Checa [GC], nº 57325/00, §§ 175 y 196, CEDH 2007-IV, y la jurisprudencia citada). A mayor abundamiento, los Estados disponen de un cierto margen de apreciación para determinar cuándo se está ante una distinción justificada en el trato; tal margen será más o menos amplio, atendiendo a las circunstancias, el ámbito y el contexto, concurrentes. Además, el art. 14 del Convenio Europeo no prohíbe a un Estado miembro tratar a ciertos grupos de manera diferenciada, con la intención de corregir, así, las “desigualdades fácticas” existentes entre ellos; esa falta de trato diferenciado, cuando hay una justificación suficiente y objetiva para llevarlo a efecto, equivale a incumplir el referido art. 14 del citado Convenio.

Añade dicha STEDH que los Estados están en mejor disposición que los jueces internacionales a la hora de calibrar dicho margen de apreciación, con respecto a las medidas, de orden general, relativas a la materia económica y social; como no podía ser de otra manera, el TEDH respeta la manera en la que los Estados signatarios conciben los imperativos de utilidad pública, excepto si su resolución se revela “manifiestamente carente de base razonable”. Por otro lado, la referida STEDH constata el relato de hechos, antes manifestado, amén de destacar, como objeto de la Litis, el siguiente: “la cuestión que se plantea en el presente caso es si el hecho de haber denegado a la demandante el derecho a percibir una pensión de viudedad revela un trato discriminatorio basado en la pertenencia de la interesada a la minoría gitana, respecto de la forma en que la legislación y la jurisprudencia tratan situaciones análogas, cuando los interesados están convencidos de buena fe de la existencia de su matrimonio aun no siendo éste legalmente válido”. Además, el citado tribunal internacional precisa: “La demandante basa su pretensión, por un lado, en su convicción de que su unión, celebrada conforme a los rituales y tradiciones gitanos era válida y, por otro lado, en la actuación de las autoridades, que le reconocieron oficialmente la condición de esposa de M. D. y, en consecuencia, a su parecer, admitieron la validez de su matrimonio.”

Como bien añade la meritada STEDH, hay que tener en cuenta que la convicción de la demandante, en cuanto a su condición de mujer casada, con todos los efectos inherentes a este estado, fue objeto de refuerzo por la propia actitud de las autoridades; ello fue así, ya que éstas últimas reconocieron a la demandante su condición de esposa de M. D., vía la entrega de varios documentos de la Seguridad Social como, especialmente, el documento de afiliación al sistema. El citado documento establecía la condición de esposa del marido, luego fallecido y, al tiempo, la de madre de familia numerosa; tal situación se consideraba especialmente merecedora de ayuda, exigiendo, por tanto, en aplicación de la Ley 25/1971 de 19 de junio, el reconocimiento de la condición de cónyuge.

A criterio de la ya mencionada STEDH, “Para el TEDH, la buena fe de la demandante en cuanto a la validez de su matrimonio, confirmado con el reconocimiento oficial de su situación por las autoridades, ha generado en la interesada la legítima expectativa de ser considerada como esposa de M. D. y de formar junto a él una pareja casada reconocida. Tras el fallecimiento de M. D. es natural que la demandante haya alimentado la esperanza de que se le reconociera una pensión de viudedad.....En consecuencia, la denegación del reconocimiento de la condición de cónyuge a la demandante, al objeto de obtener una pensión de viudedad, contradice el reconocimiento previo por las autoridades de esta condición. Esta negativa, además, ha omitido tener en cuenta las especificidades sociales y culturales de la demandante para valorar su buena fe. A este respecto, el TEDH recuerda que, conforme al Convenio-marco del Consejo de Europa para la Protección de las Minorías Nacionales (párrafos 33 y 34 anteriores), los Estados parte a dicho Convenio están obligados a tener debida cuenta, de las condiciones específicas de las personas pertenecientes a minorías nacionales..”. Por último, la antedicha STEDH falla a favor de la demandante, declarando, por unanimidad, la admisión de la queja, formulada por la citada demandante, con respecto del artículo 14 del Convenio, puesto en relación con el artículo 1 del Protocolo nº 1; así mismo, se reconocen a la demandante una serie de indemnizaciones, de tipo económico, a cargo del Estado español, que son las siguientes: 1º 70.000 euros, incrementados con el importe de los correspondientes impuestos, por todos los perjuicios, en su conjunto, padecidos y 2º 5.41256 euros, incrementados con el importe de los correspondientes impuestos, por gastos y costas; tales cantidades devengarán el oportuno interés, que fija el Banco Central Europeo para sus préstamos, aumentado en tres puntos porcentuales.

Otra cuestión, paradigmática, enjuiciada por el TEDH, en su Gran Sala, a fecha de 24 de mayo de 2016, fue el “Caso Biao contra Dinamarca”; el relato de hechos del mismo es del siguiente tenor: el demandante, de origen tongolés, obtiene la nacionalidad danesa en 2002, por ser residente allí desde 1993; en 2003, la citada persona se casa con una mujer, de origen y nacionalidad ghanesa. La referida esposa solicita un permiso de residencia en Dinamarca, que le es rechazado por tener un lazo más fuerte con su país de origen y, además, no gozar su marido de la nacionalidad danesa durante 28 años, como mínimo; si el esposo hubiera cumplido ese requisito de posesión de la nacionalidad danesa, por 28 años, como mínimo, su esposa hubiera obtenido la residencia solicitada, sin problemas. El esposo acudió al TEDH, alegando que esa diferenciación, basada en que la pareja de la solicitante de asilo gozará de la nacionalidad danesa durante 28 años, como mínimo, constituía un trato discriminatorio, ilícito, para quienes no cumpliesen dicho requisito. Tal discriminación contrariaba, según el referido demandante, los arts. 8 y 14 del Convenio Europeo de los Derechos

Humanos. El citado Tribunal se pronunció en contra del mencionado requisito de los 28 años, por entender que era una discriminación indirecta, solo beneficiosa para los daneses de origen y claramente perjudicial para aquellos que, siendo extranjeros, en un principio, se habían naturalizado daneses más tarde; a criterio del antedicho Tribunal, aplicando los estándares establecidos por la norma internacional aplicable, tal diferenciación, establecida por ese requisito, ya mencionado, de los 28 años, estaba totalmente injustificado. Es más, ninguno de los Estados miembros del Consejo de Europa mantenida un régimen de reunificación familiar como el danés, ya expuesto, en lo tocante a dicho requisito de los 28 años como plazo mínimo para ostentar la nacionalidad danesa.

En realidad, tal requisito de los 28 años equivale a lo que podríamos denominar como una regla de arraigo, la cual tiene, por único y real objetivo, el de beneficiar tan solo a la población autóctona, de origen étnico danés; está claro que exigir tal requisito de los 28 años pretende dificultar la llegada de extranjeros a Dinamarca, discriminando así injustamente a los daneses, con origen étnico en el extranjero. Desde un punto de vista práctico, ese requisito de los 28 años convierte a los daneses, con origen étnico en otros lugares, en ciudadanos de segunda, con enormes dificultades para desarrollar su vida familiar en el país del cual son nacionales. La sentencia del TEDH es, como ya se ha dicho, favorable al demandante, afirmando el referido Tribunal que el gobierno danés no tiene razón objetiva alguna, de peso, que pueda justificar, razonablemente, tal requisito de los 28 años; como hemos reseñado anteriormente, el efecto práctico de tal requisito es dificultar, al máximo, que los daneses, de origen extranjero, puedan reunirse en su país de adopción -Dinamarca-, del cual son nacionales, con sus respectivos cónyuges, también, de origen foráneo²⁸.

3.- UE.

3.1.- Consideración general.

La ciudadanía europea y los derechos individuales de los ciudadanos, consagrados por la normativa, procedente de la UE, determinan qué debemos entender por ciudadanía de la UE; el Derecho de la UE establece una serie de derechos individuales, anejo a esa ciudadanía de la Unión, los cuales pueden invocarse directamente ante los órganos jurisdiccionales nacionales, desde un punto de vista horizontal –persona/persona- como vertical –persona/Estado-. Tomando como punto de arranque inicial la libre circulación de persona, prevista en los primeros tratados comunitarios, el TUE (1992) procuró reforzar la protección de los derechos e intereses de los nacionales de sus Estados miembros, vía esa ciudadanía de la Unión, entonces creada; dicha ciudadanía comunitaria permitió que las

²⁸ SOTO MOYA, M., op. cit., pp. 468-469.

normas, procedentes de la UE, pudieran directamente aplicarse a los ciudadanos de sus Estados miembros, dado que tales regulaciones comunitarias han ido afectando a cada vez más ámbitos de la vida ciudadana.

Todo ello, sin perjuicio de la importancia del papel correspondiente a los diversos Estados miembros, dado que éstos actúan a modo de institución intermedia entre las autoridades comunitarias y la ciudadanía; los Estados son todavía fundamentales, a la hora de proteger los derechos, de todo tipo, propios de los ciudadanos, sin perjuicio, como se ha dicho antes, de la influencia, cada vez mayor, de las normativas y regulaciones comunitarias. Por otro lado, el art. 7 TUE fija un mecanismo preventivo contra aquellos países miembros cuya actuación ponga en grave y claro riesgo de violación los valores, esenciales para dicha organización internacional, recogidos en el art. 2 del citado TUE; una de las posibles sanciones contra dicha conducta sería, incluso, la pérdida del derecho de voto en el Consejo, por parte de ese Estado miembro infractor

No olvidemos que la ciudadanía europea ya tiene un antecedente, hoy lejano, en el antes referido TUE, el cual la estableció, en un primer momento, dotándola de los derechos que, entonces, la UE concedía a todos los nacionales de sus respectivos Estados miembros; en realidad, esa ciudadanía europea tenía la virtud de vincular, directamente, a una persona con dicha organización internacional, de carácter supranacional. Todo ello, sin perder esa persona el ligamen con su propio país miembro, del cual seguía siendo nacional; es llamativo, pues, que la revolución francesa -1789- fuese la primera en reconocer la ciudadanía, con carácter general, a toda persona, eliminando, al tiempo, la esclavitud. Además, la referida ciudadanía, fruto de la revolución francesa, presupone iguales derechos y deberes para todos, sin discriminación o desigualdad de tipo alguno. La ciudadanía, cuyo origen, tal y como hoy la entendemos, cabe situar en ese movimiento revolucionario francés, es el fundamento, último, de la ciudadanía democrática; y, por extensión, de la ciudadanía europea, la cual va ampliando, poco a poco, su contenido. El ciudadano, por sí, se identifica por participar en la gestión y decisión de los asuntos públicos, sin excepción; ello implica igualmente que la sociedad civil, vía sus respectivos representantes, también pueda aportar su correspondiente grano de arena en esa temática.

Los derechos de la ciudadanía, pues, han de desarrollarse en el marco comunitario, estatal, regional y local, a modo de solución de continuidad, sin que cada uno de dichos niveles sea estanco; ello implica, igualmente, el mayor fortalecimiento de las Instituciones, para que sirvan, más y mejor, a las necesidades e intereses de todos, sin excepciones. La gran riqueza europea está en su diversidad, histórica y de pueblos, mediante los cuales se ha ido construyendo, paso a paso, nuestro acervo

común; el nacionalismo y populismo, mal entendidos, han sido siempre la causa de nuestras tragedias, a escala europea. La UE solo tendrá sentido si, además de contribuir al mayor bienestar económico de sus conciudadanos, es capaz también de asegurarles la convivencia en paz, bajo un régimen democrático liberal, fundado en los valores de Justicia, Progreso, Concordia y Participación Ciudadana; por supuesto, con un claro compromiso en pos de los Derechos Humanos y su más cerrada defensa. Todos tenemos que ser más activos, a la hora de defender nuestros derechos ciudadanos, en todas las áreas que nos afectan; toca estar unidos, a fin de asegurar que los poderes públicos siempre respeten los derechos que la UE nos ha otorgado.

Durante mucho tiempo, la base jurídica de los derechos de los ciudadanos, a nivel de la referida Unión, se localizó fundamentalmente en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Desde la entrada en vigor del Tratado de Lisboa y la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, esta base jurídica se ha ampliado hasta convertirse en una verdadera ciudadanía europea. De conformidad con el artículo 9 del TUE y el artículo 20 del TFUE, será ciudadano de la Unión toda persona que tenga la nacionalidad de un Estado miembro, la cual se deriva de la aplicación de las disposiciones nacionales de dicho Estado. La ciudadanía de la Unión complementa la ciudadanía nacional sin sustituirla, y está constituida por un conjunto de derechos y deberes que vienen a sumarse a los derechos y deberes, vinculados a la ciudadanía de un Estado miembro; en la STJUE (Gran Sala), de 2 de marzo de 2010, correspondiente al asunto C-135/08. Janko Rottmann contra Freistaat Bayern, el abogado general del Tribunal de Justicia de la Unión Europea Miguel Poiares Maduro explicó la diferencia como sigue (apartado 23 de sus conclusiones):

«Se trata de dos conceptos a la vez inextricablemente vinculados y autónomos. La ciudadanía de la Unión supone la nacionalidad de un Estado miembro, pero es también un concepto jurídico y político autónomo con respecto al de la nacionalidad. La nacionalidad de un Estado miembro no sólo permite el acceso al disfrute de los derechos conferidos por el Derecho comunitario, sino que nos hace ciudadanos de la Unión. La ciudadanía de la Unión constituye más que un conjunto de derechos que, en sí mismos, podrían ser concedidos incluso a quienes no la poseen. Presupone la existencia de un vínculo entre los ciudadanos europeos de carácter político, aunque no se trata de un vínculo de pertenencia a un pueblo. [...] Se basa en su compromiso mutuo de abrir sus comunidades políticas respectivas a los otros ciudadanos europeos y de construir una nueva forma de solidaridad cívica y política a escala europea.

No exige la existencia de un pueblo, sino que se basa en la existencia de un espacio político europeo, del que se derivan derechos y obligaciones. En la medida en que no implica la existencia de un

pueblo europeo, la ciudadanía procede conceptualmente de una disociación de la nacionalidad. Como un autor ha señalado, el carácter radicalmente innovador del concepto de ciudadanía de la Unión reside en el hecho de que “la Unión pertenece y está integrada por ciudadanos que por definición no comparten la misma nacionalidad”. Por el contrario, al establecer la nacionalidad de un Estado miembro como requisito para ser ciudadano europeo, los Estados miembros han querido resaltar que esta nueva forma de ciudadanía no cuestiona la fidelidad primera a nuestras comunidades políticas nacionales. De este modo, dicho vínculo con la nacionalidad de los distintos Estados miembros constituye un reconocimiento del hecho de que puede existir (de hecho, de que existe) una ciudadanía que no viene determinada por la nacionalidad.

Este es el milagro de la ciudadanía de la Unión: refuerza los vínculos que nos unen a nuestros Estados (en la medida en que somos ciudadanos de la Unión precisamente porque somos nacionales de nuestros Estados) y, al mismo tiempo, nos emancipa de ellos (en la medida en que somos actualmente ciudadanos más allá de nuestros Estados). El acceso a la ciudadanía de la Unión pasa por la nacionalidad de un Estado miembro, que está regulada por el Derecho nacional, pero, como toda forma de ciudadanía, constituye la base de un nuevo espacio político, del que se derivan derechos y obligaciones que son establecidos por el Derecho comunitario y no dependen del Estado. [...] Por este motivo, aunque es cierto que la nacionalidad de un Estado miembro condiciona el acceso a la ciudadanía de la Unión, también es cierto que el conjunto de los derechos y obligaciones inherentes a esta última no puede ser limitado de manera injustificada por la primera».

Hay que decir, igualmente, para una mejor y cabal comprensión de dicha STJUE (Gran Sala), de 2 de marzo de 2010, que ésta surge como respuesta a una cuestión prejudicial, formulada por Alemania, con respecto a la naturalización, fraudulenta, solicitada por una persona como paso previo para obtener la correspondiente nacionalidad; el Estado, formulante de tal cuestión, revocó dicha nacionalidad, obtenida en las mencionadas condiciones. El referido Tribunal comunitario entiende válida tal revocación, dado que, a su criterio, respeta el principio de proporcionalidad; además, tal petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de las disposiciones del Tratado CE, relativos a la ciudadanía de la Unión Europea. Como derecho internacional, aplicable, el TJUE indica, en el meritado Fallo, los siguientes preceptos legales: 1º art. 15 de la Declaración Universal de los Derechos Humanos, la cual establece que toda persona tiene derecho a una nacionalidad, prohibiéndose toda arbitrariedad, en forma de privación de la nacionalidad, ya concedida o, en su caso, del derecho a cambiarla, 2º los arts. 7, 8 y 9 de la Convención para reducir los casos de apatridia, hecha en Nueva York el día 30 de agosto de 1961, entrando en vigor el 13 de diciembre de 1975; es especialmente importante el art. 9 de la referida Convención sobre la apatridia, puesto

que ésta afirma que ninguno de los Estados contratantes privará de su nacionalidad a ninguna persona, o grupo de ellas, por motivos raciales, étnicos, religiosos o políticos y 3º los arts. 3, 4, 7 y 9 del Convenio Europeo sobre la Nacionalidad, de 6 de noviembre de 1997, adoptado en el marco del Consejo de Europa, que entró en vigor el pasado 1 de marzo de 2000.

El órgano judicial alemán, que plantea dicha cuestión prejudicial, desea saber, en esencia, “si el Derecho de la Unión, en particular el art. 17 Tratado constitutivo de la Comunidad Europea (Tratado CE), se opone a que un Estado miembro le revoque a un ciudadano de la Unión la nacionalidad de dicho Estado miembro, adquirida de modo fraudulento, mediante naturalización en la medida en que tal revocación priva al interesado de su estatuto de ciudadano de la Unión y de los derechos correspondientes, convirtiéndolo en apátrida, puesto que la adquisición de la nacionalidad de ese Estado miembro por naturalización supuso para la persona afectada la pérdida de la nacionalidad de su Estado miembro de origen”; asimismo, según el referido Fallo, “la determinación de los modos de adquisición y pérdida de la nacionalidad es, de conformidad con el derecho internacional, competencia de cada Estado miembro”. A mayor abundamiento, siguiendo la jurisprudencia del TJUE, la vocación del estatuto de ciudadano de la Unión es la de convertirse en estatuto fundamental de los nacionales de los Estados miembros; así mismo, los Estados miembros, en el ejercicio de sus competencias sobre nacionalidad, deben respetar el derecho de la Unión, dado que el ejercicio de tal competencia puede afectar a los derechos conferidos y protegidos, por parte del ordenamiento jurídico de la mencionada Unión”²⁹.

La noción de ciudadanía de la Unión -art. 20 TFUE- supone, para sus titulares, lo siguiente: 1º el derecho a circular y residir libremente en el territorio de los Estados miembros (artículo 21 del TFUE); 2º el derecho de sufragio activo y pasivo en las elecciones al Parlamento Europeo y en las elecciones municipales (artículo 22, apartado 1, del TFUE) del Estado miembro en el que residan, en las mismas condiciones que los nacionales de dicho Estado (acerca de las normas relativas a la participación en las elecciones municipales y en las elecciones al Parlamento Europeo, véanse respectivamente la Directiva 94/80/CE, de 19 de diciembre de 1994, y la Directiva 93/109/CE, de 6 de diciembre de 1993)); 3º el derecho de las personas a acogerse, en el territorio de un tercer país (Estado no perteneciente a la Unión Europea) en el que no está representado el Estado miembro del que sean nacionales, a la protección de las autoridades diplomáticas y consulares de cualquier

²⁹ La citada STJUE (Gran Sala), de 2 de marzo de 2010, correspondiente a dicho Asunto C-135/2008, afirma, por otra parte, que es legítimo que un Estado miembro quiera proteger la relación especial de solidaridad y lealtad entre él mismo y sus ciudadanos, amén de la reciprocidad de derechos y deberes, que son, a la vez, fundamento de la nacionalidad; el Estado, en el ejercicio de sus respectivas competencias, puede definir las condiciones de adquisición y pérdida de su nacionalidad. Así mismo, el Estado podrá privar de su nacionalidad a quien no mantengan un vínculo efectivo con él.

Estado miembro en las mismas condiciones que los nacionales de dicho Estado; 4º el derecho de petición al Parlamento Europeo y de dirigirse al Defensor del Pueblo Europeo (artículo 24 del TFUE en ambos casos), elegido por el Parlamento Europeo y facultado para recibir las reclamaciones relativas a casos de mala administración en la acción de las instituciones y órganos de la Unión; estos procedimientos se rigen con arreglo a lo dispuesto en los artículos 227 y 228 del TFUE respectivamente; 5º el derecho a dirigirse por escrito a cualquiera de las instituciones u organismos de la Unión en una de las lenguas de los Estados miembros y a recibir una contestación en esa misma lengua (artículo 24, párrafo cuarto, del TFUE) y 6º el derecho a acceder a los documentos del Parlamento Europeo, del Consejo y de la Comisión, con arreglo a determinadas condiciones (artículo 15, apartado 3, del TFUE).

Hasta la fecha, el contenido de la ciudadanía de la antedicha Unión, salvo los derechos electorales, no es esencialmente sino una sistematización de derechos ya reconocidos (en particular, la libre circulación, el derecho de residencia y el derecho de petición), si bien ahora estos derechos figuran, en nombre de un proyecto político, en el Derecho primario de la UE. A diferencia de la orientación constitucionalista al uso en los Estados europeos desde la adopción en Francia, en 1789, de la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano, la ciudadanía de la Unión no va acompañada de la garantía concreta de derechos fundamentales. El artículo 6 del TUE reconoce los derechos enunciados en la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea y dispone que la Unión se adherirá al Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de la Libertades Fundamentales, sin precisar el estatuto jurídico de la ciudadanía de la Unión. Hasta el momento, la ciudadanía de la Unión no impone deberes a los ciudadanos de la Unión, lo que supone una diferencia fundamental respecto de la ciudadanía nacional.

El artículo 11, apartado 4, del TUE concede un nuevo derecho a los ciudadanos de la Unión: «Un grupo de al menos un millón de ciudadanos de la Unión, que sean nacionales de un número significativo de Estados miembros, podrá tomar la iniciativa de invitar a la Comisión Europea, en el marco de sus atribuciones, a que presente una propuesta adecuada sobre cuestiones que estos ciudadanos estimen que requieren un acto jurídico de la Unión para los fines de la aplicación de los Tratados»; las condiciones de presentación y admisión de dichas iniciativas quedan establecidas en el Reglamento (UE) n.º 211/2011 del Parlamento Europeo y del Consejo.

Al elegir a los diputados al Parlamento Europeo mediante sufragio directo, los ciudadanos de la Unión ejercen uno de sus derechos esenciales: la participación democrática en el proceso europeo de toma de decisiones políticas (artículo 39 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión

Europea); el Parlamento siempre ha solicitado, en relación con las modalidades de elección de sus miembros, el establecimiento de un sistema electoral uniforme en todos los Estados miembros. El artículo 223 del TFUE establece que el Parlamento Europeo elaborará un proyecto en ese sentido («las disposiciones necesarias para hacer posible la elección de sus miembros por sufragio universal directo, de acuerdo con un procedimiento uniforme en todos los Estados miembros o de acuerdo con principios comunes a todos los Estados miembros»). El Consejo establecerá a continuación las disposiciones necesarias (por unanimidad y previa aprobación de la mayoría de los diputados al Parlamento Europeo), que entrarán en vigor una vez que hayan sido aprobadas por los Estados miembros de conformidad con sus respectivas normas constitucionales.

Desde sus comienzos, el Parlamento ha deseado que el concepto de ciudadanía de la UE esté asociado a derechos amplios; además, ha abogado por que la propia Unión defina la ciudadanía de forma autónoma, de manera que los ciudadanos de la Unión se beneficien de un estatuto específico. Asimismo, ha solicitado desde el primer momento que los derechos humanos y los derechos fundamentales se incluyeran en el Derecho primario de la UE y que los ciudadanos de la antedicha Unión pudieran recurrir al Tribunal de Justicia, en caso de violación de dichos derechos por parte de las instituciones de la Unión o de un Estado miembro [Resolución de 21 de noviembre de 1991 (Resolución sobre la ciudadanía de la Unión DO C 326 de 16.12.1991, p. 205)].

La verdadera importancia de dicho concepto de ciudadanía europea descansa en su carácter complementario, nunca sustitutivo, de las respectivas nacionalidades, propias de todos y cada uno de los Estados miembros de la, hoy, UE; así, todo aquel que posea la nacionalidad de un Estado miembro también será titular de dicha ciudadanía; además, la citada ciudadanía, al ser regulada por la respectiva normativa comunitaria, queda a salvo de cualquier “veleidad”, arbitraria o abusiva, por parte de los Estados miembros, tocante a la referida temática. La propia idea de una ciudadanía, asociada a la referida Unión, abre un nuevo mundo de posibilidades, de modo que, en cierta forma, ello también contribuye a la idea de una soberanía, a escala europea, que englobe a sus casi 400 millones de habitantes; esa ciudadanía permite que la persona sienta su pertenencia a la citada Unión, de modo mucho más tangible y cercano. La referida ciudadanía contribuye, desde luego, a una mejor perspectiva sobre dicha Unión, hasta el punto de potenciar su carácter soberano, desde el punto de vista político, en favor de la totalidad del pueblo europeo; ello permitiría superar el ya

ineficaz y caduco carácter interestatal, a modo de asociación de Estados, que inspiró, en un primer momento, el proyecto unificador que hoy llamamos UE³⁰.

Tras la salida del Reino Unido de la UE, hubo que decidir sobre los derechos adquiridos, tanto de los ciudadanos británicos, residentes en los Estados miembros, como de los ciudadanos de la referida Unión que viven en el Reino Unido. A lo largo de los años, cada Estado miembro ha ido confiriendo a sus ciudadanos un legado jurídico de derechos, mientras que el derecho comunitario establecía una serie de derechos individuales que se pueden invocar directamente ante los órganos jurisdiccionales nacionales, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las, entonces, Comunidades Europeas (STJCE, de 5 de febrero de 1963, Asunto 26-62. NV Algemene Transport- en Expeditie Onderneming van Gend & Loos contra Administración fiscal holandesa). Podría considerarse que los límites a este legado jurídico estriban en el Derecho nacional del que emanan; si la normativa británica anula el efecto de los Tratados comunitarios, éstos últimos, en principio, no podrían seguir invocándose ante sus respectivos órganos jurisdiccionales.

Por lo que respecta a los derechos adquiridos de los aproximadamente 3,2 millones de ciudadanos de los veintisiete Estados miembros, residentes en el Reino Unido, el Parlamento europeo, en su Resolución de 15 de enero de 2020, a raíz de la salida del Reino Unido de la Unión, insistió en la necesidad de proteger sus derechos ciudadanos; todo ello, teniendo en cuenta «la experiencia adquirida y las garantías ofrecidas» por parte del gobierno británico. En el texto aprobado se insta, asimismo, a los Gobiernos de la Europa de los Veintisiete a que adopten medidas generosas respecto de los aproximadamente 1,2 millones de ciudadanos británicos residentes en la Unión. Así mismo, otro asunto delicado, tras el referido Brexit, es el del derecho de voto de los nacionales británicos residentes en otro país, perteneciente a la UE; resulta de interés el caso de una ciudadana británica, cuya identidad corresponde a las iniciales EP, residente en Francia, que quiso votar en las elecciones municipales de su país de residencia, sin poder hacerlo finalmente por haber sido excluida del correspondiente censo electoral galo.

EP solicitó de la administración francesa su inclusión en el censo, lo cual le fue denegado por parte de esas autoridades administrativas; a la vista de ello, la mencionada ciudadana vino a formular la oportuna demanda judicial, ante los tribunales franceses, solicitando, de nuevo, tal inclusión en el censo electoral. El mencionado tribunal galo formuló la oportuna cuestión prejudicial ante el TJUE, en los siguientes términos: “El órgano jurisdiccional remitente desea saber si los nacionales

³⁰ TAMAMES, R. Y GALLEGOS, S. (2006): *Diccionario de economía y finanzas*. Alianza Editorial. Madrid, pp. 166-167.

británicos que, como EP, hayan trasladado su residencia a un Estado miembro antes del final del periodo transitorio previsto por el Acuerdo de Retirada siguen disfrutando del estatuto de ciudadano de la Unión y, más concretamente, del derecho de sufragio activo y pasivo en las elecciones municipales de su Estado miembro de residencia. En caso contrario, ese órgano jurisdiccional solicita al Tribunal de Justicia que aprecie la validez del Acuerdo de Retirada a la luz del principio de proporcionalidad.”³¹.

Por otro lado, la STJUE, de 9 de junio de 2022, Asunto C-673/20. EP contra Préfet du Gers, Institut national de la statistique et des études économiques (INSEE), resuelve la mencionada cuestión prejudicial, afirmando que: “los artículos 9 TUE y 50 TUE y los artículos 20 TFUE a 22 TFUE, en relación con el Acuerdo sobre la retirada del Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte de la Unión Europea y de la Comunidad Europea de la Energía Atómica, adoptado el 17 de octubre de 2019 y que entró en vigor el 1 de febrero de 2020, deben interpretarse en el sentido de que, desde la retirada del Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte de la Unión Europea, el 1 de febrero de 2020, los nacionales de ese Estado que hayan ejercido su derecho a residir en un Estado miembro antes del final del período transitorio ya no disfrutaban del estatuto de ciudadano de la Unión ni, más concretamente, con arreglo a los artículos 20 TFUE, apartado 2, letra b), y 22 TFUE, del derecho de sufragio activo y pasivo en las elecciones municipales de su Estado miembro de residencia, incluso cuando también están privados, en virtud del Derecho del Estado del que son nacionales, del derecho de voto en las elecciones organizadas por este último Estado”.

Lo relevante de la mencionada STJUE, antes citada, es el contenido de su fallo; es decir, que, desde la retirada del Reino Unido de la mencionada Unión, la cual tuvo lugar el pasado día 1 de febrero de 2020, los nacionales británicos que hayan trasladado su residencia a otro Estado, miembro de la UE, antes del final del período transitorio, no disfrutarán más del estatuto de ciudadano de la UE. A consecuencia con lo anterior, dichos nacionales británicos tampoco disfrutarán del derecho de sufragio activo/pasivo en las elecciones municipales, celebradas en el Estado miembro donde residan; esa pérdida del derecho de voto será válida, incluso, aún cuando los referidos ciudadanos británicos pierdan el derecho al voto en su propio país, en virtud de lo dispuesto por la normativa de Reino Unido.

De acuerdo con las exigencias del Parlamento europeo, el artículo 263, párrafo cuarto, del TFUE establece que toda persona física o jurídica podrá interponer recurso contra los actos de los que sea

³¹ TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA: Comunicado de prensa n° 98/22, dado en Luxemburgo, a fecha de 9 de junio de 2022. Disponible online: https://curia.europa.eu/jcms/jcms/Jo2_7052/es/?annee=2022

destinataria o que la afecten directa e individualmente, así como contra los actos reglamentarios que la afecten directamente y que no incluyan medidas de ejecución; en lo que respecta al derecho de acceso a los documentos, el Parlamento Europeo aprobó, el 17 de diciembre de 2009, la Resolución sobre las mejoras necesarias en relación con el marco jurídico de acceso a los mismos, a raíz de la entrada en vigor del Tratado de Lisboa, en la que se insiste especialmente en la necesidad de ampliar el ámbito de aplicación del Reglamento (CE) n.o 1049/2001 a todas las instituciones u órganos no cubiertos en su redacción original. Sobre la Iniciativa Ciudadana Europea, el referido Parlamento acordó que, tres meses después de la presentación de una iniciativa, los representantes de la Comisión se reunirían con los organizadores, los cuales también tienen la posibilidad de presentarla en una audiencia pública en el Parlamento Europeo. La organización de dicha audiencia corresponde a la comisión competente para el fondo del asunto, objeto de la iniciativa ciudadana en cuestión (artículo 211 del Reglamento interno del Parlamento).

En relación con la activación del mecanismo de sanción contra un Estado miembro previsto en el artículo 7 del TUE, el Parlamento Europeo cuenta a la vez con un derecho de iniciativa que le permite solicitar la puesta en marcha del primero de los mecanismos (artículo 7, apartado 1) y con un derecho de control democrático, ya que debe dar su aprobación a la ejecución de estos (artículo 7, apartado 2); a raíz de los polémicos «visados de oro», que derivan en la venta por parte de determinados Estados miembros de su nacionalidad y, por ende, la ciudadanía de la Unión al objeto de atraer inversores extranjeros, el Parlamento europeo manifestó, en la Resolución de 16 de enero de 2014, que los valores y logros vinculados a la ciudadanía de la Unión no pueden llevar pegada «una etiqueta con el precio». En una Resolución aprobada el 10 de julio de 2020, el Parlamento reiteró su llamamiento a los Estados miembros para que eliminen gradualmente todos los regímenes de ciudadanía existente mediante inversión o residencia por inversión, ya que a menudo están vinculados al blanqueo de capitales; ello podría socavar la confianza mutua y la integridad del “espacio Schengen”. El 20 de octubre de 2020, la Comisión incoó procedimientos de infracción contra Chipre y Malta en relación con sus programas de ciudadanía para inversores, también denominados programas «pasaporte de oro», mediante el envío de cartas de emplazamiento a estos Estados miembros; la Comisión considera que la concesión de la nacionalidad -y, por tanto, de la ciudadanía de la Unión-, a cambio de un pago o una inversión predeterminados y sin un vínculo real y previo con el Estado miembro correspondiente, no es compatible con el principio de cooperación leal consagrado en el artículo 4, apartado 3, del TUE. Tal práctica también socava la integridad del estatuto de ciudadanía de la Unión previsto en el artículo 20 del TFUE; es necesario, asimismo, reforzar la protección de los derechos e intereses de los nacionales de los Estados miembros y

ciudadanos de la Unión en las relaciones de ésta última con el resto del mundo (artículo 3, apartado 5, del TUE)³².

Los europeos, en cuanto “CIUDADANOS” de la organización internacional, de ámbito regional, más integrada del mundo -esto es, la UE-, gozamos de un privilegio, tan solo a nosotros reservado; los súbditos de los países miembros de dicha organización ostentamos, además de nuestra correspondiente nacionalidad, vinculada al respectivo Estado miembro, otra, perfectamente compatible y complementaria con esta última: es decir, la de la Unión Europea. La ventaja de esa nacionalidad de la Unión es que cualquier persona, nacional de un Estado miembro de la referida organización internacional, fuera de dicho país de origen, recibe el mismo trato que el que le correspondería al nacional de ese país extranjero -el llamado principio de trato nacional-. A mayor abundamiento, el art. 20. 2 c) del TFUE reconoce un derecho a los ciudadanos de la UE; esto es, el de acogerse a la protección dispensada por las autoridades diplomáticas o consulares de cualquier Estado miembro, en las mismas condiciones que las que recibiría un nacional de ese Estado, si, encontrándose en un país tercero, su propio país de nacionalidad no dispusiere allí de representación diplomática o consular. El Consejo de la UE adoptó la Directiva 2015/637, de 20 de abril, sobre las medidas de coordinación y cooperación para facilitar la protección consular de ciudadanos de la UE, no representados en terceros países; tal Directiva tenía, como plazo máximo de transposición al derecho interno de todos los Estados miembros, la fecha tope de 1 de mayo de 2018³³.

El RD 561/2019, de 9 de octubre, con vigencia desde el día 11 de dicho mes y año, completa la transposición a nuestro derecho interno de la ya citada Directiva, aprobada por el Consejo de la UE, 2015/637, de 20 de abril; hay que recordar, igualmente, que la citada Directiva comunitaria se basa en el art. 20.2.c) del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, que recoge el antes aludido derecho a la protección consular, en cuya virtud cualquier ciudadano de alguno de los Estados miembros de la UE podrá acogerse, en el territorio de un tercer Estado en el cual no haya representación diplomática de su respectivo Estado nacional, a la protección de las autoridades diplomáticas y consulares de cualquier otro Estado miembro, en las mismas condiciones de las cuales disfrutaban los respectivos nacionales de éste último. El art. 23 del TFUE señala la necesidad de adoptar cuantas directivas sean necesarias, en orden a la adopción de aquellas medidas de coordinación y cooperación más convenientes para la puesta en práctica dicha protección consular, a favor de los ciudadanos de la UE, sin representación en terceros países. En realidad, la Convención

³² <https://www.europarl.europa.eu/factsheets/es/sheet/145/los-ciudadanos-de-la-union-europea-y-sus-derechos>

³³ MUÑOZ MACHADO, S. (2016): *Diccionario del español jurídico*, op. cit., p. 1091.

de Viena, de 24 de abril de 1963, ya preveía, en su art. 8, que sus Estados miembros pudieran otorgar protección consular, en nombre de otro Estado también miembro, previa notificación adecuada y, además, siempre y cuando el tercer país afectado no manifieste oposición alguna a ello³⁴.

En línea con lo dicho, la identidad europea, base de esa construcción jurídica antes expuesta, está directamente vinculada con un catálogo jurídico, cuya urdimbre esencial gira sobre la radical y acendrada defensa de los derechos individuales ciudadanos; los ejes en torno a los cuales se construye tal identidad son, desde el punto de vista de su importancia, la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, así como el Tratado de la Unión Europea –TUE- y el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea –TFUE-. El concepto de la ciudadanía de la UE vincula al ciudadano con dicha organización internacional, vía el precitado estatuto jurídico que detalla sus derechos –entre otros, el derecho a la participación política- y obligaciones. El ciudadano, nacional de un Estado miembro de la UE, tendrá, pues, una serie de derechos, a respetar por parte de la precitada organización internacional –por ejemplo, el derecho de toda personas, física o jurídica, a acceder a los documentos de sus instituciones, órganos y organismos, así como a la protección de sus datos, de carácter personal-; por otro lado, no perdamos de vista que, como señala el art. 2 TUE, la referida Unión tiene, por fundamento básico y esencial, los “valores de respeto de la dignidad humana, libertad, democracia, igualdad, Estado de Derecho y derechos humanos, incluidos los derechos de las personas pertenecientes a minorías”.

A mayor abundamiento –y, eso es, quizás, uno de los rasgos que convierten a la UE en una organización verdaderamente singular, desde el plano del derecho internacional-, el propio art. 7 del TUE presenta una peculiaridad, llamativa, al menos; esto es, la de establecer un mecanismo preventivo, si un Estado miembro pusiese en riesgo de violación, grave y persistente, algunos de los valores, a los cuales alude el antes mencionado art. 2 TUE. Así mismo, la UE también incide en el necesario reforzamiento de la protección de los derechos e intereses de los nacionales de un país, miembro de dicha organización, desde el punto de vista de las relaciones de ésta con los demás países del resto del mundo (artículo 3, apartado 5, del TUE). En todo caso, conviene advertir que la ciudadanía de la UE, derivada del hecho de poseer la nacionalidad de un país miembro -artículo 9 del TUE y el artículo 20 del TFUE-, funciona como un complemento de la estatal, sin sustituirla en modo alguno.

³⁴ “MEDIDAS PARA LA PROTECCIÓN CONSULAR DE CIUDADANOS NO REPRESENTADOS” en *Notario del siglo XXI*. Número 88. Noviembre-diciembre 2019. Revista del Colegio Notarial de Madrid. Madrid, pp. 71-72.

La ciudadanía de la UE tiene esa doble y mágica virtualidad; esto es, la de reforzar los vínculos del individuo con su respectivo Estado miembro –somos ciudadanos de la UE porque también lo somos de alguno de sus países miembros-. Pero, a la vez, reconoce una ciudadanía –esto es, la de la UE– que nos emancipa de los Estados, al situarnos en otra dimensión –es decir, la de la referida organización internacional, de ámbito europeo–; ambos aspectos de la nacionalidad implican un determinado –y, a su vez, complementario– estatuto jurídico, en forma del respectivo conjunto de derechos y deberes, establecidos respectivamente por parte del nivel estatal y, además, el de la UE, sin que éste último pueda limitarse, injustificadamente, por el primero. Así mismo, los derechos que la UE reconoce a los ciudadanos de sus Estados miembros son aplicables, tanto por parte del TJUE como de los propios órganos jurisdiccionales estatales.

Sin duda, como deuda todavía pendiente para que dicha nacionalidad de la UE lo sea, con todas sus consecuencias, es que ésta no solo se quede en la pura declaración de derechos sino que, también, imponga una serie de obligaciones, tal y como se desprende del derecho a la nacionalidad establecido por todos y cada uno de los Estados miembros; en realidad, ello sólo será posible cuando la UE refuerce su proyecto político unificador, a nivel federal o confederal, superando la mera integración ya alcanzada –eso sí, muy profunda, desde luego, pero, hoy día, insuficiente, dado el mundo globalizado en el cual nos movemos³⁵.

Así, conforme a cuadro legal, arriba descrito, propio de la UE, para ser ciudadano de dicha Unión es preciso ostentar, previamente, la nacionalidad de algún país miembro; de hecho, hubo algunos que señalaron que la citada ciudadanía de la Unión se vinculase con la mera residencia, en cuanto criterio de conexión más que suficiente con dicha entidad supranacional y no tan solo, exclusivamente, vía la posesión de una nacionalidad de un Estado miembro. En suma, en este momento, la ciudadanía europea y la nacionalidad de algún Estado miembro forman un binomio

³⁵ PARLAMENTO EUROPEO: “Los ciudadanos de la Unión Europea y sus derechos”. Disponible online: <http://www.europarl.europa.eu/factsheets/es/sheet/145/los-ciudadanos-de-la-union-europea-y-sus-derechos>. Elemento interpretativo, igualmente relevante, es el propio preámbulo del TFUE, el cual subraya la voluntad de asegurar el progreso económico y social de los Estados, miembros de la UE, a través de la correspondiente acción común, eliminando también las barreras que dividen a Europa; no cabe duda que el hecho de establecer una nacionalidad, a escala europea, junto a la propia de cada uno de dichos Estados miembros, incide en un hecho relevante: esto es, existe un único pueblo europeo, si bien nuestra larga historia común, la cual refleja las mutuas y profundas interacciones e influencias, ha presentado algunos momentos de confrontación fratricida, en forma de conflicto armado. En realidad, el principal aglutinante de ese gran pueblo europeo, sito entre Finisterre y los Montes Urales, de este a oeste y desde el Mar Báltico hasta la cuenca sur del Mediterráneo, de norte a sur, está constituido por la amalgama de principios y valores, de carácter ético, moral, jurídico, político, religioso..cuyo principal fundamento reside en la cultura greco-romana, así como en la de fe judía. Europa, más que un territorio, es una patria –o, si se quiere, un “topos” o lugar, no diré de ensoñación, mítico o imaginario-, donde la libertad, igualdad y fraternidad, proclamadas por los revolucionarios franceses de 1789, encontraron –y encuentran, todavía hoy- su mejor acomodo. Europa se caracteriza por la defensa, a ultranza, de la libertad individual y la razón mientras que Asia representa justo lo contrario; esto es, la negación de ese individualismo en favor de lo colectivo vía tribu o clan, así como el triunfo de la pasión, irracional y explosiva.

indisoluble, si bien con una particularidad fundamental; esto es, la de la UE se añade a la del respectivo Estado miembro del cual se sea nacional, si sustituir a ésta última en ningún caso. Y, ello, puesto que así es posible evitar una extensión indebida de los derechos, propios de la ciudadanía, a quien carezca de ella, desde el punto de vista de la nacionalidad de un Estado miembro.

Son los propios Estados miembros quienes, de conformidad además con el Derecho Internacional Público, tienen la competencia exclusiva para determinar qué requisitos son necesarios para adquirir su nacionalidad y cómo puede obtenerse; así mismo, ello supone otorgar un poder enorme a dichos Estados miembros, puesto que éstos, al tener el derecho a determinar libremente quienes son -o no- sus nacionales, también pueden determinar, en forma directa, quienes van a ser ciudadanos de la UE. Pero, en todo caso, el ejercicio de dichas competencias nacionales ha de ser siempre acorde con el derecho comunitario, el cual goza de aplicación preferente y directa; no cabe, pues, que los Estados legislen a las espaldas del derecho proveniente de la citada Unión. Así mismo, todo Estado miembro habrá de reconocer la nacionalidad concedida por otro Estado miembro a sus respectivos nacionales, sin exigirles por ello requisito adicional alguno; la misma lógica tiene aplicación en los casos de doble nacionalidad, en los cuales cada Estado habrá de respetar la nacionalidad concedida por otro, sin limitar los efectos de la atribución de esa otra nacionalidad, distinta de la suya propia. No asumir la citada lógica no solo atenta contra la esencia del concepto de soberanía estatal sino que, además, ello rompería el funcionamiento del propio mercado único, atacando al tiempo las bases de la misma integración europea. Es importante destacar que las problemáticas, relativas a la nacionalidad, presentan un claro perfil poliédrico y complejo, donde confluyen los más variados aspectos; así, destacamos los relativos al ámbito económico, laboral, familiar..., acentuando el tratamiento dado a nacionales y extranjeros en dichas materias³⁶.

La cuestión de la ciudadanía de la Unión Europea plantea, al mismo tiempo, otra necesidad, ya ineludible; esto es, el establecimiento de una normativa sobre inmigración, de igual ámbito, la cual estaría directamente relacionada con otro debate, aún pendiente, relativo a su alcance constitucional, tanto desde el punto de vista de los propios Estados miembros como de la UE. No olvidemos que la nacionalidad alude, directamente, a una perspectiva identitaria, ineludible, también en ese plano constitucional, estatal y comunitario; el citado asunto no es baladí, puesto que en nuestro continente abunda la presencia de extranjeros, no nacionales de ningún Estado miembro, aunque con el estatuto de residencia legal. Es indispensable, igualmente, el logro de la mejor integración de esos

³⁶ FRAILE ORTÍZ, M. (2012): “La ciudadanía europea (entre paréntesis)” en *Fundamentos. Cuadernos monográficos de teoría del Estado, Derecho Público e Historia Constitucional. Área de derecho constitucional de la Universidad de Oviedo*. Junta General del Principado de Asturias. Oviedo, pp. 309-359.

extranjeros, residentes legalmente en el territorio comunitario; no resulta fácil, pues, garantizar un igual tratamiento en ambos supuestos, dado que estamos hablando de nacionales y no nacionales. El derecho a la ciudadanía de la UE y el de emigración, en ese ámbito, son objeto de regulaciones diversas, no siempre bien coordinadas, por no decir, en muchas ocasiones, incluso, contradictorias; la citada Unión ya establece un estrecho vínculo entre los ciudadanos y el ordenamiento legal europeo, no pudiendo incumplirse éste alegando para ello el derecho a la reciprocidad entre los nacionales de los Estados miembros, propio del Derecho Internacional tradicional. Las más recientes reformas de los tratados constitutivos de la UE, tendentes a fortalecer su dimensión constitucional, no hacen sino oficializar su ambición de contar con sus propios ciudadanos, al igual que los propios Estados miembros.

Como ya hemos señalado anteriormente, los Estados miembros de la UE siguen teniendo un papel clave a la hora de determinarse la ciudadanía de la citada Unión; y, ello, puesto que para obtener ésta última es requisito indispensable el de ser nacional de algún país miembro. Los países miembros dan a la nacionalidad un sentido más propio de pertenencia a una determinada cultura o grupo étnico, determinando a fin de cuentas la identidad europea en igual sentido. La ciudadanía europea es una guía básica a la cual puede ajustarse el progreso constitucional de la citada Unión; dicha ciudadanía asegura la no expulsión de su territorio y el acceso a la asistencia y beneficios sociales, ofrecidos por los Estados miembros. La cuestión de la solidaridad es mucho más peliaguda, dadas las diferencias existentes entre los distintos países miembros en cuanto al alcance de sus respectivas prestaciones sociales y el sistema fiscal y tributario en el que éstas se sostienen; tales aspectos no han sido aún objeto de la necesaria armonización, a escala comunitaria. Una solidaridad transnacional no siempre casa con un sistema robusto de ciudadanía supranacional; buena prueba de ello es, por ejemplo, el llamado “turismo sanitario”, por el cual muchos ciudadanos del norte europeo vienen hasta nosotros para someterse a ciertas intervenciones quirúrgicas, mucho más caras y difíciles de conseguir en sus respectivos países de origen –y, de paso, disfrutar de un postoperatorio idílico en lugares tan hermosos como Mallorca, Málaga, Barcelona, etc., por muy poco dinero-³⁷.

La sentencia del TJUE, de 18 de junio de 2020, recaída en el asunto C-754/18. Ryanair Designated Activity Company contra Országos Rendőr-főkapitányság, también arroja luz en la cuestión de los efectos de la nacionalidad, desde el punto de vista del derecho de la UE; así, la cuestión allí tratada

³⁷ IGLESIAS SÁNCHEZ, S. (2017): “Constitutional Identity and Integration: EU Citizenship and the emergence of a supranational alienage law” en *German law journal: review of developments in German and European jurisprudence*, Vol. 18, No. 7, pp. 1798-1822.

versa sobre el reconocimiento del derecho de los familiares de un ciudadano de un Estado, miembro de la referida Unión, a circular y residir libremente en la misma. Los hechos, enjuiciados en el citado litigio, son los siguientes: un pasajero de nacionalidad ucraniana, procedente de Londres por vía aérea, no es autorizado a entrar en territorio húngaro, aunque éste porta los siguientes documentos: pasaporte no biométrico, una tarjeta de residencia de familiar de un ciudadano de la Unión, expedida por el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte –aunque, ésta última, anulada posteriormente- en virtud del artículo 10 de la Directiva UE 2004/38 y, además, una tarjeta de residencia permanente válida, también expedida por el Reino Unido conforme al artículo 20 de dicha Directiva; la autoridad húngara entiende que tal pasajero, al no poseer visado, no puede entrar al territorio de su país, de modo que requiere a dicha empresa aeronáutica para proceder a la devolución del citado pasajero a UK.

Pues bien, el Fallo, dictado en esta causa, afirma, en primer lugar, que posesión de la tarjeta de residencia permanente, contemplada en el artículo 20 de la Directiva 2004/38/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 29 de abril de 2004, relativa al derecho de los ciudadanos de la Unión y de los miembros de sus familias a circular y residir libremente en el territorio de los Estados miembros, exime a una persona que no tiene la nacionalidad de un Estado miembro, pero que es miembro de la familia de un ciudadano de la Unión y que es titular de tal tarjeta, de la obligación de visado para entrar en el territorio de los Estados miembros; así mismo, en segundo lugar, tal sentencia declara que “el artículo 5, apartado 2, de la mencionada Directiva 2004/38 debe interpretarse en el sentido de que la posesión de la tarjeta de residencia permanente contemplada en el artículo 20 de esa Directiva exime al familiar de un ciudadano de la Unión, titular de la misma, de la obligación de obtener un visado, en caso de que esta tarjeta haya sido expedida por un Estado miembro que no forma parte del espacio Schengen”. En tercer y último lugar, el TJUE resuelve igualmente que el artículo 20 de la Directiva 2004/38 debe interpretarse en el sentido de que la posesión de la tarjeta de residencia, contemplada en ese precitado artículo, “constituye prueba suficiente de que su titular reúne la condición de familiar de un ciudadano de la Unión, de forma que el interesado tiene derecho, sin necesidad de ninguna comprobación o certificación adicional, a entrar en el territorio de otro Estado miembro y está exento de la obligación de visado en virtud del artículo 5, apartado 2, de dicha Directiva”.

El concepto jurídico de nacionalidad, pues, contempla dos vertientes o facetas; una privada, en cuanto signo de pertenencia de un sujeto a una determinada comunidad nacional, con forma de Estado y, otra, pública, desde el punto de vista del vínculo o ligamen, de orden jurídico, que une a ambos. La nacionalidad, por tanto, en su ámbito privado, pone especial énfasis en el estado civil de

la persona, como miembro integrante de un determinado colectivo; los requisitos para ser considerado nacional de un determinado Estado, los de la conservación o pérdida de la respectiva nacionalidad...se establecen por la respectiva autoridad estatal, siendo ello, además, una prerrogativa propia de su soberanía, en cuanto una normativa de Derecho Público -ius cogens-, indisponible para el particular³⁸.

El movimiento unificador europeo, cuyo epítome actual es la UE, tuvo en cuenta a la ciudadanía, en un primer momento, desde un punto de vista estrictamente económico, en cuanto mercado donde las diversas empresas/consumidores y trabajadores podían encontrarse; esa primera visión económica fue quedando en un segundo plano con el paso del tiempo, una vez que la perspectiva política cobró fuerza. Es en ese tránsito, desde una concepción principalmente economicista, propia de los primeros pasos del citado proyecto unificador, hacia un perfil más político, hoy predominante, donde se fragua dicho giro conceptual; es decir, desde la “Europa de los Mercaderes” –o, para algunos, utilizando una lengua viperina, la “Europa de los burócratas”- hemos llegado a la de los “Ciudadanos”, donde los derechos políticos de todos los habitantes de la UE van cobrando especial preponderancia.

Desde otro punto de vista, es indiscutible que Europa también representa una patente unidad cultural, con las más diversas manifestaciones, a lo largo y ancho de su territorio; a decir verdad, fueron los revolucionarios franceses quienes, al grito de “libertad, igualdad y fraternidad”, sentaron las bases de las actuales democracias liberales, fundadas sobre el respeto por los derechos ciudadanos que hoy conocemos. Lo mismo cabe decir con la llamada “Europa de las pátrias”, a modo de vacuna que atenúe el “irredentismo” secesionista de ciertos territorios, incluidos hoy día en algunos Estados miembros -léase España, con respecto a Cataluña, Reino Unido y Escocia, Irlanda del Norte.-; esto es, aquellos movimientos populistas, ultranacionalistas, que pretende, como principal objetivo, el de romper la convivencia democrática en dichos Estados, imponiendo su voluntad sin respetar los mecanismos legales previstos ad hoc. Por otro lado, es necesario subrayar que el énfasis en esos derechos políticos, ínsitos a la propia noción de ciudadanía, nos llevan a otro debate, aún por dilucidar; esto es, en torno a si la UE, por sí misma, como organización internacional, gozará algún día de una soberanía política, equiparable a la que, tradicionalmente, se predica de los Estados, independiente de éstos últimos y de superior rango. Como hemos señalado en párrafos anteriores, el nacimiento de la ciudadanía de la UE supuso un hito, claramente rompedor con el “modus operandi” propio del resto de organizaciones internacionales; y, ello, puesto que da

³⁸ www.guiasjuridicas.wolterskluwer.es

carta de naturaleza a dicha Unión, pero poniendo el foco en el aspecto político, amén de establecer tal ciudadanía europea al servicio de los individuos, más allá de sus vínculos con sus respectivos Estados miembros³⁹.

La referida ciudadanía de la UE aparece como un instituto jurídico plenamente compatible con el de la nacionalidad, en su sentido más clásico; en suma, aquel que vincula a una persona con un determinado Estado miembro. Ambas ciudadanía pueden coexistir perfectamente entre sí, a modo de complemento entre una y otra, sin exclusividad alguna. Además, la nacionalidad del respectivo Estado miembro presenta un vínculo indisoluble con la nacionalidad de la UE; para disfrutar de ésta última es necesario estar en posesión de la primera. Por otro lado, conviene reseñar que no hay ninguna norma, proveniente de la referida Unión, que determine cómo, cuándo y con qué requisitos puede adquirirse la correspondiente nacionalidad, en ese ámbito; al día de hoy, los aspectos esenciales de la nacionalidad se determinan por los respectivos Estados miembros, si bien con una destacada particularidad: éstos siempre habrán de someter su actuación, en dicho ámbito, a las normas y resoluciones judiciales dictadas por parte de la UE. Así mismo, si un Estado miembro priva de su nacionalidad a una persona, ésta pierde también su ciudadanía de la UE, salvo que dicho individuo sea nacional de otro Estado miembro. En todo caso, la propia idea de ser ciudadano de la referida organización internacional, de escala europea, acentúa la integración entre todos nuestros pueblos; como se dijo anteriormente, ya no solo van a integrarse los mercados y relaciones económicas, a ellos subyacentes sino, también, algo mucho más importante: los derechos, promulgados en dicho ámbito organizativo, de carácter internacional, susceptibles de aplicarse a los casi 350 millones de habitantes que pueblan nuestro continente.

La nacionalidad, reconocida por la UE, manifiesta un doble vínculo –o, en otras palabras, una doble identidad- de las personas; esto es, aquel que les une con su correspondiente Estado miembro, del cual son nacionales y, simultáneamente, con la referida Organización Internacional. Tales vínculos comportan un catálogo de derechos y obligaciones que une a todas las partes, objeto de dicho ligamen, cuyo ejercicio más deseable es el que dictamina la lealtad y responsabilidad; los ciudadanos pueden así disfrutar de un también doble sentimiento de “pertenencia”, tanto al Estado

³⁹ Sobre el significado de la UE, con respecto a los derechos de los individuos y, en última instancia, la propia idea de la ciudadanía de los europeos, cuando ésta empezaba siquiera a despuntar, véase CENTRO DE DOCUMENTACIÓN EUROPA. UNIVERSIDAD DE VALLADOLID (1993): *La Europa de los ciudadanos*. Lex Nova; no cabe duda que el proyecto integrador europeo, a escala continental, hoy materializado en la UE, siempre se ha enfrentado a diversas “fuerzas”, tanto centrípetas, convencidas de la necesidad de dicha integración, como centrífugas, con una clara finalidad disgregadora. En todo caso, tal proyecto integrador ha partido, en todo momento, de una necesidad, clara -al menos, sobre el papel-; esto es, la de potenciar la participación democrática de la ciudadanía -en suma, de los individuos que la componen- en todo aquello que le afecte.

miembro del cual son nacionales como de la mencionada Unión. El catálogo de derechos y obligaciones, propios de esa ciudadanía de la UE, tienen un reconocimiento y efectividad en todo su territorio; ese estándar de derechos se aplica, igualmente, en cada uno de los Estados miembros⁴⁰.

Conviene precisar que los derechos, propios de la ciudadanía de la UE, no se detentan respecto de la citada Unión y, también, frente al Estado del cual la persona es nacional; elemento igualmente clave es que los derechos de la citada ciudadanía se reconocen también en los arts. 39 a 44 de la Carta de los Derechos Fundamentales, adoptada en el seno comunitario el 12 de diciembre de 2007. La citada Carta tiene carácter vinculante tras la entrada en vigor de la reforma del Tratado de Lisboa; además, los derechos de la ciudadanía, objeto de la referida Carta, no pueden alterar o distorsionar el régimen legal previsto y diseñado por los Tratados, vigentes en la mencionada UE. Así mismo, el disfrute de los mencionados derechos queda determinado por el TFUE; sin perjuicio de lo ya expuesto, es destacable que esos derechos ciudadanos, proclamados en la antedicha Carta, no se limitan solo a los contenidos en tales arts. 39 a 44. En suma, entre los ya citados, reconocidos por la Carta de los Derechos Fundamentales, podemos subrayar los siguientes: 1º el derecho a trabajar, 2º la libertad para buscar empleo, 3º la de establecerse libremente o prestar servicios en todos los Estados miembros, 4º la igualdad de acceso a las prestaciones de Seguridad Social y ayuda social en otro Estado miembro, 5º el derecho a una buena administración, 6º el derecho a ser oídos por las Instituciones y Órganos, pertenecientes a la UE, 7º el derecho a acceder a los expedientes que nos afecten, 8º la obligación de la administración de la UE de motivar sus decisiones, 9º el derecho a una reparación por daños causados por la UE y 10º el derecho a la tutela judicial efectiva, incluyendo la suspensión cautelar o provisional de normativas, ya de origen europeo ya nacional⁴¹.

Las normas, reguladoras de la participación en las elecciones municipales y en las elecciones al Parlamento Europeo, se recogen, respectivamente, en la Directiva 94/80/CE, de 19 de diciembre de

⁴⁰ MANGAS MARTÍN, A. y LIÑÁN NOGUERAS, D. J. (2016): *Instituciones y Derecho de la Unión Europea*. Editorial Tecnos (Grupo Anaya S. A.). Madrid, pp. 151-153.

⁴¹ MANGAS MARTÍN, A. y LIÑÁN NOGUERAS, D. J., op. cit., pp. 154-155; MARTÍN REBOLLO, L. (2020): “Buena administración” en PENDAS, B. (Ed.): *Enciclopedia de las ciencias morales y políticas para el siglo XXI. Ciencias políticas y jurídicas*. Real academia de ciencias morales y políticas. BOE. Madrid, pp. 568-570. La expresión buena administración resulta tremendamente abstracta y polisémica, con un perfil poliédrico y complejo, muy difícil de asir, desde lo concreto. El art. 41 de la Carta de los derechos fundamentales de la Unión Europea, vigente desde 2009, establece el derecho a una buena administración; hablaríamos de una administración que actúa correctamente, conforme a la Ley, también ajena a toda corrupción, ineficacia e ineptitud; la legislación española recoge igualmente tal derecho a la buena administración, en base al art. 103 y concordantes de la propia CE 1978 y las normas reguladoras del procedimiento administrativo –en especial, la ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno o el art. 34 de la LGT, el cual contempla los derechos del ciudadano ante la administración tributaria-. Sobre el mismo asunto, véase: PONCE SOLÉ, J. (2016): “La lucha por el buen gobierno y la buena administración como vocación del Derecho Administrativo del siglo XXI. La discrecionalidad no puede ser arbitrariedad y debe ser buena administración” en *Revista española de derecho administrativo*. Núm. 175. Enero-marzo 2016, pp. 57-84.

1994, y la Directiva 93/109/CE, de 6 de diciembre de 1993; otro ámbito, igualmente destacado a la hora de hablar de la ciudadanía europea, es el del reconocimiento del derecho de petición al Parlamento Europeo, así como el de dirigirse al Defensor del Pueblo Europeo (artículo 24 del TFUE en ambos casos). El citado defensor del Pueblo Europeo es elegido por el Parlamento Europeo, estando facultado para recibir las reclamaciones relativas a casos de mala administración en la acción de las Instituciones y Órganos de la Unión –arts. 227 y 228 del TFUE, respectivamente-.

El Parlamento Europeo, sede de la máxima representación de todos nuestros conciudadanos, a escala continental, ha sido siempre partidario, por otra parte, de una concepción amplia de los derechos, propios de la ciudadanía europea; es más, ha defendido que sea la UE quien establezca un estatuto regulador, autónomo, de la misma, independiente de la de cada uno de los Estados miembros. La identidad europea va estrechamente unida a su ciudadanía, así como a los derechos individuales, anejos a ésta; si se produce una violación de tales derechos por un Estado miembro, éste puede ser sancionado. El Derecho de la Unión establece una serie de derechos individuales, ínsitos a esa ciudadanía europea, que se pueden invocar directamente ante los órganos jurisdiccionales nacionales; esto es, ya a nivel horizontal (entre personas) ya vertical (entre las personas y el Estado). La ciudadanía de la Unión Europea vincula al ciudadano y la referida Unión, sobre la base de unos derechos y obligaciones; todo ello, sin perder de vista el derecho a la participación ciudadana en la vida política, también en el ámbito de la citada Unión. Así, la democracia participativa, esencia de toda verdadera ciudadanía, queda suficientemente respetada y protegida, desde el punto de vista de la UE; y no puede ser de otra manera, teniendo en cuenta que la mencionada Unión tiene cada vez mayor peso específico en la vida de los ciudadanos, con una clara preeminencia sobre el correspondiente plano nacional y local⁴².

Sin perjuicio de lo ya dicho, es indiscutible que cada día asistimos a una mayor virulencia de todo tipo de movimientos racistas y xenófobos, contrarios, en su esencia, al principio de igualdad, en

⁴² PARLAMENTO EUROPEO: “La libre circulación de personas”. Disponible online: www.parlamentoeuropeo.ciudadanos.derechosindividualesycolectivos. Destacamos la Resolución del Parlamento Europeo, de 25 de octubre de 2016, con recomendaciones destinadas a la Comisión sobre el establecimiento de un mecanismo de la Unión para la democracia, el Estado de Derecho y los Derechos Fundamentales (2015/2254(INL)), publicada en el DOCE, de 19 de junio de 2018; en línea con lo ya expuesto, pero desde una perspectiva más concreta, véase el documento “The protection of fundamental rights in the EU: European Parliament achievements during the 2014-2019 legislative term and challenges for the future”, de fecha 17-04-2019; tal documento, disponible en la antes mencionada página web, alude a los casos en los cuales la UE ha tenido que imponerse sobre algunos Estados miembros, cuya actuación no era acorde con la defensa de los derechos fundamentales, objeto de la antes mencionada Carta. Polonia y Hungría han sido algunos de los Estados, junto con Malta, Eslovaquia y Rumanía, en menor medida, cuya actuación puede calificarse como contraria a esos derechos; en el caso de los gobiernos, tanto polaco como húngaro, se ha puesto en marcha el proceso, plasmado en el art. 7.1 TUE, a la vista de su clara deriva, dictatorial y antidemocrática. Las mencionadas autoridades gubernamentales han infringido los derechos de numerosas minorías, amén de perseguir, injustamente y con especial saña, al colectivo de los homosexuales y LGTBI.

base a la dignidad humana a la cual todos, tan solo por ser personas, ya tenemos inalienable derecho; por desgracia, los citados movimientos, claramente discriminadores con quienes no comparten nuestro mismo color de piel, cultura, lengua, etc., niegan los valores esenciales de la cultura europea, faro de la Humanidad.

Los conceptos de nacionalidad y extranjería están muy estrechamente unidos a las propias competencias soberanas de los Estados, aunque éstos se han ido incorporando, muy paulatinamente, al seno de la UE; y, ello, en primer lugar, vía la consolidación del mercado interior y, acto seguido, al acentuarse el espacio de libertad, seguridad y justicia, tal y como se definen en el TUE. La ciudadanía de dicha Unión supone un vínculo entre tal organización internacional y la persona, ciudadana europea; tal ciudadanía conlleva un conjunto de derechos que sus titulares pueden ejercer, ya frente a la referida UE ya frente a los propios Estados, miembros. Como tantas veces hemos insistido ya, esa ciudadanía europea no va a eliminar, en modo alguno, el vínculo que une al individuo con el Estado, miembro, del cual es nacional; la referida ciudadanía europea, como vínculo de segundo nivel, se superpone a dichas nacionalidades, propias de cada uno de los Estados, miembros de la UE. Son los propios Estados quienes tienen la competencia legal para determinar quiénes son sus nacionales.

Cabe hablar, así mismo, de un incipiente derecho de extranjería de la citada Unión, toda vez que el Tratado de Amsterdam, reguló los “visados, asilo e inmigración y otras políticas relacionadas con la libre circulación de personas”; el TFUE dedica sus arts. 77 a 80 a regular las políticas sobre controles en las fronteras, asilo e inmigración. Por tanto, surge una política de inmigración de la UE, llamada a coexistir con la de los propios Estados miembros; tal política comunitaria se va a reducir a la enumeración de una serie de principios, básicos, favoreciendo la cooperación entre dichos Estados. El contenido de la referida política comunitaria, en materia de extranjería, abarca los siguientes puntos: 1º cruce de fronteras, 2º expedición de visados comunes, solo para estancias de corta duración, 3º elaboración de una lista de Estados, no comunitarios, a cuyos nacionales se exigirá, en todo caso, un visado de entrada, 4º lucha contra la inmigración ilegal y la trata de seres humanos, 5º repatriación de inmigrantes ilegales y reunificación familiar y 6º definición de un, aún, balbuceante, estatuto jurídico común, aplicable a todos los extranjeros, calificados como residentes de larga data, en cada uno de los Estados miembros. Los extranjeros a los que se les van a aplicar las referidas normas comunitarias son aquellos extracomunitarios, quedando excluidos del citado régimen los nacionales de un Estado miembro de la UE; los extranjeros, nacionales de cualquier otro país, miembro de la UE, gozan de un estatus especial, dado que debe garantizarse la libre circulación de personas dentro del territorio comunitario. En suma, dicho extranjero, nacional de

otro país, miembro de la citada Unión, recibe un trato que le asimila, considerablemente, al que recibiría un nacional de ese país en el cual se encuentre; ello, por aplicación del principio de trato nacional⁴³.

3.2.- Derecho a la no discriminación por razón de la nacionalidad.

Con carácter general, se prohíbe la discriminación por razón de nacionalidad en el ámbito de la UE, en cuanto a toda aquella materia que constituya ámbito de aplicación de sus respectivos tratados; así lo determina el TFUE en sus arts. 18 a 25. A mayor abundamiento, el art. 21 TFUE establece, en su apartado 1, que “todo ciudadano de la Unión tendrá derecho a circular y residir libremente en el territorio de los Estados miembros, con sujeción a las limitaciones y condiciones previstas en los Tratados y en las disposiciones adaptadas para su aplicación”; por su parte, el apartado 2 de dicho art. 21 afirma: “Cuando una acción de la Unión resulte necesaria para alcanzar este objetivo, y a menos que los Tratados hayan previsto los poderes de acción al respecto, el Parlamento Europeo y el Consejo podrán adoptar, con arreglo al procedimiento legislativo ordinario, disposiciones destinadas a facilitar el ejercicio de los derechos contemplados en el apartado 1”. Es interesante subrayar que el apartado 3 del antedicho art. 21 TFUE indica que el Consejo podrá adoptar, con arreglo al respectivo procedimiento legislativo, medidas de Seguridad Social o protección social; el Consejo podrá actuar en el sentido ya indicado, previa consulta al Parlamento Europeo. La ya citada prohibición de discriminación, por razón de la nacionalidad, no solo se predica con respecto a las autoridades estatales sino, también, entre particulares; es decir, el consiguiente derecho a la igualdad de trato, entendido como la otra cara de la referida prohibición, puede invocarse en las relaciones verticales –ante los poderes públicos- y horizontales –entre particulares-, en lo referido al campo de aplicación de los tratados de la UE.

A consecuencia de todo lo ya expuesto, se rompe la dicotomía nacional-extranjero, cuando hablamos de nacionales de Estados miembros residentes en otros Estados, también miembros, del cual no son, respectivamente, nacionales; ningún ciudadano, nacional de un Estado, miembro de la UE, será, en adelante, extranjero, desde el punto de vista del correspondiente Estado, también miembro de dicha Unión, que lo acoja. Más, aún, en el ámbito económico, de modo que los Estados ya no pueden, como antaño, limitar o restringir, a su propio y libre antojo, la presencia de extranjeros en su propio territorio; tales limitaciones o restricciones se justificaban en base a razones de proteccionismo, seguridad pública o, más sencillamente, pura y dura xenofobia. Ya podemos hablar de un auténtico derecho a la igualdad de trato para todos los nacionales de los Estados miembros de

⁴³ DÍEZ DE VELASCO, M., op. cit., pp. 621-623

la UE, aplicable con carácter general; no cabe, pues, discriminación alguna de los países miembros hacia los nacionales, provenientes de otros países también miembros de dicha Unión. Queda así vedada no solo la discriminación, abierta, basada en la nacionalidad sino, también, todas aquellas, menos evidentes -y, por tanto, encubiertas-, con idéntica finalidad; la protección de un nacional de otro Estado, miembro de la UE, entra dentro del ámbito de protección de los Tratados, cuya aplicación se justifica en base a los principios, tanto de *ratione personae* como *ratione materiae*; ningún Estado miembro de la UE tiene la potestad de privar a los nacionales, provenientes de otro Estado también miembro, de los derechos, propios de la “Ciudadanía de la Unión”, declarados en el TFUE y demás normativa concordante. Sin perjuicio de cuanto hemos mencionado previamente, sí es necesario hacer hincapié en que no cabe tal principio de igualdad de trato –o, en otras palabras, de “trato nacional”–, entre nacionales de Estados miembros, cuando hablamos de la función pública, desde el punto de vista de la soberanía nacional; es decir, las administraciones públicas tendrán el derecho a contratar tan solo a sus respectivos nacionales, dejando fuera a los de otros Estados miembros, cuando se trate de aquellos empleos públicos, vinculados al ejercicio de la propia soberanía estatal. Por supuesto, ello, siempre y cuando concurren circunstancias, suficientemente justificadas, para el establecimiento, razonable y fundamentado, de tal limitación⁴⁴.

No olvidemos que el principio de igualdad de trato es un principio general en el terreno del derecho comunitario, de modo que no cabe discriminación alguna entre ciudadanos de los distintos países miembros de la UE, por motivos de nacionalidad; así se manifiesta, sin ir más lejos, el art. 21 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la referida Unión. Resulta inadmisibles, pues, cualquier discriminación, basada en la nacionalidad, cuando hablamos de materias de carácter comunitario: es decir, que se trate de cuestiones objeto de regulación por los respectivos tratados UE. La no discriminación, por razón de la nacionalidad, con respecto a ciudadanos de los respectivos países miembros de la UE, es uno de los que vertebran el derecho comunitario; en tal sentido se manifiesta la STJCE de 5 de octubre de 1994, Asunto C-280/93. República Federal Alemana contra Consejo de la Unión Europea. Por otro lado, el citado principio ha permitido la mejor realización posible del mercado interior comunitario, a través de la libre circulación de personas, mercancías y capitales que allí se reconoce; como ya se ha indicado, la no discriminación por razón de nacionalidad opera con respecto a los nacionales de los Estados miembros y para aquellas materias que estén reguladas por los correspondientes tratados comunitarios. En línea con lo dicho, los citados Estados miembros sí podrán establecer diferencias entre sus nacionales y aquellos otros que lo sean de un país, no

⁴⁴ MANGAS MARTÍN, A. y LIÑÁN NOGUERAS, D. J., op. cit., pp. 156-159.

miembro de dicha UE; en suma, aquellas situaciones puramente internas de cada Estado, sin conexión con el derecho comunitario. Tal protección frente a la no discriminación solo tendrá lugar cuando se ejerciten libertades previstas por los respectivos tratados comunitarios; ello tiene sentido, puesto que la idea central que, hoy día, preside la UE es la de perseguir la más estrecha unión entre los pueblos que la forman. La consecuencia de dicha búsqueda es la no discriminación entre los nacionales de los países, parte de la citada Unión, primando así una idea de identidad común y destino compartido para todos los europeos, más allá de una mera “unión mercantil” entre los distintos gobiernos nacionales. Téngase en cuenta en ese sentido lo manifestado por la STJCE de 20 de octubre de 1993, Asunto C-92/92 y C-326/92. *Phil Collins contra Imtrat Handelsgesellschaft mbH y Patricia Im- und Export Verwaltungsgesellschaft mbH y Leif Emanuel Kraul contra EMI Electrola GmbH.*

Como hemos visto, la no discriminación por razón de la nacionalidad tiene lugar en aquellas materias tocantes con el derecho comunitario, de modo que dos nacionales de un Estado, miembro de la UE, pueden recibir distinto tratamiento, según ejerciten o no alguna de las libertades, protegidas por el Derecho, tanto originario como derivado, de la mencionada Unión; así, la noción política de ciudadanía de la UE, en tanto pueblos que pertenecen y son miembros de dicha comunidad política, de igual ámbito territorial, choca con esa protección, solo en el caso de ejercitarse libertades comunitarias. La citada discrepancia genera problemas, no siempre fáciles de resolver; y, ello, dado que el ejercicio de las referidas libertades, protegidas por el derecho de la UE, suele venir acompañado de condiciones mucho menos gravosas que las establecidas para los propios nacionales, cuando éstos últimos no las ponen en práctica. A modo de ejemplo, un nacional británico habría de cumplir unos determinados requisitos para la apertura de un negocio en su propio país que otro nacional de un Estado miembro de la UE, que quisiera hacer lo mismo, no tiene porqué cumplir; el motivo de ello: el derecho al libre establecimiento y prestación de servicios, protegido por parte del derecho comunitario. No cabe duda, pues, que tal disparidad de situaciones presenta una gran complejidad, que solo pueden resolverse mediante una actividad legislativa del Estado afectado.

Conviene superar, pues, tal discrepancia de régimen, entre quienes, de un lado, ejercen una libertad o derecho, recogidos por la normativa comunitaria y, del otro, no lo hacen; esa diferencia de régimen, basada solo en una perspectiva puramente economicista de la UE, ha quedado, por fin, en un segundo plano, tras la aprobación de la ciudadanía europea que recogen los respectivos Tratados Comunitarios. Tal ciudadanía podría servir para justificar una igualdad de tratamiento para todos los nacionales de los Estados, miembros de la UE, ejerzan o no los derechos y libertades, reconocidas por parte del derecho comunitario; el TJUE afirma que no cabe extender el derecho

comunitario a situaciones, internas de cada Estado miembro, sin conexión alguna con el mismo – STJCE de 5 de junio de 1997, Asunto C-64/96 y C-65/96. Uecker y Jacquet contra Land Nordrhein-Westfalen-. Pero, si nos atenemos a la propia naturaleza y sentido de la UE, dicha aplicación del derecho comunitario tan solo a los asuntos, allí previstos y regulados, resulta poco apropiada; la ciudadanía, desde un punto de vista político, como lo es la de la referida Unión, implica la igualdad de todas las personas. En cambio, la perspectiva económica conlleva aceptar la presencia de unos ciertos niveles de desigualdad entre los distintos operadores que actúan bajo dicha óptica. A mayor abundamiento, no parece lógico que un ciudadano de un Estado miembro solo esté sometido al derecho comunitario cuando ejerce alguna de las libertades o derechos que éste reconoce; pero, además, eliminar tales diferencias entre los ciudadanos de los Estados de la UE, según ejerzan o no los citados derechos y libertades, tendrá efectos muy positivos para el propio mercado interior comunitario.

Concurren, pues, dos regímenes jurídicos diferentes, para los nacionales de un Estado miembro de la UE, según se ejerza, o no, algún derecho o libertad, tutelados por el derecho comunitario; lo importante es que, en el caso de dicho ejercicio, se obtienen unas ventajas o beneficios a los cuales solo se tiene derecho si se produce tal circunstancia. Como ya hemos indicado, la citada diferencia de trato conlleva numerosos problemas, que reclaman alguna solución; hasta ahora, el remedio utilizado ha sido el de la vía legislativa estatal, de modo que tal tratamiento diferenciado pueda atenuarse en el mayor grado posible. Sin perjuicio de ello, el propio concepto de la ciudadanía europea, en cuanto proyección política del principio de igualdad de todos los ciudadanos, amén del de no discriminación por razón de la nacionalidad, podría contribuir igualmente a resolver la citada problemática⁴⁵.

El alcance del principio de no discriminación entre los nacionales de cualquier Estado, miembro de la UE, presenta dificultades, a la hora de extenderse a ciudadanos extracomunitarios; así, no está claro que exista un derecho general de los extranjeros a no ser discriminados por razón de su nacionalidad. El art. 20 de la Carta de derechos fundamentales de la UE establece el derecho de todas las personas a la igualdad ante la ley; además, el art. 21.2 de la citada Carta prohíbe toda discriminación por razón de la nacionalidad en el ámbito de aplicación de los tratados. El art. 18 TFUE reproduce la antedicha prohibición, si bien el TJUE siempre la ha aplicado solo con respecto a los ciudadanos de la UE. Así mismo, la Directiva 2000/43/CE del Consejo, de 29 de junio de 2000,

⁴⁵ JANER TORRENS, J. D. (2003): “El ámbito de aplicación personal del principio de no discriminación por razón de nacionalidad: algunas consideraciones en torno a la discriminación inversa” en *Revista de Derecho Comunitario Europeo*, año 7. Núm. 14. Enero-Abril 2003, pp. 305-320.

relativa a la aplicación del principio de igualdad de trato de las personas, independientemente de su origen racial o étnico, tampoco permite hablar de un derecho general de los extranjeros extracomunitarios a no ser discriminados por razón de la nacionalidad; conviene no olvidar que, en muchas ocasiones, la discriminación por motivos étnicos o raciales puede superponerse a la de la nacionalidad pero, en el caso de dicha Directiva, solo se tiene en cuenta la primera, dejando fuera de la misma las diferencias de trato por motivos de nacionalidad⁴⁶.

El Derecho de la Unión prohíbe la discriminación por razón de la nacionalidad, dentro del ámbito de aplicación de los tratados -entre otros, el art. 18 TFUE; así mismo, el Derecho de la Unión prohíbe la discriminación por razón de nacionalidad en el contexto de la libre circulación de personas (artículo 45 TFUE), conforme también establece la Directiva 2004/38/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 29 de abril de 2004, relativo al derecho de los ciudadanos de la Unión y de los miembros de sus familias a circular y residir libremente en el territorio de los Estados miembros; en principio, conforme al derecho comunitario, solo los ciudadanos de la UE tienen derecho a circular y residir libremente en el territorio UE. Por otro lado, el art. 45.ap. 2 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la UE nos dice que la libertad de circulación y residencia también puede concederse a los nacionales de terceros países que residan legalmente en el territorio de un Estado miembro. El TJUE ha ido armonizando, progresivamente, las normas, susceptibles de aplicación a los nacionales de la UE y los de terceros países, con residencia legal en territorio comunitario; así, según dicha jurisprudencia comunitaria, la excepción al principio de igualdad de trato entre ambos tipos de nacionales debía interpretarse de manera estricta, salvaguardándose con ello los derechos de los nacionales de terceros países a una ayuda social o para la vivienda, con el propósito de garantizarles una existencia digna si no dispusiesen de recursos económicos propios, en línea con lo dispuesto en el art. 34 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la UE. La no discriminación por razón de la nacionalidad se aplica también a particulares, conforme a la jurisprudencia del TJUE; así mismo, el art. 11 de la directiva 2003/109/CE del Consejo, de 25 de noviembre de 2003, relativa al estatuto de los nacionales de terceros países residentes de larga duración, afirma que la igualdad de trato entre esos nacionales, allí indicados, y los comunitarios, se aplicará en numerosos terrenos como, por ejemplo, el de los beneficios fiscales, suministros de bienes y servicios públicos, etc..

Así mismo, no podemos olvidar que, sin perjuicio de la competencia estatal para establecer los requisitos de su respectiva nacionalidad, la UE ha aprobado la Carta de los Derechos Fundamentales, la cual forma parte del llamado “acervo comunitario”, con idéntico valor obligatorio que éste último

⁴⁶ DÍAZ CREGO, M., op. cit., pp. 139-145.

para los Estados miembros; pero, además de dicho límite, fijado por la citada Carta, cabe también hablar del principio de libre circulación de personas, que rige para el mercado interior comunitario. Por otro lado, el TJUE se ha pronunciado diciendo que la determinación de los modos de adquisición y pérdida de la nacionalidad es una competencia estatal, sobre la cual también incide el derecho internacional; en nuestro caso, el derecho comunitario. Así mismo, siguiendo lo manifestado por dicho Tribunal, un Estado miembro no podrá limitar los efectos de la atribución de la nacionalidad de otro Estado miembro, exigiendo a la respectiva persona afectada requisitos adicionales para reconocer la citada nacionalidad en orden al ejercicio de las libertades fundamentales comunitarias

Destacamos la STJCE de 19 de octubre de 2004, Asunto C-200/02. Kunqian Catherine Zhu y Man Lavette Chen contra Secretary of State for the Home Department; el motivo es el de subrayar la relación causal entre la atribución y adquisición de la nacionalidad de un Estado miembro y la ciudadanía de la UE. Identica reflexión cabe en la STJUE (Gran Sala) de 2 de marzo de 2010, Asunto C-135/2008, siendo partes de la misma Janko Rottman y Freistaat Bayern. Así, en el asunto Chen & Zhu, una nacional china -la Sra. Chen-, madre de un niño, también con nacionalidad china, viaja a Belfast, Irlanda del Norte, bajo soberanía británica, con un propósito; esto es, el de dar a luz a su segunda hija, llamada Catherine. La mencionada niña adquirió la nacionalidad irlandesa pero no la británica, por no reunir los requisitos necesarios para ello, conforme a la British Nationality Act. Mas tarde, la Sra. Chen se traslado con sus dos hijos a la ciudad británica de Cardiff, siéndoles allí denegado el correspondiente permiso de residencia de larga duración; la citada denegación se basó en dos motivos: 1º la pequeña Catherine, de corta edad, no podía ejercer por sí misma ningún derecho, derivado de los tratados comunitarios y 2º la madre no estaba autorizada a residir en Reino Unido, con arreglo a la norma comunitaria, por ser nacional de un tercer estado. La Sra. Chen formuló el procedente recurso contra tal resolución denegatoria ante la Immigration Appellate Authority, la cual, a su vez, vino a plantear la respectiva cuestión prejudicial ante el TJUE.

Planteada la referida cuestión prejudicial, el gobierno británico argumentó una serie de razones, en favor de su postura; así, dicho gobierno subraya que la Sra. Chen acude a Belfast con el ánimo de abusar de la normativa irlandesa que, en esa época, concedía dicha nacionalidad a quienes nacían en la isla, sin exigir ningún otro requisito más para ello; es decir, la madre dio a luz a su hija en la citada ciudad irlandesa con el propósito de conseguir tal nacionalidad irlandesa para su hija y, una vez obtenida, lograr el permiso de residencia de larga duración en Reino Unido. Como decimos, Irlanda era el único país que, en base al principio de *ius soli*, sin más requisito, concedía la nacionalidad irlandesa a quien naciese en dicha isla. Además, la madre de la menor estaba en situación irregular, como tantas otras madres que intentaron hacer lo mismo en su momento, con el

fin de poder moverse legalmente hacia Gran Bretaña o cualquier otro país miembro de la UE; además, los nacionales irlandeses e británicos podían circular y residir, sin dificultades, por el territorio de sus respectivos Estados, ya que ambos formaban parte de la llamada Common Travel Area. Los problemas surgían cuando los nacionales de terceros estados, como la Sra. Chen, se desplazaban a Reino Unido, para residir allí, llevándose con ellos a sus hijos, de nacionalidad irlandesa, tan solo por haber nacido en territorio de la mencionada isla. Los conflictos generados por tal norma, de *ius soli*, hizo que el gobierno irlandés cambiase la ley, relativa a su nacionalidad, de modo que harían falta más requisitos para ser irlandés, además del hecho de nacer en la referida isla.

En todo caso, como hemos señalado en párrafos anteriores, el Parlamento y la Comisión, pertenecientes a la UE, ya han insistido, en numerosas ocasiones, en un principio, claro; esto es, las decisiones de los Estados miembros, relativas a la naturalización o concesión de su respectiva nacionalidad, no son neutrales, en cuanto a sus consecuencias para con respecto a los demás estados miembros y la propia UE, en su conjunto. Siguiendo ese punto de vista, resultan problemáticos aquellos programas, seguidos por parte de numerosos países miembros, en cuya virtud éstos conceden su nacionalidad a quienes allí inviertan cantidades millonarias; tales prácticas no son sino una forma de “vender” la ciudadanía europea al mejor postor, sin más, siguiendo, tal vez, aquella máxima, tan sabida, según la cual el dinero no tiene color, sabor, patria, etc.. la Comisión y Parlamento, comunitarios, se han manifestado en contra de esos programas de venta de la nacionalidad europea, ya que niegan uno de los elementos, indispensables, en toda nacionalidad; esto es, la presencia de un vínculo efectivo o conexión genuina entre la persona y el país del cual es nacional. Los multimillonarios que han “comprado” la nacionalidad de algún país de la UE no persiguen, en verdad, más que beneficiarse de sus ventajas, desde el plano estrictamente económico; nunca, en modo alguno, por sentirse especialmente vinculados, de manera efectiva, con el respectivo país europeo del cual toman la nacionalidad. Ejemplo claro de ello es el de los numerosísimos multimillonarios rusos, con fortunas, en su gran mayoría, de procedencia ilegal y mafiosa, nacionales de Malta, Portugal, etc.⁴⁷.

Por otro lado, la STC 5/2007, de 15 de enero, trata la presunta vulneración, sufrida por dos trabajadoras españolas, las cuales recurrieron ante dicho Tribunal en amparo, alegando allí haber sido objeto de discriminación salarial con respecto a otras colegas, italianas, tan solo por motivo de la nacionalidad de las primeras; el antecedente 3 de la referida STC afirma:

⁴⁷ SOTO MOYA, M., op. cit., pp. 470-476.

“Las recurrentes en amparo imputan la vulneración de los arts. 14 y 24 CE a las Sentencias de 24 de marzo de 2003 del Juzgado de lo Social núm. 35 de Madrid y de 28 de octubre de 2003 de la Sala de lo Social del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, por negar la discriminación retributiva denunciada con relación al personal docente de nacionalidad italiana. Señalan que la prohibición de discriminación contenida en el art. 14 CE supone la interdicción de diferencias de trato basadas en la nacionalidad y que la misma también se recoge en el art. 12 del Tratado de la Unión Europea en relación con lo dispuesto en los números 1 y 2 del art. 39 del mismo Tratado, que establece el aseguramiento de la libre circulación de trabajadores y la abolición de toda discriminación por razón de nacionalidad entre los trabajadores de los Estados miembros con respecto al empleo, la retribución y las demás condiciones de trabajo. Por su parte, indican que la legislación laboral (art. 17 LET) reproduce el precepto constitucional para el ámbito del contrato de trabajo y el art. 34 del Convenio, aplicable a las relaciones laborales de los trabajadores del Liceo demandado, recoge, a su vez, una faceta específica del principio de igualdad de trato y no discriminación por razón de nacionalidad, al establecer que las retribuciones del personal de nacionalidad española que presten servicios en centros no españoles radicados en España no podrán ser inferiores a las que perciba el personal de su categoría de la nacionalidad propietaria de la empresa. A pesar de este argumento jurídico invocado por la parte recurrente ante los órganos judiciales, no se ha considerado que la situación de trato peyorativo en las condiciones retributivas que reciben, respecto a las disfrutadas por el resto de los profesores de su categoría con nacionalidad italiana, supusiera una desigualdad ilícita y prohibida.”.

Así mismo, las citadas recurrente añaden, según dicho antecedente 3 de la ya mencionada STC 5/2007, que, siendo los españoles e italianos contratados como personal docente, con residencia en España al tiempo de la contratación, reciben diferentes retribuciones, tan solo por motivos de poseer distinta nacionalidad en uno y otro caso; los profesores italianos cobran los salarios previstos para la enseñanza pública española, aunque el centro donde ambos colectivos imparten clase no es un centro de enseñanza público. En cambio, los españoles reciben como paga la prevista para los centros privados, la cual es muy inferior a la percibida por parte de quienes trabajan en los de titularidad pública. Por último, las recurrentes concluyen su demanda alegando también la lesión del art. 24 CE por la falta de reconocimiento en la vía judicial de la vulneración del art. 14 CE. El Fundamento Jurídico Tres de la referida STC 5/2007 dice: “En definitiva, por lo anteriormente dicho, la diferencia retributiva alegada por las recurrentes resulta desprovista de una justificación objetiva y razonable, con vulneración, por tanto, del art. 14 CE, lo que determina la procedencia del pronunciamiento previsto en el art. 53 a) LOTC”; el Fundamento Jurídico Cuatro de dicho fallo

establece: “El otorgamiento del amparo solicitado por vulneración del derecho a la igualdad (art. 14 CE) exige determinar el alcance de nuestro pronunciamiento, de conformidad con el art. 55.1 LOTC. En este sentido procede declarar la nulidad de la Sentencia del Juzgado de lo Social núm. 35 de Madrid, de 24 de marzo de 2003 y de la Sala de lo Social del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, de 28 de octubre de 2003, en el concreto extremo referido a la discriminación salarial por razón de la nacionalidad, y ordenar, conforme es doctrina reiterada de este Tribunal para casos similares (por todas, SSTC 74/1998, de 31 de marzo, ó 183/2000, de 10 de julio), la retroacción de actuaciones al momento anterior al dictado de la primera de ellas a los solos efectos de que se pronuncie de forma respetuosa con el derecho a la igualdad y no discriminación reconocido en el art. 14 CE.”

Capítulo II.- La nacionalidad en Derecho español.

1.- Significado constitucional.

No podemos perder la vista sobre el propio significado de un Estado, como el español, sometido al régimen constitucional, aprobado por la Carta Magna, vigente desde 1978, que le atribuye, además, las características de “social y democrático de Derecho”; el Estado, conforme a su noción más clásica, parte de la base de un Poder, soberano, que se despliega sobre un determinado territorio y población. Tal soberanía presupone, igualmente, una autoridad que impone legítimamente las normas que ésta aprueba; el Estado soberano empieza a transformarse, a partir del siglo XIX, en Estado de Derecho, convirtiéndose en la siguiente centuria en, además, social y democrático; el Estado constitucional responde a un determinado modo de relación entre el poder y la ciudadanía. En línea con lo dicho, el Poder político habrá de ejercerse de manera responsable y controlada, respetando siempre la libertad individual de cada uno, dentro de los límites legalmente previstos.

El art. 16 de la Declaración de Derechos del Hombre y del Ciudadano -1789- ya nos da una buena medida sobre qué hemos de entender por constitución; es decir, aquel régimen jurídico legal que establece la separación de Poderes, con el respeto por los derechos subjetivos, individuales, colectivos y sociales, garantías para el ejercicio de los derechos, así como un poder controlado, distribuido, legítimo y razonable. Un Estado constitucional tendrá, como vértice supremo de su respectivo ordenamiento jurídico, a la correspondiente constitución, aprobado por el órgano político representativo del Pueblo, soberano; esto es, aquel régimen de legalidad y seguridad jurídicas, que potencie la igualdad, equidad, libertad y bienestar social, con separación de Poderes,

independientes unos de otros y garantías para el ejercicio de los derechos ambientales, civiles, culturales, económicos, sociales y políticos⁴⁸.

En principio, toda nacionalidad presupone tanto la previa existencia de una Nación como de un Estado, dentro del cual el primero se organiza; el propio concepto de Nación ha ido variando a lo largo de la historia, puesto que, en un principio, se entendió como un conjunto humano, que habitaba un mismo territorio, compartiendo idéntica cultura y civilización, bajo el cetro del mismo soberano. En todo caso, los grandes imperios, nacidos del dominio a través de la fuerza de las armas, han encerrado dentro de sí un gran número de nacionalidades diversas; cabe también que una nacionalidad –la italiana, por ejemplo- haya comprendido varios Reinos o Estados. Los Estados Nación surgen sobre la base de una doble unidad; esto es, la del poder jurídico político, de un lado y, del otro, la de un pueblo con una misma cultura y civilización⁴⁹.

La nacionalidad, en suma, es un concepto legal, que se adquiere por nacimiento, matrimonio o residencia; es posible, pues, que un país reconozca a sus propios nacionales la posesión de otra nacionalidad –en ese caso, hablaríamos de doble nacionalidad-; la Nación, así mismo, define a aquel conjunto de personas que tienen conciencia de compartir una identidad común, sintiéndose partícipes de ella. Entre los elementos que componen la Nación, cabe hablar de la lengua y cultura, comunes, así como un común recorrido histórico –o, en su caso, mítico- colectivo; algunos Estados son plurinacionales, en cuanto su soberanía nacional no forma una unidad sino que, más bien, se encuentra fragmentada. Los Estados-nación, surgidos en el siglo XVII –la Paz de Wesfalia (1648)- constituyen un binomio, cuyos términos se refuerzan mutuamente; el nacionalismo presenta un matiz claramente violento, amén de excluyente para quienes no compartan determinados rasgos o cultura. El internacionalismo trata de potenciar los rasgos comunes de los distintos pueblos que

⁴⁸ VALADÉS, D. (2020): “Estado constitucional” en PENDAS, B. (Ed.): *Enciclopedia de las ciencias morales y políticas para el siglo XXI. Ciencias políticas y jurídicas*. Real academia de ciencias morales y políticas. BOE. Madrid, pp. 769-771

⁴⁹ SANTAMARÍA DE PAREDES, V. (1890): *Curso de derecho político según la Filosofía Moderna, la Historia General de España y la Legislación Vigente*. Edita el Autor. Madrid, pp. 112-115. Resulta deliciosa la lectura de este autor, puesto que, en prueba de la bondad de sus argumentos, éstos siguen siendo tan válidos hoy como cuando fueron formulados, hace ya tanto tiempo. El principio de dicha doble unidad, antes expuesto, queda reseñado, muy gráficamente, con uno de los posters más famosos de la Alemania hitleriana, que reza así: “Ein Volk, Ein Reich, Ein Führer”; véase como el concepto de nacionalidad, propio de los regímenes fascistas europeos de entreguerras, presentan un carácter definitivamente excluyente y agresivo. Por desgracia, en nuestra Europa del Siglo XXI vuelven a resonar ideas y eslóganes como el ya citado, que niegan la esencia, tolerante y democrática, propia de nuestro continente desde 1789, siendo la revolución francesa faro y luz para toda la especie humana, viva donde viva. Ese legado cultural es la mejor aportación de nuestro pueblo a la cultura de la humanidad; recordémosla siempre, porque solo así podremos asegurar su supervivencia para nuestros hijos y nietos. *Ibid.*, p. 117: la nacionalidad, siguiendo las ideas de dicho autor, es el resultado de fundir, en el crisol común de la historia, la comunidad de antecedentes políticos, de costumbres, culturales y tradicionales, de glorias y desgracias..que marcan a un determinado conjunto humano; resulta difícil decir más con menos, creo.

habitan la Tierra, haciendo especial hincapié en la misma naturaleza de toda la especie humana; en cambio, el patriotismo, compatible con los mandatos de nuestra CE 1978, predica las bondades del propio país, sin que ello suponga un desprecio para los demás ni, mucho menos, el uso de la fuerza contra el resto, tal y como sostienen los nacionalistas más recalcitrantes⁵⁰.

El Estado se relaciona con las personas, tanto a escala individual como social, en base al principio mismo de representación sobre el cual éste se constituye; la relación directa entre Estado e individuos se compone de una serie de derechos y obligaciones, por ambas partes. La nacionalidad significa que un individuo pertenece a un Estado determinado, si bien debemos hacer algunos matices; de un lado, la nacionalidad, la cual expresa la pertenencia de una persona a una Nación concreta y, del otro, la ciudadanía, la cual designa la cualidad de ser miembro activo del Estado del cual se trate, pudiendo desarrollar y ejercer las funciones que éste establezca en su ordenamiento jurídico –por ejemplo, votar en las elecciones o ejercer cargos públicos-. La ciudadanía contempla, como prerequisite esencial de la misma, la de la nacionalidad; el ciudadano es, a la vez, nacional de un determinado Estado. Si no se es nacional de un Estado, resulta imposible ser ciudadano del mismo; la nacionalidad, pues, puede entender como vínculo jurídico entre el individuo y el respectivo Estado, del cual es nacional y, por ende, ciudadano.

El ciudadano, por el mero hecho de serlo, habrá de asumir una serie de deberes con respecto al Estado que le ha otorgado dicho título; así, podremos hablar de diversos tipos de deberes ciudadanos: 1º morales –entre otros, el amor a la patria, como inspiración para todos nuestros actos públicos y, al tiempo, el deber de auxiliar a nuestros conciudadanos antes que a otros que no lo sean, por razón del más cercano parentesco que nos une con los primeros- y 2º jurídicos –el respeto y sumisión ante la Autoridad y la Ley y, al tiempo, el cumplimiento de todas las obligaciones, de carácter jurídico, impuestas por el Estado (por ejemplo, el deber de pagar los tributos que nos correspondan, cumplir todo tipo de deberes, determinados por la Administración Pública, etc.)-. En cuanto a los deberes del Estado para con quienes ostenta su nacionalidad, cabe reseñar los que se citan acto seguido: los individuales –relativos a las relaciones de individuo a individuo, debiendo el Estado proteger su ejercicio (el derecho a la seguridad personal e inviolabilidad del domicilio, libertad y propiedad)-, políticos –relativos a las relaciones entre el individuo y el Estado, como ciudadano y, en consecuencia, miembro activo de éste último (el derecho al sufragio y a la obtención

⁵⁰ BEALEY, F. (2003): *Diccionario de ciencia política*. (Trad. R. Vázquez Ramil). Ediciones Istmo. Madrid, pp. 283-284.

de cargos públicos)- y mixtos –presentan características comunes a los anteriores (el derecho a la libertad de pensamiento y comunicación del mismo, petición, reunión y asociación)-⁵¹.

El concepto de nacionalidad, desde un punto de vista jurídico, cabe equipararlo al de un punto de conexión, de gran importancia, sí, pero que, en forma esencial, responde a tal funcionalidad; la nacionalidad se contempla en nuestros arts. 11 a 13 de la Carta Magna de 1978, de modo que la nacionalidad española comporta una directa conexión con los derechos –derechos fundamentales y libertades públicas- y obligaciones, también allí constitucionalmente fijados, amén de determinar el estado civil de la persona –física y jurídica-. La cuestión de la nacionalidad se ha ido recogiendo en los sucesivos texto constitucionales, promulgadas entre nosotros, a lo largo del siglo XIX hasta llegar a la CE de 1978, ahora en vigor; así, la enumeración cronológica de dichas constituciones sería la siguiente: 1º la de Cádiz, de 19 de marzo de 1812, vigente desde 1812 hasta 1814; desde 1820 hasta 1823 y desde 1836 hasta 1837, 2º la de 18 de junio de 1837, vigente entre 1837 y 1845, 3º la de 23 de mayo de 1845, en vigor desde 1845 hasta 1868, 4º la de 6 de junio de 1869, vigente desde 1869 hasta 1873, 5º la de 30 de junio de 1876, en vigor desde 1876 hasta 1923 y 6º la de 9 de diciembre de 1931, en vigor desde 1931 hasta 1939.

El concepto de la nacionalidad, ya referido, presenta, además, un doble –y simultáneo- vínculo: es decir, de naturaleza jurídica, tanto privada –pertenencia a una determinada comunidad humana- como pública –ésta última, en cuanto que une al Estado con un determinado sujeto, sometido a él en virtud de su nacionalidad-. Por otro lado, la nacionalidad también opera como criterio al cual acudir en el ámbito del Derecho Internacional Privado; pero, más allá de lo ya dicho, va indisolublemente aparejada al núcleo de la soberanía, puesto que solo las personas, con la nacionalidad española, por ejemplo, podrán ejercer su democrático derecho al voto en el sufragio relativo a las Cortes generales y autonómicas. Ello, sin perjuicio de lo que establezcan los convenios, tratados y demás acuerdos, de orden internacional, sobre tal asunto.

La temática de la nacionalidad se ha regulado, en el caso español, vía la correspondiente normativa civil ad hoc, la cual disciplina la forma en la cual ésta, respectivamente, se adquiere, conserva y pierde; el código civil contempla dicha temática, a través de su Título I ("De los españoles y extranjeros") del Libro I ("De las personas"). La mencionada normativa civil es, en términos generales, muy generosa, puesto que permite adquirir nuestra nacionalidad por distintas vías; es

⁵¹ SANTAMARÍA DE PAREDES, V., op. cit., pp. 173-177. La enumeración de derechos y deberes, atribuibles, de manera recíproca, al Estado y sus ciudadanos, descrita por el autor, aquí citado, es, a mi humilde juicio, lo suficientemente completa y detallada para considerarla, todavía hoy, en pleno vigor; los autores clásicos, precisamente por serlo, son intemporales –y, por ende, eternos-.

decir, tanto la originaria como la que se denomina derivada (filiación, nacimiento en España, adopción por español y posesión de estado en el primer caso; y residencia continuada durante determinado período de tiempo, opción y carta de naturaleza en el segundo supuesto). Por otro lado, su pérdida solo está limitada a muy contados casos, siendo además muy fácil su recuperación y mantenimiento. Así mismo, prevalece el *ius sanguinis* (filiación) sobre el *ius soli* (nacimiento en España), para ser español de origen; la concesión de la nacionalidad por residencia no es automática sino que, además, entran en juego otros requisitos como "buena conducta cívica", "suficiente grado de integración en la sociedad española" e, incluso, la inexistencia de razones "de orden público o de interés nacional" que desaconsejen dicha concesión⁵².

El art. 11 de nuestra vigente Carta Magna, aprobada en 1978, al establecer que la nacionalidad española se adquiere, conserva y pierde de acuerdo con las respectivas disposiciones legales, vino a establecer que fuese una ley orgánica la encargada de regular la precitada temática, conforme a lo también señalado en el art. 81 de la precitada Norma Suprema; precisamente, dadas las características de la materia, relativa a la nacionalidad, algunos autores han aconsejado que se dicte una norma específica, sobre dicho asunto. Ello tiene sentido, a la vista de su carácter, tanto público -vínculo entre el Estado y la persona, que ostenta la nacionalidad del primero- como privado -la nacionalidad es un estado civil de la persona-; así mismo, nuestro registro civil recoge la nacionalidad de los aquí nacidos. Una norma, específica, sobre la nacionalidad, tendría múltiples ventajas; entro otras, las de diseñar ésta, conjugando, en forma simultánea, los indeclinables principios y valores, propios de la CE 1978, con una cierta discrecionalidad, de índole administrativa, que permitiese ofrecer una respuesta rápida y eficaz ante problemas concretos.

Hay distintas formas de adquirir la nacionalidad española; así, tenemos las siguientes modalidades: A) los "españoles de origen" que, según el artículo 17 del Código Civil, son quienes se encuentran incluidos en alguna de las siguientes categorías: 1º los nacidos de algún progenitor que sea español, 2º los nacidos en España de padres extranjeros, sí alguno de los progenitores son españoles; no se

⁵² CONGRESO DE LOS DIPUTADOS. Disponible online: <https://app.congreso.es/consti/constitucion/indice/index.htm>. La CE de 1978 es la única, en toda nuestra tradición constituyente, que no determina en su texto quién tiene la condición de español, por cuanto ésta remite íntegramente a una ley de orden civil, posterior, dedicada a regular dicho asunto; en cambio, el artículo 5 de la Constitución de 1812, así como el 1 de la Constituciones de 1837, 1845, 1869 y 1876 y el 23 de la de 1931, sí que establecían quiénes ostentaban tal condición. Por otro lado, la CE, hoy en vigor, también tiene la virtud de ser la primera en prohibir que los españoles de origen puedan verse privados de su nacionalidad; además, la Carta Magna de 1978 reconoce la posibilidad de concertar tratados de doble nacionalidad, teniendo en cuenta no solo a los países iberoamericanos sino también a aquellos otros que hayan tenido o tenga particular vinculación con nuestro país como, por ejemplo, Andorra, Filipinas o Guinea Ecuatorial. En fin, hay que reseñar, igualmente, que la primera Constitución en recoger tal posibilidad de la doble nacionalidad fue la de 1931, si bien limitándola tan solo a los países hermanos de la Iberoamérica española.

incluye a los hijos de funcionarios diplomáticos o consulares en España, 3º los nacidos en España de padres extranjeros, si ambos carecen de nacionalidad o no le reconoce nacionalidad al hijo y 4º los nacidos en España, cuando no se pueda determinar la nacionalidad. La filiación o nacimiento determinada con posterioridad a los 18 años, no establece la adquisición de la nacionalidad, sino el derecho de opción, cuyo plazo es de dos años desde la determinación. Los españoles, de origen español, gozan de plenitud de derechos, pero aquellos otros, no originarios, pueden, en cierto momento, ser privados de nuestra nacionalidad, B) por residencia en España durante un cierto plazo, continuada y legal, inmediatamente anterior al momento en el cual ésta se solicita, C) por opción, para aquellas personas que se encuentren incluídas en los supuestos que contiene el art. 20 del Código Civil, D) por Carta de naturaleza, de carácter graciable; ésta se otorga, discrecionalmente, por el Gobierno español de turno, a través del respectivo Consejo de Ministros, dictándose para ello el oportuno Real Decreto. Se valora, en este caso, la concurrencia de circunstancias, de carácter excepcional, que motiven dicha concesión de la nacionalidad española, conforme a lo determinado por el art. 21.1 del Código Civil y E) por concurrir la llamada “posesión de Estado”, en el sentido que una persona haya poseído y utilizado nuestra nacionalidad durante diez años; ello, en forma continuada, de buena fe y en base a un título en el Registro Civil, según el art. 18 del Código Civil.

Así mismo, conviene recordar lo dispuesto en la Ley 52/2007, de 26 de diciembre, por la que se reconocen y amplían derechos y se establecen medidas en favor de quienes padecieron persecución o violencia durante la guerra civil y la dictadura; la Disposición Adicional Séptima de la referida Ley permite la adquisición, por opción, de la nacionalidad española de origen, a las personas cuyo padre o madre hubiera sido originariamente español y a los nietos de quienes perdieron o tuvieron que renunciar a la nacionalidad española, como consecuencia del exilio, fruto de nuestra última guerra civil. Más exactamente dicha Disposición afirma: “1. Las personas cuyo padre o madre hubiese sido originariamente español podrán optar a la nacionalidad española de origen si formalizan su declaración en el plazo de dos años desde la entrada en vigor de la presente Disposición adicional. Dicho plazo podrá ser prorrogado por acuerdo de Consejo de Ministros hasta el límite de un año. 2. Este derecho también se reconocerá a los nietos de quienes perdieron o tuvieron que renunciar a la nacionalidad española como consecuencia del exilio.”; a mayor abundamiento, la Ley 20/2011, de 21 de julio, del Registro Civil, establece, en su Disposición Final Sexta, sobre la adquisición de la nacionalidad española por los nietos de exiliados durante la guerra civil y la dictadura, lo siguiente: “El derecho de opción previsto en la disposición adicional séptima de la Ley 52/2007, de 26 de diciembre, por la que se reconocen y amplían derechos y se establecen medidas en favor de quienes padecieron persecución o violencia durante la guerra civil y la

dictadura, podrán también ejercerlo los nietos de las exiliadas españolas que conservaron la nacionalidad española tras haber contraído matrimonio con un extranjero con posterioridad al 5 de agosto de 1954, fecha de entrada en vigor de la Ley de 15 julio de 1954, siempre que no transmitiesen la nacionalidad española a sus hijos, por seguir éstos la del padre, y formalicen su declaración en tal sentido en el plazo de un año desde la entrada en vigor de la presente disposición”.

El art. 11.2 de nuestra actual Norma Constitucional reconoce, de manera indirecta, el derecho a la nacionalidad de toda persona humana; se pretende, así, evitar, en lo posible, los casos de apatridia. Los supuestos de pérdida de la nacionalidad española aparecen en los arts. 24 y 25 de nuestro Código Civil. Cabe igualmente la doble nacionalidad, con aquellos países, de profunda influencia española por razón de su colonización, formando parte de nuestra “Comunidad Histórica”⁵³.

Es igualmente destacable que, tras la reciente reforma legal del Registro Civil, en virtud de la ley 6/2021, de 28 de abril, el art. 68 de la ley reguladora de tal registro va a incorporar un nuevo apartado; en este caso, el número 3, bajo el rótulo “Inscripción de la nacionalidad y vecindad”. Antes de efectuarse la ya mencionada reforma legal, tan solo el encargado del respectivo Registro Civil era el competente para recibir declaraciones de voluntad, tanto relativas a la adquisición, recuperación, conservación o pérdida de la nacionalidad española como las relativas a la vecindad civil. A partir de dicha reforma legal, que entró en vigor el pasado 30 de abril de 2021, el notario también dispondrá de la legitimación necesaria para recibir tales declaraciones. Conviene no olvidar, igualmente, que la inscripción en el registro civil es uno de los más relevantes factores de seguridad jurídica con los cuales cuenta la ciudadanía; desde el momento en el cual tuvo lugar dicha aprobación de la reforma del Registro Civil, éste ha pasado a centrarse en las personas, de modo que el precedente criterio -es decir, el de la territorialidad- queda en un segundo plano. El citado criterio de territorialidad ponía el acento en que la respectiva inscripción se hiciese en el registro del lugar donde hubiese sucedido el hecho, allí inscrito; con esa regla, cabía que una misma persona tuviera que acudir a más de un registro para poder acceder a sus correspondientes asientos, por reflejar hechos distintos que tuvieron lugar también en distintas demarcaciones registrales.

A causa de la mencionada reforma legal, cada persona dispondrá, en adelante, de un registro individual, propio, en el Registro Civil, donde hacer constar todas las circunstancias a ella tocantes -es decir, identidad, estado civil, así como el resto de aspectos personales que le afecten-; así mismo,

⁵³ FERNÁNDEZ ROZAS, J. C. (2018): “Art. 11” en MUÑOZ MACHADO, S. (Ed.): *Comentario mínimo a la Constitución Española*. Planeta. Barcelona, pp. 59-61. <https://www.parainmigrantes.info/formas-de-adquirir-la-nacionalidad-espanola/>. <https://www.mpr.gob.es/memoriademocratica/ayudas-a-las-victimas/Paginas/nacionalidad-descendientes-espanoles.aspx>

cada registro individual abierto irá acompañado de un código personal, en formato alfanumérico, reconocible por el sistema informático del registro civil, asociado también inmediatamente al respectivo DNI de la persona en cuestión; cuando muera la persona, su respectivo código personal, antes aludido, no podrá volver a asignarse ni utilizarse por otra. La consecuencia de todo ello es un Registro Civil único, con ámbito en todo nuestro país, informatizado y accesible con medios digitales y electrónicos; queda así mejorada la cuestión del acceso y publicidad de los datos, allí registrados, siempre respetando, por supuesto, la respectiva legislación ad hoc, reguladora de dicho acceso y publicidad. Así mismo, los Letrados de la Administración de Justicia -esto es, los antiguos Secretarios Judiciales- pasarán a asumir las funciones de los encargados del Registro Civil, conforme a la disposición transitoria octava de la ya referida ley 6/2021, de 28 de abril; hay que decir que tal modelo de Registro Civil, fruto de la antedicha reforma legal, queda desjudicializado, ganando peso un perfil administrativo del mismo. En todo caso, los asientos del Registro Civil seguirán bajo la salvaguarda de los Tribunales, de modo que la tutela judicial efectiva continúa garantizada⁵⁴.

La facultad de emigrar es un derecho humano más, reconocido en el art. 13 de la Declaración Universal de los Derechos Humanos (1948), en tanto derecho a salir y entrar del propio país; así mismo, el art. 45 TFUE también reconoce la libre circulación de personas, mercancías y capitales, la cual significa, para los ciudadanos de la UE, que éstos tendrán el derecho a residir y trabajar en otro país comunitario en las mismas condiciones que los nacionales de éste último. La situación de los ciudadanos no comunitarios, en lo atinente a las cuestiones de la seguridad social, se regula vía los oportunos convenios internacionales, de índole bilateral, suscritos por nuestro país; por otro lado, la ley 40/2006, de 14 de diciembre, reguladora del estatuto de la ciudadanía española en el exterior, persigue garantizar a los españoles, residentes en el extranjero, el ejercicio de sus derechos, reconocidos por la CE 1978, en iguales condiciones que aquellos otros, residentes dentro de nuestras fronteras. En línea con lo dicho, las diversas administraciones públicas españolas desplegarán en el extranjero las medidas, de todo tipo, necesarias para prestar la debida protección, asistencia y asesoramiento a los españoles, residentes fuera de nuestro territorio patrio; para ello, será igualmente necesario que las distintas administraciones se coordinen y colaboren adecuadamente entre sí, cooperando además de manera efectiva con tal propósito. Conviene contar también en dicha tarea con las diversas asociaciones y organizaciones, que encuadran respectivamente a los emigrantes,

⁵⁴ CORERA IZU, M. (2021): “La nueva ley del registro civil y el notariado” en *Notario del siglo XXI*. Número 98. Julio/agosto 2021. Revista del Colegio Notarial de Madrid. Madrid, pp. 28-33.

exiliados y retornados españoles, dado su contacto con la realidad, las necesidades y respectivas problemáticas que afectan a tales colectivos. En otro orden de ideas, el derecho al voto de los españoles, residentes en el extranjero, ha de ser también debidamente protegido por nuestras autoridades; así lo establece la normativa electoral, hoy vigente. Tema destacado es que, conforme establece el art. 149 de nuestra Carta Magna, el Estado goza de la competencia exclusiva en materia de nacionalidad, inmigración, emigración, extranjería y derecho de asilo; las Comunidades Autónomas sí serán competentes en lo tocante a materias sociales y servicios sociales, según lo disponen los correspondientes estatutos autonómicos⁵⁵.

El contenido de la nacionalidad es materia sometida a la libre opción del Legislador, la cual ha ido variando a lo largo de los años; y, ello, no puede ser de otro modo, puesto que las circunstancias cambian con el tiempo. No es igual, por ejemplo, la sociedad española de hace 70 años, en plena dictadura franquista, muy aislada internacionalmente, amén de encerrada en sí misma por la autarquía económica, sin apenas extranjeros, que la de nuestros días; la subsiguiente evolución de la sociedad española, en todos los órdenes –económico, político..-, hizo precisas nuevas normas, también adaptadas a esos nuevos tiempos y necesidades. Solo los españoles son constitucionalmente iguales entre sí; y, ello, en base a que solo los españoles tienen reconocido el ya mencionado derecho al sufragio, amén de la plena y absoluta igualdad –art. 14 CE en vigor-. Los Estados tienen plena libertad para determinar quiénes son sus nacionales, de modo que la nacionalidad se otorga, en principio, cuando existe una relación auténtica o un vínculo efectivo entre ambos –es decir, filiación, nacimiento o residencia-; el art. 25 del código civil establece los supuestos en los cuales los españoles, que no lo sean de origen, pierden nuestra nacionalidad. Los españoles de origen, en virtud del citado art. 11 constitucional, no pueden ser privados de su nacionalidad, no perdiéndola tampoco si se naturalizan en alguno de los países iberoamericanos o en cualquiera de los que haya tenido o tenga una particular relación con España⁵⁶.

Entendemos por nacionalidad una serie de acepciones, con el siguiente tenor: 1º la pertenencia a una persona a una determinada comunidad nacional, organizada como Estado y 2º el vínculo jurídico que une a dicha persona con esa concreta comunidad nacional, antes referida. Por otro lado, cada

⁵⁵ GONZÁLEZ-POSADA MARTÍNEZ, E. (2018): “Art. 42” en MUÑOZ MACHADO, S. (Ed.): *Comentario mínimo a la Constitución Española*. Planeta. Barcelona, pp. 177-179.

⁵⁶ AMORES CONRADI, M. A. (2018), “Artículo 11” en RODRÍGUEZ-PIÑERO Y BRAVO-FERRER, M. y CASAS BAAMONDE, M. E. (Dirs.): *Comentarios a la Constitución española XL ANIVERSARIO*. Tomo I. Edita: Fundación Wolters Kluwer, Boletín Oficial del Estado, Tribunal Constitucional y Ministerio de Justicia. Madrid, pp. 257-267. La integración supranacional no funciona sobre el concepto de nacionalidad sino, más bien, apoyándose en el de ciudadanía; ser ciudadano pone especial énfasis en la perspectiva de los derechos y obligaciones –en otras palabras, el estatuto jurídico legal- que ello comporta, dejando atrás otro tipo de consideraciones de carácter puramente étnico, histórico o religioso, ya felizmente superadas con el actual régimen democrático.

Estado, como cuerpo soberano, tiene sus propias normas para determinar quién y cómo puede adquirir el respectivo status de nacional, en cuanto *súbdito* del mismo; en todo caso, esa normativa, interna, de cada Estado, habrá de cumplir las normas de Derecho Internacional, suscritas por cada uno de ellos -en especial, los convenios internacionales, acordados en la ONU, sobre derechos humanos, cuya efectividad y respeto están también allí garantizadas-. La citada nacionalidad, en cuanto vínculo jurídico, no solo une a las personas con las correspondientes autoridades nacionales; los barcos, aeronaves, etc., también son nacionales de la bandera que, a modo de pabellón, ondee sobre los mismos. El vínculo jurídico, inherente a la nacionalidad, hace a la persona -o, en su caso, buque, avión, etc.-, nacional de determinado Estado, titular de una serie de derechos y obligaciones, que éste mismo determina.

La nacionalidad puede también contemplarse como aquella cualidad, consistente en pertenecer a una comunidad nacional, organizada en forma de Estado; nacionalidad y estado civil marchan juntos, por cuanto el primero confiere a la persona el estatus de miembro de una comunidad política, en forma de Estado. El nacional de un Estado mantiene un vínculo, público, con el mismo, en cuanto miembro de su respectiva comunidad nacional; pero, al mismo tiempo, dicho vínculo, desde el punto de vista de la persona, como estricta cualidad de la misma, presenta una naturaleza privada. Las normas que regulan la nacionalidad son de *ius cogens* y, en consecuencia, indisponibles para el particular⁵⁷.

Como casi siempre suele suceder, los académicos de la RAE nos ofrecen la mejor y más completa definición, de entre todas las posibles, acerca del término nacionalidad; así, el mencionado término engloba ese carácter personal, relativo a la Nación a la que cada uno pertenecemos, como el del también ya mencionado vínculo jurídico que une a la persona con su respectiva comunidad nacional, en forma de Estado -la nacionalidad en ese caso, como vínculo jurídico, se obtiene por nacimiento, seguir la de los propios padres o, en su caso, vía naturalización-. Además, el mencionado diccionario incluye, creo que acertadamente, un muy sabio matiz; esto es, el factor de las llamadas nacionalidades y regiones, propias de nuestro Estado Autonomo, distinguiéndose las primeras de las segundas por cuanto éstas se refieren, sin duda, nada más que a ciertas Autonomías, con especial identidad histórica y cultural. Recordemos que la Unión Europea es la única organización internacional que, a modo de los propios Estados miembros, “concede” su “nacionalidad”; de nuevo, la doble y simultánea naturaleza -muchas veces, contradictoria- de la referida organización

⁵⁷ ARNALDO ALCUBILLA, E. [Coord. General (2009)]: *Enciclopedia Jurídica*. Tomo 14. Wolters Kluwer España. Madrid, pp. 8118-8119.

internacional: Mercado y, a la vez, “Supra Estado”, con una Cámara Parlamentaria representativa de muy escasos poderes⁵⁸.

En todo caso, hemos de recordar que las políticas públicas, tanto de emigración como de inmigración, pasan, con respecto a las primeras, por el retorno de las sucesivas olas de emigrantes españoles que, a lo largo de los tiempos, amén de las más diversos motivos, han ido abandonado nuestro país; en cuanto a las segundas, estaríamos hablando de aquellas medidas, dirigidas a asegurar la mejor integración posible de los extranjeros en España. Además, dichas políticas públicas han de ser, para garantizar su eficacia, muy transversales, puesto que afectan a numerosos campos como los de la educación, sanidad, cultura...; así mismo, dichas políticas van a ser competencia, en algún caso, del Estado y, en muchos otros, de las respectivas Comunidades Autónomas, sin olvidar incluso a los propios municipios. Por otro lado, destaca el peso de la UE en toda esta temática. El TC, en su DECLARACIÓN 1/1992, de 1 de julio (BOE núm. 177, de 24 de julio de 1992), afirma, como Fundamento Jurídico Quinto, entre otros argumentos, los siguientes:

“Siendo cierto que la Constitución no define quiénes son españoles (tarea que defiere al legislador en su art. 11.1), y resultando asimismo indiscutible que no existe un régimen jurídico uniforme para todos los nacionales, y que puede ser diverso también el de unos y otros extranjeros, es patente, sin embargo, que la Constitución, en su art. 13, ha introducido reglas imperativas e insoslayables para todos los poderes públicos españoles (art. 9.1 de la Norma fundamental) en orden al reconocimiento de derechos constitucionales en favor de los no nacionales. Se cuenta entre tales reglas, según venimos recordando, la que reserva a los españoles la titularidad y el ejercicio de muy concretos derechos fundamentales, derechos -como el de sufragio pasivo que aquí importa- que no pueden ser atribuidos, ni por ley, ni por tratado, a quienes no tengan aquella condición; esto es, que sólo pueden ser conferidos a los extranjeros a través de la reforma de la Constitución. Pues bien, este límite constitucional desaparecería -y con él la propia fuerza de obligar de la Constitución- si tomara forma jurídica y fuera aceptada la interpretación que el Gobierno ha expuesto, según la cual pudiera el legislador acuñar o troquelar nacionalidades ad hoc con la única y exclusiva finalidad de eludir la vigencia de la limitación contenida en el art. 13.2 C.E.. El legislador de la nacionalidad debe, como es obvio, definir quiénes son españoles, es decir, quiénes tienen, potencialmente, capacidad para ser titulares de cualesquiera situaciones jurídicas en el ordenamiento y sobre ello no le da la Constitución pauta material alguna. Pero no puede, sin incurrir en inconstitucionalidad, fragmentar, parcelar o manipular esa condición, reconociéndola

⁵⁸ www.rae.es

solamente a determinados efectos con el único objeto de conceder a quienes no son nacionales un derecho fundamental, que, como es el caso del sufragio pasivo, les está expresamente vedado por el art. 13.2 de la Constitución”.

Es necesario subrayar, igualmente, que el Estado ha de llevar a cabo una función, tanto protectora como asistencial, a favor de sus súbditos en el extranjero; en ese sentido debe entenderse el art. 41 CE de 1978, dado que el mencionado precepto establece la obligación del Estado de velar por la salvaguardia de sus derechos, económicos y sociales. Y, al tiempo, orientar su política hacia el retorno de los mismos a nuestro país. En línea con lo dicho, destacamos la ley 40/2006, de 14 de diciembre, que regula el Estatuto de la ciudadanía española en el exterior; la citada norma establece una política integral de emigración y retorno. La nacionalidad tiene un estrecho vínculo con la soberanía estatal, de modo que todo aquel, ya sea nacional o extranjero, que se encuentre dentro de su territorio, en forma provisional o definitiva, habrá de someterse a la respectiva legislación del Estado donde se halle; lo mismo cabe decir con respecto a los bienes que se ubiquen dentro de sus fronteras, amén de las relaciones jurídicas que sobre ellos se constituyan. Cualquier excepción a las anteriores reglas deberá fundarse en las propias leyes de ese concreto Estado o, en su caso, en los convenios o tratados internacionales por él firmados.

El Estado, en el ejercicio de sus competencias soberanas, también podrá prohibir la entrada a su territorio para determinados extranjeros o grupos de ellos, siempre por motivos justificados; junto con ese derecho de no entrada cabe, igualmente, el de la expulsión de extranjeros, siempre y cuando éste fundada. Así, la normativa española, relativa a los derechos y libertades de los extranjeros, permite su expulsión en aquellos casos en los cuales éstos delinquen, al igual que cuando su entrada en nuestro país ha sido ya irregular ya ilícita o, incluso, si han desarrollado una conducta perturbadora o perjudicial para el bien público. La STC 115/1987, de 7 de julio, vino a declarar la inconstitucionalidad de algunas limitaciones, recogidas por la anterior Ley 7/1985, de 1 de julio, sobre Derechos y Libertades de los extranjeros en España, con respecto a aquellos extranjeros en situación administrativa regular en nuestro país. La Ley 4/2000, sobre derechos y libertades de los extranjeros en España y su integración social, luego modificada en sucesivas ocasiones, enfatiza los derechos y libertades de los extranjeros entre nosotros; algunas SsTC, como, entre otras, las 236, 259-265/2007, hablan de los derechos y libertades de los extranjeros, más allá de la situación administrativa en la que éstos se encuentren.

El art. 149.1 CE de 1978, cuando viene a enumerar las materias, cuya competencia exclusiva corresponde al Estado, cita, en su ordinal 2º, las siguientes: nacionalidad, inmigración, emigración,

extranjería y derecho de asilo; dentro del citado precepto constitucional, cabe, pues, distinguir dos bloques, bien diferenciados, en cuanto a su significado; esto es, el primero, la extranjería e inmigración, por relacionarse, de manera directa, con el ejercicio de la soberanía territorial, propia de los Estados y, el segundo, que pone el acento sobre la asistencia al inmigrante, favoreciendo así una mejor integración social del mismo en el país de acogida. Con respecto al derecho de asilo, hemos de entender la protección que dispensa nuestro país a aquel extranjero que tenga reconocida la condición de refugiado, conforme a la Convención de Ginebra, aprobada en 1951; tal condición se reconoce a quien tenga temor fundado a ser objeto de persecución por motivo de raza, religión, nacionalidad, pertenencia a determinado grupo social u opiniones políticas. La Ley 9/1994, de 19 de mayo, que modifica la previa Ley 5/1984, de 26 de marzo, reguló en España ese derecho de asilo y la condición de refugiado, hasta que dicha temática fue objeto de una norma posterior, derogatoria –esto es, la ley 12/2009, de 30 de octubre, reguladora del asilo y de la protección subsidiaria-; la citada Ley 12/2009 vino a incorporar a nuestro ordenamiento jurídico el Derecho proveniente de la UE, relativo a la mencionada materia. Así mismo, el art. 13.4 de nuestra Carta Magna alude al citado derecho de asilo, afirmando que una ley regulara los términos en los que los ciudadanos de otros países, así como los apátridas, podrán ejercer dicho derecho en España⁵⁹.

Tal art. 149.1.2º CE 1978 debe interpretarse de una manera amplia, no excesivamente rigorista, que tenga también en cuenta el resto del articulado de dicha Carta Magna, amén de la descentralización, tanto política como administrativa, propia de nuestro actual Estado constitucional. El Estado, fruto de la citada norma constitucional, opera sobre los principios, básicos e indeclinables, de coordinación, colaboración y cooperación entre los diversos entes y corporaciones públicas, tanto territoriales como institucionales; la doctrina preconstitucional, en la que existía una estructura jerárquica entre los diversos niveles territoriales de la administración pública, ha quedado definitivamente atrás. Hoy día, es muy frecuente que el Estado transfiera o delegue algunas de sus competencias a las comunidades autónomas, tal y como prevé el art. 150 de la actual Constitución española; así mismo, los estatutos autonómicos más recientes muestran una mayor sensibilidad ante el fenómeno, ya imparable, de la inmigración, tanto regular como irregular. Por otro lado, recordemos que las Comunidades Autónomas son competentes en materia de legislación laboral y Seguridad Social.

⁵⁹ RIPOL CARULLA, S. (2018), “Artículo 149.1.2º” en RODRÍGUEZ-PIÑERO Y BRAVO-FERRER, M. y CASAS BAAMONDE, M. E. (Dirs.): *Comentarios a la Constitución española XL ANIVERSARIO*. Tomo II. Edita: Fundación Wolters Kluwer, Boletín Oficial del Estado, Tribunal Constitucional y Ministerio de Justicia. Madrid, pp. 1225-1230. España se adhirió a la “Convención sobre el Estatuto de los Apátridas”, aprobada por la ONU en 1954, mediante el correspondiente instrumento, de fecha 24 de abril de 1997, entrando en vigor entre nosotros el día 10 de agosto de 1997.

En igual sentido, tampoco podemos omitir los programas, de índole municipal, diseñados para ayudar a los inmigrantes, favoreciendo así su integración en los municipios que los acogen; es más, el empadronamiento vecinal, en la localidad en donde se reside, permite el acceso a los derechos, reconocidos en el ámbito local, como, por ejemplo, el del voto (art. 18 y concordantes de la Ley de Bases de Régimen Local, en relación con la normativa reguladora del régimen electoral). Es cierto que la propia Ley de Bases de Régimen Local también indica, expresamente, en el ya mencionado art. 18, número 2, que la inscripción de los extranjeros, en el correspondiente Padrón Municipal, no es admisible, a efectos de prueba de su residencia legal en España; tal inscripción tampoco les atribuirá ningún derecho que no les confiera la legislación aplicable, en vigor. La temática de la inmigración se ocupa de la entrada y permanencia de los extranjeros en España, mientras que corresponde a la normativa sobre extranjería la tarea de ocuparse al estatuto jurídico de esos extranjeros, amén de sus respectivos derechos y obligaciones⁶⁰.

Hemos de entender por el término “extranjería”, la condición o cualidad que las leyes de un determinado país atribuyen a un extranjero, allí residente, en tanto persona no natural del mismo; por otro lado, cabe aplicar tal sustantivo al sistema o conjunto de normas jurídicas dirigidas a regular la propia condición, así como los actos e intereses, de los extranjeros en un determinado país. Además, dicho sustantivo vendría a referir a los no nacionales de un país, ya por serlo de otro, extranjero, ya por no serlo de ninguno, como apátridas; es extranjero en España quien no ostenta la nacionalidad española, según afirma el art. 1.1 de la Ley Orgánica 4/2000, de 11 de enero, sobre derechos y libertades de los extranjeros en España y su integración social, vigente entre nosotros⁶¹.

Sin perjuicio de lo ya reseñado, es posible matizar esa concepción de la nacionalidad, desde el punto de vista subjetivo, como vínculo que une a un determinado particular con un también determinado Estado, siendo el primero súbdito del segundo al ser nacional de éste último; como bien expresa la STS 696/2019, de 19 de diciembre, se tiene derecho a ostentar la nacionalidad española cuando los actos, llevados a cabo por una persona, permiten deducir esa voluntad, independientemente del cumplimiento o no de determinados requisitos o trámites formales. La citada resolución judicial, aparecida en numerosas páginas web jurídicas, presenta esa novedad; esto es, se es español porque los actos, realizados por una persona, permiten deducir, cabalmente, esa voluntad, aunque no se

⁶⁰ FERNÁNDEZ ROZAS, J. C. (2018): “2.ª Nacionalidad, inmigración, emigración, extranjería y derecho de asilo” en MUÑOZ MACHADO, S. (Ed.): *Comentario mínimo a la Constitución Española*. Planeta. Barcelona, pp. 576-578.

⁶¹ MUÑOZ MACHADO, S. (2016): *Diccionario del español jurídico*, op. cit., p. 820.

hayan perfeccionado, del todo o completamente, el conjunto de trámites administrativos, formales, previstos por la propia ley.

Los hechos, objeto de enjuiciamiento en dicho Fallo por parte del citado tribunal, son, en resumen, los siguientes: la hija de una española, residente en Cuba –la primera, también nieta, a su vez, de españoles- solicita el reconocimiento de nuestra nacionalidad, como española de origen, ante la Dirección General del Registro y Notariado; la respuesta recibida a dicha solicitud es negativa, siendo objeto de posterior proceso judicial ante un Juzgado de Primera Instancia de Madrid, que da la razón a la demandante. El abogado del Estado recurrió dicha resolución judicial ante la Audiencia Provincial de Madrid, dictando tal órgano colegiado un Fallo revocatorio del pronunciado, con carácter previo, por parte Juzgado de Primera Instancia, antes mencionado. La perjudicada, a la vista de lo decidido por el referido Tribunal colegiado, decidió interponer el correspondiente recurso de casación ante el TS, el cual tuvo por fundamento: 1º la infracción del art. 14 constitucional – infracción del derecho a la igualdad, puesto que la recurrente se vio privada de su nacionalidad española de origen, contraviniendo ello así, claramente, el propio art. 11.2 CE de 1978- y 2º el ya precitado art. 14 de nuestra vigente Carta Magna, de nuevo, en relación con art. 25 del referido corpus legal, más el art. 24.3 del Código Civil y el art. 226 del Decreto de 14 de noviembre de 1958, resolución última ésta que aprueba el reglamento de la Ley del Registro Civil; pues bien, el segundo de dichos fundamentos aducía la creación de nuevas exigencias legales “extra legem”, no contenidas en la respectiva norma aplicable, por exigirse a la actora que esta hiciese, de manera explícita, su correspondiente declaración de conservación de nuestra nacionalidad.

El Fundamento Primero de la ya citada resolución judicial del TS dice, en el apartado dedicado a resumen de antecedentes, lo transcrito acto seguido, en cuanto núcleo del respectivo debate jurídico legal: “Es objeto del recurso de casación si la solicitud de la renovación de pasaporte realizada en el Consulado de España, antes de que transcurra el plazo de tres años desde la mayoría de edad del interesado, debe ser considerada como declaración de voluntad de querer conservar la nacionalidad española a los efectos de no perder la nacionalidad, de acuerdo con el art. 24.3 CC.. El juzgado ha entendido que sí, con la consecuencia de que la demandante no habría perdido la nacionalidad española. La Audiencia, por el contrario, confirmando la Resolución de la Dirección General de los Registros y del Notariado, ha entendido que la declaración de voluntad de conservar la nacionalidad debe ser expresa”; El punto 4.3 del Fundamento Segundo de la precitada sentencia viene a decir que dicha solicitud de renovación debe entenderse en el sentido en el cual se manifiesta el citado Juzgado, en base a los razonamientos expuestos a continuación: “En el caso que da lugar a este recurso la actora compareció en el Consulado para solicitar la renovación de su pasaporte dentro del

plazo de tres años previsto en el art. 24.3 CC. Aunque formalmente no declarara de manera expresa y directa su voluntad de conservar la nacionalidad española, hay que reconocer que su solicitud de renovación de pasaporte debe ser tenida como tal, en atención a lo que significa habitual y socialmente en este ámbito la tenencia del pasaporte. Solo los españoles tienen derecho a que se les expida un pasaporte y, por cuanto que se trata del documento que acredita la nacionalidad de los españoles fuera de España (art. 11 de la Ley Orgánica 4/2015, de 30 de marzo, de seguridad ciudadana; antes, arts. 1 y 2 del RD 896/2003, de 11 de julio, por el que se regula la expedición del pasaporte ordinario), no puede negarse a su petición el valor de querer conservar la nacionalidad.

La solicitud de renovación del pasaporte no es un mero uso de la nacionalidad española, sino una petición que comporta de manera inequívoca la voluntad de querer ser español. A lo anterior debe añadirse, como afirma el Ministerio Fiscal, que esa manifestación de voluntad de querer aparecer en el mundo jurídico como español se hace ante el órgano encargado de atender los asuntos de los nacionales que se encuentran en el extranjero y que tienen la residencia en ese país; por tanto, el órgano que recibe esa petición de pasaporte es el mismo que debe recibir la manifestación de conservar la nacionalidad española, aunque no sea la misma oficina o departamento dentro del Consulado General en atención al reparto de asuntos que se tramitan. Los Registros Consulares, a cargo de los Cónsules de España, integran el Registro Civil (art. 10 LRC) y tienen su sede en el Consulado General. Finalmente, de acuerdo con el Ministerio Fiscal, examinados los arts. 63 a 68 LRC y los arts. 220 a 237 RRC, cuando consta que se ha hecho la manifestación de querer conservar la nacionalidad tampoco se ve inconveniente en que se practique la inscripción; en suma, que la citada declaración no tiene que ser, forzosamente, expresa, teniendo idéntico valor aquellos actos – por ejemplo, la correspondiente solicitud de pasaporte- de los cuales pueda presumirse, de forma razonable, dicha voluntad de querer ser español”⁶².

Por otro lado, junto a dicho concepto jurídico político de la nacionalidad, la historia europea más reciente nos muestra cómo éste puede utilizarse, también, como “arma”, con un marcado carácter agresivo y xenófobo; tras la derrota de la URSS, las repúblicas europeas del Báltico –Estonia, Letonia y Lituania- tuvieron que afrontar una situación delicada. El “ejército rojo”, bajo el dominio soviético, había ocupado toda la Europa Oriental desde 1945 hasta la caída del muro berlinés, en 1989; Stalin, así como los sucesivos dirigentes del citado bloque comunista, utilizó esas fuerzas

⁶² UNIVERSIDAD DE LEÓN. Disponible on line: http://www.migrarconderechos.es/jurisprudencia/STS_19_12_2019; la página web aquí citada se financia por el ministerio español de trabajo e inmigración. Sin duda, el citado Fallo es digno de destacarse, puesto que acentúa el significado de la declaración de voluntad de la persona sobre el cumplimiento, o no, de un determinado requisito administrativo, de carácter simplemente formal.

armadas como elemento de control y dominación sobre los países, sometidos a dicho “Telón de Acero”. Así mismo, los numerosos regimientos y batallones, destacados de manera permanente en la Europa Oriental, engendrarían una masa considerable de ciudadanos, bajo el influjo cultural soviético –es decir, principalmente, rusohablantes-; pues bien, tras el derrumbe del citado muro, los descendientes de esas tropas soviéticas alcanzan casi al 50 % de la población de las ex repúblicas bálticas soviéticas, por ejemplo, lo cual plantea un serio problema de convivencia con las respectivas poblaciones autóctonas. Los nuevos gobernantes de dichas ex repúblicas, antes pertenecientes a la URSS, tomaron una decisión radical, tras el fin del poder soviético; esto es, que los descendientes de esos soldados ¡no tendrían la nacionalidad de esas ex repúblicas soviéticas, en las cuales nacieron!. El “porqué” de una decisión así es bien simple; esto es, la de alentar un nacionalismo en su versión más rancia, insensata e injusta, que priva a sus respectivos países de más de la mitad de su actual población; otro ejemplo, más reciente, de lo dicho es lo sucedido en Hong Kong, colonia británica hasta 1997, llena de protestas ciudadanas contra una proyectada “ley de seguridad nacional” china, cuyo fin es el de cercenar su actual autonomía y libertades –sobre todo, la de la libre expresión política-. El primer ministro británico Boris Johnson llegó a barajar, incluso, el ofrecimiento de su nacionalidad a los Hongkoneses, nacidos antes de 1997, que la desearan; la ex metrópoli colonial pretendería, así, protegerles contra los excesos, dictatoriales, del PCCH y sus líderes, deseosos de imponer su “puño de hierro” en todo el país⁶³.

A mayor abundamiento, los hijos de dichos soldados soviéticos siguen siendo, legalmente, apátridas, para los correspondientes gobiernos estonios, lituanos y letonios, pese al ya largo periodo transcurrido desde su liberación de la bota opresora del “Ejército Rojo” soviético; tales gobiernos, salidos tras el hundimiento del bloque comunista, han reforzado su perfil ultranacionalista, anti soviético, lleno además de odio y revancha por el comportamiento abusivo de las tropas ocupantes. Y, ello, pese a que, como he dicho antes, la totalidad de los descendientes de dichas tropas,

⁶³ www.lemonde.com: “Londres envisage d’ouvrir la voie de la nationalité britannique aux Hongkongais”, de 2 de junio de 2020; los gobernantes chinos se han mostrado contrarios a tal posibilidad, ya que ello supondría, a su juicio, un grave atentado contra su soberanía, amén de un claro incumplimiento del acuerdo, concluido en 1997, entre UK y China, en cuya virtud los segundos “recuperaban” la citada excolonia; conforme a lo allí acordado, durante los 50 años siguientes, el gobierno Chino se comprometía a respetar el régimen de libertades, reconocido a Hong Kong en época colonial. En suma, el famoso principio, “un país, dos sistemas”, marcando así las diferencias entre el régimen político vigente en la China continental, de un lado y el de la mencionada excolonia, por el otro. Así mismo, destacamos la información contenida en la siguiente web: www.theeconomist.com: “Hong Kong: UK makes citizenship offer to residents”, de 1 de julio de 2020: el citado semanario también alude al exceso de poder en el cual están incurriendo Beijing –la antigua Pekín-, ya comentado, con respecto a esa excolonia británica; es evidente que los actuales gobernantes chinos tratan de aplastar cualquier forma de disidencia entre los Hongkoneses contra su poder omnímodo. Las autoridades chinas quieren impedir, a toda costa, que los habitantes de la excolonia puedan elegir a sus dirigentes y, al tiempo, sean ciudadanos bajo un régimen de “Rule of Law”; y, ello, pese a la libertad de expresión y gran autonomía, así reconocidas por Beijing en 1997, cuando los ingleses cedieron la referida excolonia al “gigante” asiático –“the Motherland”-.

estacionadas permanentemente en esas ex repúblicas, nacieron allí. Tal situación atenta contra el Derecho Internacional –especialmente, el dedicado a la protección de la infancia-, mostrándonos, al mismo tiempo, hasta qué punto la nacionalidad puede servir como instrumento de confrontación y violencia interétnica; sin duda, la historia es un elemento, de gran influencia, a hora de tratar dicha temática. Por otro lado, el triunfo de las tesis, propias de las democracias liberales, de corte occidental, sobre el modelo soviético, también tuvo otras consecuencias; así, destacamos, sin duda, la presencia de un liberalismo, cada vez más radical y desigualitario, contrario a todo derecho social. Ello, en aras de la sacra “competitividad”, elemento clave de una economía mundial, desde entonces, ya globalizada.

En el caso español, nuestro pasado imperial explica que los países iberoamericanos, así como aquellos con quienes nos unen especiales vínculos, igualmente históricos, tengan el derecho a adquirir la nacionalidad española; Reino Unido, Francia... también conceden especiales facilidades para adquirir su nacionalidad a quienes provienen de sus antiguos territorios coloniales. En todo caso, esa misma historia colonial no ha tenido idéntico significado; prueba de ello es cómo las diversas potencias coloniales europeas han erigido sus respectivos imperios en los demás continentes; en el caso español, los indios, de la América hispana, tenían concedidos los mismos derechos que los peninsulares, en cuanto súbditos del mismo monarca. En cambio, los reyes británicos, franceses y holandeses nunca establecieron dicha igualdad sino, por el contrario, la discriminación más abyecta y cruel entre los colonos europeos y los indígenas.

La STS 207/2020, 29 de mayo, tiene, como Antecedentes de Hecho, los siguientes: una persona promueve el respectivo expediente gubernativo ante el Registro Civil del lugar de su residencia [(Eivissa) Archipiélago Mallorquín], con base en los arts. 96.2 de la Ley del Registro Civil y 338 de su Reglamento, solicitando la declaración de su nacionalidad española con valor de simple presunción por haber nacido en territorio del Sahara Occidental antes de 1976, ser hija de españoles y considerar aplicable a su caso la doctrina contenida en la STS de 28 de octubre de 1998; el Registro se niega a ello, alegando no concurrir los requisitos establecidos por el art. 18 del Código Civil ni, tampoco, los que señala la referida STS. En la citada STS 207/2020, queda claro que El Sahara occidental no puede ser considerado territorio español, a efectos de la obtención de la nacionalidad de origen, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 17.1 .c) del Código Civil; sí es cierto que los nacidos en dicho territorio africano, antes de 1976, podían optar a la nacionalidad española, cumpliendo para ello una serie de requisitos, previstos por el Real Decreto 2258/1976, de 10 de agosto, sobre opción de la nacionalidad española por parte de los naturales del Sahara. En otras palabras, a criterio de la

referida STS 207/2020, no son nacidos en España quienes nacieron en un territorio durante la etapa en que fue colonia española.

En línea con tal sentir jurisdiccional, la STS Sala de lo Civil 681/2021, de 7 de octubre, resuelve el recurso de casación, interpuesto por la DGRN contra una sentencia de apelación, dictada por la Audiencia Provincial de Guipúzcoa, confirmando otra resolución judicial, previa, dictada por el Juzgado de Primera Instancia nº 5 de San Sebastián, declarando la nacionalidad española de origen, según el art. 17.1.c) -redactado conforme a la ley 51/1982, de 13 de julio- del Código Civil, de una persona, nacida en el territorio del Sáhara Occidental en 1973. La citada persona alegó ante el TS que la nacionalidad española era la única que había ostentado durante toda su vida, desde que nació en el Sahara Occidental, durante la época en la cual el Estado español había ejercido su tutela sobre dicho territorio; una vez concluido el dominio español sobre el citado territorio, a partir de 1976, esta persona no pudo ejercer su derecho a optar por la nacionalidad española, contemplado en el RD 2258/1976, debido a sus circunstancias personales. Al no haber podido ejercer tal opción, dicha persona entendía que le era aplicable, retroactivamente, lo previsto en el referido precepto del Código Civil, en su redacción establecida por la mencionada Ley 51/1982.

El Fundamento de Derecho Segundo de la citada STS se plantea sí el Sahara Occidental puede considerarse España, a los efectos de declarar españoles de origen a los allí nacidos, durante el tiempo en el cual ese territorio estuvo bajo la autoridad española; en suma, si el Sahara era provincia española y, por tanto, parte integrante del territorio nacional. Hay que decir que otras sentencias, también del TS -como, por ejemplo, la STS 444/2020, de 20 de julio-, establecieron que las colonias españolas eran territorios españoles, pero no integraban el territorio nacional; la antedicha STS 444/220 también denegó la nacionalidad española de origen para los nacidos en la Guinea Ecuatorial, colonia española desde 1843 hasta 1968. Por su parte, el Fiscal en la causa vino a decir que el Sahara no podía considerarse España a los efectos de la nacionalidad de origen, a la cual alude el art. 17.1.c) del Código Civil; o, en otras palabras, no son nacidos en España los que nacieron en el citado territorio, durante la época en el cual éste fue colonia española. El Fallo del Tribunal es favorable a la DGRN, de modo que se casa la sentencia dictada por la Audiencia Provincial, antes mencionada.

Es de destacar, igualmente, que el art. 2.a) del Convenio Europeo sobre la Nacionalidad, del Consejo Europeo, la define como el vínculo legal entre una persona y el Estado; el Estado puede entender como aquel, soberano, conforme al Derecho Internacional o, en su caso, la vinculación con una región del mismo -por ejemplo, Escocia, como parte integrante de Gran Bretaña-; conviene

recordar, en este aspecto, lo que ya señalamos, acerca del Caso Nottebomh, enjuiciado por el TIJ de la ONU.

Las características que, desde el plano constitucional, caracterizan el concepto de ciudadanía, pasan por los siguientes ejes: 1º participación en la vida pública, en mayor o menor medida, 2º titularidad de ciertos derechos y deberes, correspondientes a tal estatus jurídico político y 3º pertenencia a una determinada comunidad humana y social, no como un mero extranjero, ya residente, ya transeúnte; una ciudadanía participativa y plural nos da la medida exacta de la “calidad” del sistema democrático constitucional en el cual vivamos. La ciudadanía solo adquiere verdadero sentido cuando se le conecta con la democracia constitucional y los Derechos Humanos; los derechos constitucionales –esto es, los políticos, económicos y sociales, reconocidos en dicho ámbito- son aquí determinantes, puesto que garantizan las libertades y derechos ciudadanos, fundamentales. Es evidente, así mismo, que unos servicios públicos, propios de lo que hemos llamado Estado Social, que sean eficientes, equitativos y justos, han de ir acompañados de una decidida participación ciudadana, a la hora de su respectivo diseño, implementación y gestión; conviene, pues, la existencia de un Estado descentralizado, capaz de cooperar y colaborar en dicha tarea con la ciudadanía, organizada a través de la correspondiente sociedad civil.

Hay que democratizar las instituciones –más, aún, aquellas relacionadas con las políticas públicas sociales-, garantizando, así, su eficacia y, al tiempo, legitimidad; lo deseable es corresponsabilizar e integrar a las organizaciones sociales, propias de la sociedad civil, en lo tocante a las referidas políticas; la verdadera ciudadanía potencia esa idea de participación, en donde cada persona toma estrecho contacto con las necesidades, problemas y deseos de los demás miembros del colectivo social, aportando soluciones comunes para afrontar las diversas dificultades, también comunes. La ciudadanía presupone, igualmente, una determinada ética pública, que gira entorno a la solidaridad, tolerancia, justicia, responsabilidad, buenas maneras y la propia civilidad; además del tantas veces indicado catálogo de derechos y obligaciones, determinados por el correspondiente orden jurídico político constitucional, ser ciudadano también conlleva la pertenencia a un cierto colectivo humano, organizado socialmente, que sostiene ciertos valores, creencias, costumbres. El hombre no puede vivir solo y, en consecuencia, ha de buscar la convivencia con los otros; el individuo forma parte de un conjunto social, al que éste aporta pero, también, del cual recibe, de modo que ambos interactúan entre sí. Estado y sociedad civil se necesitan mutuamente, puesto que ambas pueden colaborar en pos de lo mejor para la ciudadanía; los derechos sociales, anejos a la ciudadanía, tal y como se entiende desde el Estado Social democrático, operan como el principal garante de la paz, cohesión y concordia sociales. No olvidemos que ese Estado Social no hace sino poner negro sobre blanco

valores tan básicos y esenciales como la solidaridad, igualdad y justicia social; la historia nos demuestra que el Estado intervencionista es necesario puesto que el mercado, a su libre albur, es autodestructivo. La crisis económica de 1929 dio pábulo a las doctrinas keynesianas, que hablan de un Estado que modula el mercado, de manera que éste actúe de la manera más equilibrada posible; las sucesivas crisis financieras nuestros días responden a una acentuada desregulación de los mercados, a instancia de las triunfantes políticas ultraliberales

El gran problema, básico del orden jurídico político democrático liberal, es el de garantizar que la libertad e igualdad, formalmente proclamadas por los respectivos textos constitucionales, estén efectivamente protegidas en la vida real; los derechos sociales van en esa dirección, pese a que también presenta dificultades puesto que las políticas públicas que los garantizan requieren de un fuerte desembolso económico, a cuenta del erario público. Todo ello, sin olvidar la también enorme complejidad administrativa que, desde el punto de vista de la gestión, supone la puesta en práctica de tales derechos; lo difícil es lograr el equilibrio entre la libertad individual y la actuación pública, a la hora de defender y proteger los derechos ciudadanos. Un excesivo intervencionismo mata la libertad y, lo contrario, convierte nuestros derechos en puro “papel mojado”, en cuanto meras declaraciones, abstractas, formales y programáticas, semejantes a las volutas de humo; las injusticias de un mercado, libre, solo sujeto a sus fuerzas internas, únicamente pueden remediarse mediante la correspondiente actuación compensadora del Estado social, garante en última instancia del Estado del Bienestar. Lo financiero cobra cada vez mayor peso sobre la economía real y productiva; el citado Estado del Bienestar afronta, hoy, numerosas crisis, destacando la de una creciente falta de financiación, así como la de una falsa idea de libertad, negadora de cualquier comunitarismo o solución colectiva de los problemas individuales.

Sin unos mínimos estándares, relativos a la calidad de vida de toda persona, no es posible ejercer, en la práctica, los derechos ciudadanos; los pobres, por serlo, no tienen la capacidad necesaria para disfrutar, de una manera efectiva, de los derechos que, desde un punto de vista formal, les atribuye la Ley. Los excluidos son libres, sí; aunque no tengan nada que comer.... El Estado del bienestar sufre el ataque de las fuerzas económicas globalizadas, que pretenden superar el marco estatal; además, los crecientes populismos ultranacionalistas, xenófobos, actúan en igual sentido, puesto que fragmentan el colectivo social hasta disolverlo por completo, conforme a un excesivo localismo, basado, a su vez, en una serie de identidades, excluyentes entre sí e insolidarias, incapaces de convivir en paz y armonía. El Estado cada vez tiene menos poder frente a los otros sujetos del Derecho Internacional como las organizaciones internacionales, Ongs..sin olvidar a las grandes multinacionales, con presupuestos que superan, con mucho, los de numerosos países. La ciudadanía

social, que subraya tales derechos sociales, precisa de un estado democrático fuerte, así como una sociedad civil bien organizada y estructurada, amén de responsable a la hora de defender los derechos ciudadanos⁶⁴.

1.1.- Nacionalidad versus ciudadanía.

Como ya se dijo en párrafos anteriores, la legislación promulgada por la ONU y demás organizaciones internacionales, de los que España es parte -la UE, sin ir más lejos-, también debe ser debidamente tenida en cuenta; por otro lado, el art. 93 y concordantes CE 1978 establece que los tratados y acuerdos internacionales, válidamente ratificados por las autoridades españolas, formarán parte de nuestro derecho interno. La modificación, derogación o suspensión de los referidos tratados se hará igualmente conforme a las normas del Derecho Internacional sobre esas materias. Así mismo la Declaración Universal de los Derechos Humanos, aprobada por la respectiva Asamblea General de la ONU, en 1948 establece, en su art. 15, el derecho de la persona a disponer de una ciudadanía; al hilo de ello, la citada organización internacional ha aprobado una serie de acuerdos, relacionados con las personas, llamadas apátridas, por carecer de nacionalidad alguna. España, como país miembro de la referida organización internacional, los ha incorporado a su propio Derecho Interno. Así mismo, la UE también establece el derecho a la ciudadanía europea, el cual solo se reconoce a quienes son ya nacionales de alguno de los Estados, miembros de la referida Unión; como consecuencia de ello, ha habido cambios en nuestro derecho electoral, relativo al derecho de sufragio, activo y pasivo -arts. 13 y 23 CE 1978-, de los ciudadanos extranjeros, comunitarios y extracomunitarios.

Según señala la Ley Orgánica 5/1985, de 19 de junio, del Régimen Electoral General, gozan del derecho de sufragio activo en las elecciones municipales los residentes extranjeros en España cuyos respectivos países permitan el voto a los españoles en dichas elecciones, en los términos de un tratado; también son titulares de tal derecho, las personas, residentes en España que, sin haber adquirido la nacionalidad española, se encuentren en alguna de las siguientes situaciones: 1) Tener la condición de ciudadanos de la Unión Europea, según lo previsto en el párrafo 2 del apartado 1 del artículo 8 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea y 2) Reunir los requisitos para ser elector, exigidos en esta Ley para los españoles y haber manifestado su voluntad de ejercer el derecho de sufragio activo en España. El Gobierno comunicará a la Oficina del Censo Electoral la

⁶⁴ AGUILERA PORTALES, R. E. (2008): “Participación ciudadana, servicios públicos y multiculturalidad” en CIENFUEGOS SALGADO, D., RODRÍGUEZ LOZANO, L. G. (Coords.): *Actualidad de los servicios públicos en Iberoamérica*, pp. 1-38

relación de Estados extranjeros cuyos nacionales, residentes en España, hayan de ser inscritos en el correspondiente censo electoral.

En cuanto al derecho de sufragio pasivo, amén de cuanto dispone el capítulo II del Título I de la ya referida ley electoral española, son elegibles en las elecciones municipales todas las personas, residentes en España que, sin haber adquirido la nacionalidad española, cumplan los requisitos indicados acto seguido: 1) Tener la condición de ciudadanos de la Unión Europea según lo previsto en el párrafo 2 del apartado 1 del artículo 8 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea, o bien, sean nacionales de países que otorguen a los ciudadanos españoles el derecho de sufragio pasivo en sus elecciones municipales en los términos de un tratado, 2) Cumplir los requisitos para ser elegibles exigidos en esta Ley para los españoles y 3) No haber sido desposeído del derecho de sufragio pasivo en su Estado de origen. Además, el art. 6 de la antedicha ley de régimen electoral establece en qué supuestos se es inelegible para ejercer el cargo de Alcalde o Concejal en una Corporación Local; tampoco podrán ejercer dichos cargos quienes sean deudores, directos o subsidiarios, de la correspondiente Corporación Local, habiéndose expedido en su contra el oportuno mandamiento de apremio por resolución judicial. A modo de resumen, cabe afirmar, con carácter general, que los ciudadanos extranjeros (comunitarios o extracomunitarios), residentes legalmente en España, podrán votar y ser elegidos en las elecciones municipales; con respecto a los extracomunitarios, es necesaria la existencia de un tratado internacional que, vía reciprocidad, permita a los ciudadanos españoles ejercer el derecho de sufragio, en las mismas condiciones, en el respectivo país extranjero.

Los ciudadanos, conforme a una significación jurídico política, pueden dividirse en extranjeros, inmigrantes, de un lado y nacionales, del otro; hay que decir que, en uno y otro caso, habrá de aplicarse un estatus jurídico diferente, puesto que el derecho de sufragio activo y pasivo solo es aplicable a los extranjeros, según determinadas condiciones, variables en cada país. La palabra española ciudadano tiene su origen etimológico en el vocablo latino “civitas”; así, ser ciudadano significa gozar de un concreto estatuto jurídico legal, en forma del correspondiente catálogo de derechos y obligaciones. Con carácter general, la nacionalidad alude al sentido de pertenencia de una persona a una determinada colectividad humana, soberana, con una serie de condiciones y caracteres, particulares y propios, resultantes de una larga convivencia común en el tiempo,

constituída en Estado; sin embargo, la ciudadanía hace mayor énfasis en el conjunto de derechos y deberes, asociado a ella⁶⁵.

La RAE atribuye al término “nacionalidad” el siguiente significado: “1. f. Condición y carácter peculiar de los pueblos y habitantes de una nación. 2. f. Der. Vínculo jurídico de una persona con un Estado, que le atribuye la condición de ciudadano de ese Estado en función del lugar en que ha nacido, de la nacionalidad de sus padres o del hecho de habersele concedido la naturalización. 3. f. Esp. Comunidad autónoma a la que, en su Estatuto, se le reconoce una especial identidad histórica y cultural”; es interesante destacar cómo, entre dichas acepciones, aparece la que alude a las Comunidades Autónomas españolas, con una especial identidad, histórica y cultural, la cual podría asociarse a los antiguos Reinos que, con los Reyes Católicos, dieron lugar a la unión peninsular, hoy conocida con el nombre de España. En cambio, conforme al citado diccionario académico, la palabra ciudadano/a contiene las siguientes acepciones o significados: “1. adj. Natural o vecino de una ciudad. U. t. c. s., 2. adj. Perteneciente o relativo a la ciudad o a los ciudadanos. 3. m. y f. Persona considerada como miembro activo de un Estado, titular de derechos políticos y sometido a sus leyes. 4. m. hombre bueno (|| hombre que pertenecía al estado llano). 5. m. Habitante libre de las ciudades antiguas... . Ciudadano, na del mundo: 1. m y f. Persona cosmopolita”. En adición a todo ello, es ilustrativo que el RAE defina el vocablo “ciudadanía” bajo el siguiente tenor: “1. f. Cualidad y derecho de ciudadano. 2. f. Conjunto de los ciudadanos de un pueblo o nación. 3. f. Comportamiento propio de un buen ciudadano”; así, la ciudadanía, en la última de sus acepciones, antes expuestas, podría equipararse al civismo, en cuanto aquella conducta de la persona considerada como deseable, desde el punto de vista de la respectiva colectividad; el civismo también puede netenderse como el celo por las instituciones e intereses del propio país.

Por otro lado, el conocidísimo Diccionario de Uso del Español, de María Moliner, atribuye al vocablo ciudadanía las siguientes acepciones: “1º f. cualidad de ciudadano de un cierto sitio. Derechos de ciudadano de un cierto país. 2 Civismo: comportamiento propio de un buen ciudadano: “hay que votar por ciudadanía””. 3 Conjunto de los ciudadanos de una ciudad, un país, etc.”; en cuanto a la palabra ciudadano, dicha obra la conceptúa así: “1º Adj. De la ciudad: “la vida ciudadana”. 2º Persona de una ciudad antigua o de un Estado moderno con los derechos y deberes que ello implica: “Es ciudadano americano”. A causa de esos deberes y derechos, la palabra lleva

⁶⁵ Un ejemplo de ciudadanía responsable, solidaria y proactiva quedaría perfectamente expresada en las palabras del Presidente estadounidense Kennedy, cuando dijo: “no te preguntes qué puede hacer tu país por ti; pregúntate mejor qué puedes tú hacer por él”.

en sí o recibe mediante determinaciones una valoración moral y un contenido efectivo: “no es buen ciudadano el que no respeta las leyes”⁶⁶.

A mayor abundamiento, el Diccionario etimológico de la lengua castellana define el vocablo “Ciudad” conforme a lo transcrito a continuación: “Del lat. Civitas-atis, “conjunto de los ciudadanos de un estado o ciudad”; “ciudadanía”, deriv. De civis “ciudadano””; en cuanto al término “civil”, dicho diccionario dice así: “toma del lat. Civilis “propio del ciudadano”, “político”, derivado de civis “ciudadano”⁶⁷.

La ciudadanía, en un contexto multicultural, como el presente, afronta una especial complejidad, en cuanto precisa combinar, de manera respetuosa y democrática, las respectivas identidades particulares con una identidad colectiva, más general; en suma, un nuevo concepto de ciudadanía, en la cual esas diferencias, de índole particular, puedan ser adecuadamente integradas dentro de la general. Así mismo, el propio concepto de ciudadanía universal -o, “ciudadanía del mundo”- deja atrás tanto el etnocentrismo -sobre todo, el europeo, en la época del colonialismo- como sus dos “hijas” intelectuales: esto es, el racismo y nacionalismo; dicho concepto no hace sino predicar una especie de solidaridad entre todos los habitantes de la Tierra, en pos del más justo reparto de sus recursos naturales. En línea con lo expuesto, aquellos conflictos que enfrentan a unos Estados contra otros no hacen sino desviar la atención colectiva de los propios y verdaderos problemas, internos, que afectan a cada uno de ellos; así mismo, las sociedades democráticas, como sociedades formadas por ciudadanos, siempre respetarán sus derechos cívicos, económicos y políticos, sea cual sea su respectivo origen étnico o racial, credo religioso o pertenencia cultural.

Conviene distinguir entre el concepto de “etnos” y el de “demos”; el primero, en cuanto fundamento de una comunidad cultural, que tiene, como pilares de la misma, una perspectiva tradicional, particularista y cerrada. En cambio, el segundo nos habla de una comunidad política, vinculada a un determinado territorio, cuyo fundamento pasa por la modernidad, en cuanto punto de vista universalista y abierto a la convivencia con el distinto. La comunidad que se sostiene sobre el concepto de “etnos”, cerrado y tradicional, nos dice qué hacer y cómo hacerlo en una gran parte de los aspectos más esenciales de nuestra vida; pero, aquella otra comunidad, de orden político, cuya razón de ser es el “demos”, tan solo regula una parte muy pequeña de la vida del individuo, centrándose sobre todo en aquellos aspectos esenciales para el adecuado mantenimiento de una vida

⁶⁶ MOLINER, M. (2008): *Diccionario de uso del español*. Tomo A-d. Editorial Gredos SAU. Madrid, pp. 381-382.

⁶⁷ COROMINES, J. (2008): *Breve diccionario etimológico de la lengua castellana*. Editorial Gredos SAU. Madrid, p. 132.

en común. El “demos” representa el universalismo mientras que el “etnos” pone el foco sobre los particularismos; hubo pueblos que, hasta hace poco, no tenían Estado –como, por ejemplo, el de los judíos, hasta que, en el año 1948, fundan el Estado de Israel-. Así mismo, existen numerosos estados plurinacionales, donde abundan las poblaciones diversas, dotadas de un estatus especial y distinto –por ejemplo, los grupos indígenas, en los países sudamericanos-; la transmisión de la etnicidad tiene lugar, preferentemente, a través de la familia.

Por otro lado, el “demos” encuentra su mejor canal de fomento y desarrollo en las instituciones educativas, en las cuales se enseña, entre otros contenidos, aquellos propios de la ciudadanía; el vicio del nacionalismo, mal entendido, es el de intentar convertir el “etnos” en el “demos”, de modo que los derechos cívicos y ciudadanos solo pueden ejercerse por la población autóctona, perteneciente a una determinada étnia, dominante. Cabe hablar de un nacionalismo cívico frente a otro, de muy diferente naturaleza, centrado en la defensa de lo étnico; Suiza puede ser el perfecto ejemplo del primero de los citados nacionalismos, puesto que sus distintos cantones, integrantes de la Confederación Helvética, presentan fuertes diferencias entre sí, no solo de índole cultural sino, también, idiomática. En claro contraste con esa apertura y aceptación de la diversidad, propia de la cultura suiza, destacan otros puntos de vista, claramente intolerantes frente a quienes no pertenecen a una determinada étnia; en otras palabras, la naturalización, como vía de acceso a la ciudadanía para los extranjeros, frente a los matrimonios mixtos, como mecanismo para formar parte de un determinado grupo étnico. El “demos” parte de un modo de ver a los extranjeros o extraños como personas que pueden integrarse en un proyecto de vida en común, abierto e inclusivo, al que todos, sean de donde sean o sea cual sea su cultura, etc., están igualmente llamados; en otras palabras, la ciudadanía, como concepto determinado legalmente frente a la pertenencia étnica a cierto colectivo, solo posible vía las relaciones familiares o, en su caso, a través de una decisión personal e íntima, que solo incumbe a quien la toma⁶⁸.

La nación, para algunos teóricos, no se determina por el sentido de pertenencia a una comunidad humana, con una concreta, determinada e igual historia, lengua, raza, creencias...no, lo que verdaderamente diferencia a la nación de un pueblo, entendiendo por este último dicha pertenencia a una determinada comunidad, va por otro camino; esto es, el deseo del citado grupo humano, unido por la historia, lengua, raza, etc., comunes, de alcanzar un concreto fin: el de crear una organización política propia. En suma, el Estado, bajo esa perspectiva, representa la organización terrenal del

⁶⁸ FERNÁNDEZ ENGUIA, M. (2003): “Las dos variantes del cierre: etnos y demos” en MARTÍNEZ DE PISÓN CAVERO, J. M. y GIRÓ MIRANDA, J. (Coords.): *Inmigración y ciudadanía: perspectivas sociojurídicas*. Universidad de La Rioja. Servicio de Publicaciones, pp. 53-60

poder de tal comunidad humana, de modo que el pueblo pasa a convertirse en nación; dicho de otra manera, el citado Estado Nacional es el único portador y sujeto de la Nación que el referido Estado encierra dentro de sus respectivas fronteras. El pueblo, pues, no se define por su raza, lengua, historia, creencias...comunes sino, más bien, por su deseo de adquirir una organización política propia; El espíritu nacional del pueblo es el que le hace constituirse como una unidad política diferenciada del resto, de modo que la respectiva Nación se convierte en Estado⁶⁹. Es la burguesía la llamada a portar, de manera activa, los mencionados intereses nacionales de su pueblo, de modo que, junto a su preeminente papel económico también lo dirija, políticamente. La actividad económica, por tanto, ha de ser igualmente otro espacio en el cual la protección de los referidos intereses nacionales adquiera el carácter de absoluta prioridad; la economía deja de explicarse por sí misma para poner el acento en la estricta defensa de los mencionados intereses⁷⁰.

La tolerancia frente a lo diferente y distinto es la esencia fundamental de la ciudadanía, cuando hablamos de regímenes políticos democráticos que, de verdad, quieren serlo, no solo sobre el papel sino también con respecto a la experiencia, propia del mundo real y sensible, de quienes están sometidos a los mismos; tal tolerancia permitirá, además, que dichas diferencias entre las personas no impidan una necesaria convivencia, en paz, convirtiendo dicha diversidad en un factor positivo, enriquecedor para el conjunto social. Las sociedades mestizas ofrecen el mejor ejemplo de cómo todos los seres humanos somos mucho más parecidos de lo que, a primera vista, pueda parecer; además, nos unen muchos mas elementos de los que nos separan, puesto que la Humanidad, a fin de cuentas, no es más que una, pese a las innumerables diferencias culturales, étnicas, etc. que presenta nuestra raza; la ciudadanía, en cuanto titularidad de un conjunto de derechos y obligaciones, recogidos legalmente, es el mejor medio para asegurar la integración de todas las personas, sin que nadie se sienta excluido. Más ciudadanía no equivale sino a una mayor igualdad y Justicia para todos, al menos, desde el plano formal; pero, así mismo, es necesario que concurren una serie de requisitos, de índole material, mediante los cuales las personas puedan ejercer, al máximo, sus derechos y deberes ciudadanos. La ciudadanía formal, sin derechos efectivos, tampoco sirve para nada⁷¹.

⁶⁹ WEBER, M. (2002): *Economía y sociedad*. (Trad. José Medina Echevarría, Juan Roura Farella, Eugenio Imaz, Eduardo García Maynez y José Ferrater Mora). Fondo de Cultura Económica S.L.. Madrid, pp. 324-327

⁷⁰ ABELLÁN, J. (1991): *Max Weber, escritos políticos*. Alianza editorial S.A.. Madrid, pp. 85-100

⁷¹ CABRERA, F. (2000): "Hacia una nueva concepción de la ciudadanía en una sociedad multicultural", en BARTOLOMÉ PINA, M. (Coord.): *Identidad y ciudadanía: un reto a la educación intercultural*", pp. 68-92. Disponible online: https://www.academia.edu/18229991/Hacia_una_nueva_concepci%C3%B3n_de_la_ciudadan%C3%ADa_en_una_sociedad_multicultural

La diversidad humana, en cuanto infinidad de religiones, culturas y étnias, ha de entenderse como un factor de enriquecimiento social, en vez de como motivo de disputa y enfrentamiento entre los distintos colectivos sociales; esa diversidad podría ser motivo, por parte de algunos, para establecer una serie de ciudadanía diferenciadas, con base en cada uno de esos valores, igualmente diversos, que, al mismo tiempo, identifican a cada grupo humano, allí presente. La población en gran parte de los países ya no es homogénea, en cuanto conjunto compacto e indiviso sino, más bien, una enorme mezcla de gentes, del más variado medio cultural, origen y creencias; en suma, una realidad tremendamente compleja, llena de heterogeneidad. La ciudadanía, pues, no solo responde a un pacto, formal, entre todos aquellos que conforman la respectiva sociedad donde ésta se incardina; siempre hay una previa vinculación natural, primigenia, entre todos esos miembros del colectivo, amén de un sentido de pertenencia a dicha comunidad.

En todo caso, habrán de respetarse los derechos de las minorías, frente al afán uniformizador de las mayorías; los derechos de la ciudadanía son diferentes de los anejos a la propia personalidad de cada individuo, puesto que los primeros son el resultado de la relación de una persona con el respectivo Estado del cual es nacional. En cambio, los derechos de la personalidad, objeto de la Declaración Universal de los Derechos Humanos, abarcan a todas las personas, sin exclusión, en cuanto miembros de la especie humana. De ahí, que, basándose en el argumento de la ciudadanía, algunos regímenes políticos dictatoriales lo utilicen como instrumento, presuntamente válido, mediante el cual negar los derechos a los inmigrantes, venidos de allende sus correspondientes fronteras. La ciudadanía multicultural ofrece el mejor instrumento para resolver los conflictos, derivados del pluralismo y la interculturalidad, predominantes en sociedades complejas y mestizas, llenas de heterogeneidad, como es el mundo de nuestros días; un sentido de la ciudadanía, excesivamente rígido y uniforme, deja fuera a las minorías, presentes en gran parte de los actuales Estados.

La propia UE es el mejor ejemplo de lo dicho, puesto que ésta misma alude a la “Europa de las patrias”, como prueba la existencia de una serie de minorías nacionales dentro de algunos de los Estados miembros de la referida Unión –por ejemplo, los bretones, catalanes, vascos, corsos, norirlandeses y escoceses, lombardos y trentinos, valones...-; tal marco comunitario, vía la ciudadanía europea, puede ser la mejor herramienta para dar justa, pacífica y legítima salida a esos sentimientos de defensa de la propia cultura e identidad, presentes en las citadas minorías, con el máximo respeto por los valores, reglas y procedimientos democráticos. Se trata, pues, de conciliar dichas ciudadanía, diversas, de manera que ninguna sea excluyente entre sí, ejerciéndose cada una de ellas, armónicamente, en su respectivo marco institucional –esto es, el de la UE, Estado, Región y Municipio-. Ese modelo de ciudadanía multilateral es el camino ideal hacia el máximo afán del

cosmopolitismo humanista, propio de la modernidad; esto es, el logro de una “*universalis civitatis*” donde reine el “*status mundialis hominis*”⁷².

El vocablo “ciudadano” se entiende, pues, en dos sentidos; esto es, el primero, quien ostenta la ciudadanía de un determinado Estado y, el segundo, como conjunto de derechos y obligaciones, establecidos por el respectivo sistema jurídico político estatal, en cuanto perteneciente al respectivo Estado del cual se trate. Puede ejercer todos los derechos, civiles y políticos, inherentes al estatuto ciudadano, correspondiente a un determinado Estado, aquel que, como nacional de este último, es mayor de edad y no está inhabilitado para el ejercicio de esos derechos. Se es nacional de un determinado Estado y, como consencuencia de ello, también ciudadano del mismo; así mismo, el pleno ejercicio de los derechos y obligaciones, anejos al referido estatuto jurídico legal, precisa de una serie de ciertas condiciones. La persona, en base a la doctrina de los derechos humanos, antes relatada, tiene unos derechos, ínsitos a su dignidad, como Ser Humano, irrenunciables; junto a esa dimensión, hay otros derechos, propios de su cualidad de ciudadano, que dependerán del respectivo estatus jurídico legal que establezca cada Estado, en el libre ejercicio de su correspondiente soberanía.

Hay que decir, igualmente, que las autoridades estatales también están obligadas por el derecho internacional aplicable, dentro del cual se sitúa la normativa sobre derechos humanos, aprobada por la ONU. El individuo, en cuanto persona humana y ciudadano, ha de regirse por un doble plano normativo; así, en primer lugar, el de los llamados derechos civiles, sociales y aquellos otros, que son una versión moderna de los ya previamente declarados universalmente por la ONU, en 1948. Tales derechos, en cuanto atributo de la persona humana, por el mero hecho de serlo, indisolublemente unidos a su dignidad, se aplican a todas las personas, nacionales o extranjeras, que vivan en un determinado Estado. En cambio, desde la óptica del segundo de los planos normativos, antes expuestos, hablaríamos de los llamados derechos políticos, los cuales solo pertenecen a las personas que son miembros activos de la vida política del Estado en el que habitan; hay que decir que el derecho de voto, para extranjeros, se somete igualmente a las disposiciones del Derecho Internacional –es decir, lo establecido por los tratados internacionales, relativos a ese asunto y, al tiempo, el criterio de la reciprocidad-.

Los Derechos Humanos, como ya indicamos en los precedentes párrafos, se aplican a toda persona, por el mero hecho de pertenecer al género humano, sin distinción alguna por circunstancias

⁷² PÉREZ LUÑO, A. E. (2002): “Ciudadanía y definiciones” en *Doxa: Cuadernos de Filosofía del Derecho*. Nº 25, pp. 192-207

personales y sociales; en consecuencia, han de ser protegidos y garantizados por todos los Estados. Frente a ese modelo, universalista, en cuanto a la titularidad y protección de los Derechos Humanos, tenemos la idea de ciudadano, con un contenido y ámbito mucho menor; no todos los habitantes de un Estado son ciudadanos del mismo, puesto que, para adquirir tal estatus, resulta indispensable el cumplimiento de una serie de requisitos, de índole jurídica. Solo los ciudadanos tendrán el carácter de miembros activos del Estado que les corresponda, pudiendo en consecuencia participar en la vida pública de este último. La nacionalidad, como vínculo entre una persona y una determinada comunidad jurídica política, constituida en Estado, puede adquirirse por dos caminos; esto es, por origen –es decir, aquel hijo de quienes ya son nacionales- o por naturaleza, mediante un acto voluntario de la persona, en el cual manifiesta su voluntad de adquirir dicha nacionalidad.

Así mismo, el pleno ejercicio de los derechos ciudadanos puede estar condicionado a que se alcance la mayoría de edad –hoy, en España, 18 años- como, por ejemplo, con respecto al derecho de sufragio, activo y pasivo. La ciudadanía, tal y como hoy se entiende, engloba esos derechos civiles, políticos y socioeconómicos, antes mencionados, cuyo principal teórico fue T. H. Marshall, en los años 60 del pasado siglo; no cabe duda que el Estado de bienestar, mayoritario en la Europa Central y Nórdica, a partir de 1945, supuso enormes ventajas para la clase trabajadora, que vió satisfechas, entonces, muchas de sus más tradicionales demandas.

Las instituciones públicas, conforme a ese modelo, propio del llamado Estado de Bienestar, han de desplegar una actividad, efectiva, a fin de proporcionar las mejores condiciones de vida, en términos de dignidad, para todos los miembros de su respectiva comunidad política; la ciudadanía, desde el punto de vista liberal, pone el acento en el individuo, en cuanto defensa de su estatus jurídico frente a todo Poder, abusivo e omnímodo. Tal fue el esquema sobre el cual se organiza el primer liberalismo político –también, en lo económico-, nacido en el siglo XVIII y XIX, como una clara reacción frente al absolutismo monárquico de la época y sus abusos, contrarios a la libertad de pensamiento –y, al tiempo, la de mercado-, propia de la, entonces, naciente burguesía. Se busca, pues, la mayor protección y defensa de la autonomía individual, por encima de cualquier imposición o límite, no querido por la propia persona; la libertad personal tiene, como único límite, los derechos y, por ende, la libertad de los demás –un ejemplo de esa doctrina puede encontrarse en J. S. Mill, en su afamado libro bajo el título “Sobre la libertad”, publicado allá por 1869-; según esa óptica, esencialmente individualista, cada uno es responsable de resolver sus propios problemas, de modo que toda cooperación entre sujetos solo puede ser fruto de una libre asociación entre los mismos.

En clara oposición a ese modelo, centrado en lo individual, propio del primer liberalismo, surge un republicanismo que, como sucedía en la antigua Polis griega, contempla al ciudadano desde un punto de vista global, en cuanto miembro de su respectiva Comunidad Política –en su origen, las Ciudades Estado, “Polis”, helenas-; tal y como propone dicho republicanismo, el bien del ciudadano deja atrás esa concepción, exclusivamente individualista, para comprometerse con el logro del bien común, amén de su participación en los asuntos públicos. En otras palabras, el binomio individualismo vs. comunitarismo; no cabe duda que el Estado del Bienestar toma esa idea del comunitarismo, por cuanto parte de una base clara: esto es, los problemas de los individuos necesitan, forzosamente, del concurso y la ayuda de todos –es decir, de la comunidad política, en su conjunto, vía las instituciones públicas ad hoc- para su más eficaz y óptima solución. Es necesario, pues, que, cuanto antes, se llegue a ese mejor equilibrio entre el “yo”, de un lado y el “nosotros”, del otro, antes expuesto, a fin de garantizar, eficazmente, lo mejor de ambos mundos; la ciudadanía, entendida como un conjunto de derechos, supone una gran conquista de la especie humana, que debería alcanzar, de manera efectiva, a todos sus miembros, sin excepción o diferencia alguna. Todavía, hoy, hay millones de personas, refugiadas, que huyen de sus propios países de nacimiento, como único escape frente a situaciones de violencia, miseria, persecución –étnica y cultural-...; entre esas masas de refugiados, muchos niños, cuyos nacimientos no se han inscrito en ningún Registro Civil público, viéndose así privados de cualquier nacionalidad para convertirse en apátridas⁷³.

La ciudadanía, como hoy la entendemos, bien lejos del modelo autocrático, propio de las monarquías, anteriores a la revolución francesa de 1789, surge en la obra de Rousseau, titulada “El contrato social”, en cuya virtud la libertad del hombre se sitúa por encima de todo; esto es, libertad para acordar, con otros hombres, también libres, qué hacer y cómo hacerlo, a través de sus respectivos representantes, también elegidos libremente, reunidos en la correspondiente asamblea popular. Marshall hace un estudio de la ciudadanía, desde un punto de vista temporal, que se ha convertido, hoy día, en un verdadero clásico; así, en una primera etapa, nos habla de la ciudadanía civil, fundada sobre la igualdad ante la Ley, donde los Tribunales de Justicia protegen a la persona frente a la detención arbitraria, permitiéndose, además, la libre expresión de las opiniones y el derecho a la propiedad privada. Posteriormente, se inicia otra etapa donde brilla la ciudadanía política, característica de las instituciones representativas, en el que solo votan y son votados en las elecciones una pequeñísima parte de la población total, compuesta por los propietarios, con suficientes rentas; conviene recordar que el sufragio político activo y pasivo para todos los

⁷³ LIZCANO FERNÁNDEZ, F. (2012): “Conceptos de ciudadano, ciudadanía y civismo” en *Polis. Revista de la Universidad Bolivariana*, Volumen II, N° 32, pp. 269-304.

ciudadanos, sin exclusión alguna -esto es, el llamado sufragio universal-, sólo acabará imponiéndose a principios del siglo XX. Por último, la llamada ciudadanía social, en donde el Estado, a través de una serie de políticas públicas, determina unas condiciones sociales y económicas para su población que asegure a todos los miembros de la misma una existencia digna; el vehículo para ello es el establecimiento de una serie de servicios públicos y sociales, de calidad -por ejemplo, la escuela-, inspirado en el modelo económico keynesiano, predominante entre 1945 y 1989⁷⁴.

Esa ciudadanía social, aportada por Marshall, significa que la igualdad y libertad, formalmente declaradas para todos los ciudadanos en los respectivos textos constitucionales, se conviertan en realidad; en suma, esa igualdad y libertad, jurídicamente reconocidas por parte de las correspondientes Cartas Magnas de los Estados, tienen también su reflejo en las respectivas políticas públicas, de índole social. Con arreglo a la referida ciudadanía social, los problemas de los individuos se resuelven vía el concurso solidario de todo el colectivo social, puesto que dichas políticas públicas van a aportar aquellos mecanismos y herramientas que mejor puedan solucionarlos. Una sociedad con elevados niveles de igualdad y libertad, reales, contribuye a una mayor cohesión ciudadana, reduciendo con ello aquellas tensiones que pudieran dar lugar a estallidos de violencia; sin duda, aquellas sociedades con mayor justicia y progreso ofrecen igualmente mayor calidad de vida a quienes las habitan. El Estado del Bienestar responde a una idea de democracia que, vía dicho sistema de protección social, expande los derechos sociales o, en su caso, materializa los derechos políticos democráticos; durante los años 80 y 90 del pasado siglo, el citado Estado del Bienestar sufrió distintos ajustes, tendentes a limar su excesivo coste y complejidad, en términos de gestión. Algunas voces propugnan lo que se llama la renta básica, universal, en cuanto a un ingreso, cubierto por el Estado, a favor de todo ciudadano, independientemente de sus circunstancias personales y sociales; dicha renta básica sería de un pequeño importe, suficiente para asegurar una vida digna de la persona.

La idea de la ciudadanía social, aportada por Marshall, a la que ya nos hemos referido, atribuye al Estado la función de garantizar la satisfacción de las necesidades fundamentales y el acceso a los bienes básicos por parte de la ciudadanía, sin excepción; todo ello, en aras del cumplimiento, real, de la igualdad y libertad que, como Derechos Fundamentales, se propugnan por parte de los textos constitucionales de la gran mayoría de regímenes democráticos occidentales más avanzados. En todo caso, es evidente que no cabe la existencia de un Estado del Bienestar sin la aportación económica de los ciudadanos, principales beneficiarios del mismo, vía el pago de los impuestos,

⁷⁴ BEALEY, F., op. cit., pp. 64-66.

tasas y contribuciones especiales que les correspondan; sin tributos, resulta imposible el mantenimiento de las políticas y servicios públicos, redistributivos de la renta, desde la de las capas sociales más adineradas hacia las que menos tienen. Sin dichas políticas y servicios, públicos, la desigualdad será cada día más patente, aumentando así la brecha entre las clases sociales más ricas y aquellas otras, casi sin apenas recursos. Quienes desean reducir la presión fiscal, deberían ser igualmente claros con la ciudadanía, explicándole que una menor recaudación tributaria conlleva, inevitablemente, una reducción del gasto público. Todos recordamos la famosa Curva de Laffer, tantas veces citada por los ultraliberales, según la cual reducir la presión fiscal se traduce, paradójicamente, en un mayor volumen de ingresos públicos, vía el aumento de la actividad económica; pues bien, dicha Curva oculta una clara falacia: esto es, el factor importante, cuando se habla de la Hacienda Pública estatal, no debe centrarse en sus aspectos puramente contables-cuantitativos y ¡y nada más!. Hay que pagar impuestos por una sencilla y básica razón: somos ciudadanos de un Estado Democrático y Social y, precisamente, el rasgo esencial de esa ciudadanía es la de asumir, entre todos, el sostenimiento del gasto público; cada uno de nosotros tiene el deber, inherente al propio concepto de ciudadanía, de contribuir al erario público, según su capacidad económica. No vale, pues, esa idea, a la cual obedece la mencionada Curva de Laffer, en la que “se justifica y legitima” el hecho de no pagar impuestos, como vía para aumentar, demagógicamente, los ingresos públicos; ello, en base a argumentos, estrictamente técnicos y economicistas, bien lejanos de los de orden político/ético.

Los derechos sociales son una condición sustantiva de todo Estado que se defina como democrático y avanzado, desde el punto de vista económico y social; los derechos sociales constituyen, pues, la esencia del Estado social de Derecho. Garantizar los derechos sociales supone la correspondiente asignación de recursos públicos y políticas redistributivas, igualmente a cargo del erario público. El Estado, en consecuencia, pasa a ser intervencionista, regulando la actividad económica en beneficio de todo el colectivo social; pero, a la vez, ese Estado también va a llevar a cabo una actividad prestacional, garantizando así unos mínimos niveles de vida para todos, así como un mayor bienestar mediante servicios públicos, esenciales, universales y gratuitos. Además, el Estado asume una función redistributiva de la riqueza, vía la correspondiente política fiscal progresiva que corrija, en forma efectiva, las desigualdades económicas y sociales más lacerantes. En todo caso, es evidente que la igualdad y libertad ciudadanas solo pueden ser posibles cuando se respetan una mínimas condiciones de vida, propias del Estado Social de Derecho; así mismo, esas mínimas condiciones de vida se derivan de la dignidad a la que todos los Seres Humanos tienen derecho, sean cuales sean

sus circunstancias personales y sociales, sin discriminación alguna. En suma, las máximas de justicia social, redistribución y solidaridad⁷⁵.

En principio, la igualdad y justicia, como valores superiores de nuestro Ordenamiento Jurídico constitucional, vigente desde 1978, junto con los de la libertad y el pluralismo jurídico, han de tenerse también en cuenta; ello, en términos de progreso social, de modo que los recursos públicos disponibles se redistribuyan, en favor de las clases más desfavorecidas, en forma más justa y equitativa. La citada cuestión de la redistribución de la renta, la cual está directamente relacionada con un mayor o menor gasto público, admite dos tipos de enfoques, diametralmente opuestos; éstos también conforman, desde su respectivo punto de vista, un modelo de imposición, netamente diferenciado entre uno y otro. Así, desde un planteamiento liberal, se dice que un conjunto de factores –esto es, el propio esfuerzo e iniciativa individual, más el libre mercado- deben establecer cómo redistribuir los recursos disponibles; esto es, la acción pública, redistributiva de recursos hacia quienes menos tienen, habrá de ser muy tímida y limitada, de modo que no interfiera significativamente sobre los mencionados mecanismos autoreguladores del libre mercado. Con arreglo a una visión más socialdemócrata, es el Estado quien, a través del gasto público, mediante una serie de servicios públicos universales y gratuitos, financiados vía un sistema tributario altamente progresivo, redistribuye tales recursos, en favor de quienes menos tienen.

Al tiempo, tal planteamiento socialdemócrata parte de la base de la necesidad de contar con la intervención del Estado en la actividad económica, de modo que con ello se mitiguen o atenúen, al menos, aquellas situaciones de mayor desigualdad social, amén de injustas, en términos de equidad y progreso. La referida disyuntiva afirma, desde el punto de vista liberal, que el mercado, con unas muy limitadas correcciones por parte de los Poderes Públicos, puede acabar, por sí mismo, con las injusticias o desigualdades, allí producidas; en contra de la ya referida tesis liberal, la socialdemocracia solo confía en la actuación de las administraciones públicas para evitar dichas

⁷⁵ ZAMORA MENDOZA, J. M. (2008): “Una ciudadanía política y social: el Estado Social de Derecho” en RIBEIRO MENDES, F., MONTALVO ROMERO, M^a T., DA CUHNA LOPES, T. y MELÉNDEZ MORILLO-VELARDE, L. (Coords.): *Democracia y políticas públicas*. Edita Morelia. México, pp. 167-178. Como bien insiste el autor, el mérito de dicha arquitectura, jurídico legal, propia del Estado del Bienestar es atribuible, preferentemente, a la ideología política socialdemócrata, preponderante en el Norte europeo, la cual se inspira en el concepto de seguridad social, formulado en el año 1942 por parte en Gran Bretaña. GIDDENS, A. (2000): *La tercera vía y sus críticos*. (Trad. Pedro Cifuentes). Taurus, pp. 12-13: el autor propone una actualización de dicho Estado del Bienestar, más acorde con nuestro tiempo, a fin de reducir su coste y complejidad de cara al erario público; ese estado de bienestar se diseñó, en su origen, tras la segunda guerra mundial, para proteger a una clase obrera, entonces, mayoritaria y fácilmente reconocible. Hoy día dicha clase obrera se ha transformado considerablemente, fruto de una mayor complejidad en las relaciones sociales y económicas; además, nuestra economía está centrada actualmente en el sector servicios, habiéndose deslocalizado mayoritariamente la producción fabril y manufacturera hacia aquellos países con menores costes laborales.

situaciones de injusticia o desigualdad, las cuales resultan inevitables ante el libre juego de las fuerzas reguladoras del mercado⁷⁶.

El Estado Social, explicitado por el art. 1 de nuestra Carta Magna, aprobada con el voto mayoritario de los españoles en 1978, se identifica por un catálogo de derechos sociales, o de bienestar, amén de una serie de principios rectores, de claro matiz intervencionista público; así, la referida CE trata de aunar el mayor progreso y justicia social, sin dejar de lado la necesaria redistribución, más equitativa, de la riqueza. Pero, toda referencia al Estado Social pasa por la defensa, a ultranza, de la dignidad de la persona, amén de los derechos inviolables que le son inherentes, a los cuales alude el art. 10 del ya mencionado texto constitucional; la defensa de la dignidad y la de la ciudadanía van de la mano. El Estado Social, caracterizado por la férrea protección de los derechos sociales, habrá de garantizarlos, más allá y con plena independencia de las políticas, coyunturas -económicas, sociales, etc.- y gobiernos que se sucedan a lo largo del tiempo. Los derechos sociales, propios del Estado de Bienestar, que, en última instancia, son la esencia del Estado Social, precisan de unas determinadas políticas públicas, activas y positivas, que aseguren su eficacia; tal eficacia presupone una clara actitud, comprometida en la defensa y promoción de tales derechos, tanto por parte del legislativo como de las diversas administraciones públicas⁷⁷.

La cultura cívica es otro factor, esencial, para entender el término ciudadanía; esto es, personas activas en lo político, que quieren hacerse oír en las instituciones y, al tiempo, conseguir cambios positivos, además de cumplir fielmente sus obligaciones para con la Comunidad, obedeciendo hasta la última coma las leyes que promulga el Estado. Así mismo, confían y creen en la integridad y buen hacer de las autoridades⁷⁸; la cultura política, consecuente con ese modelo cívico, antes reseñado, parte de la base del mayor respeto, educación y delicadeza en el trato de las diversas opciones

⁷⁶ PIKETTY, T. (2015): *La economía de las desigualdades. Cómo implementar una redistribución justa y eficaz de la riqueza*. (Trad. M^a de la Paz Georgiadis). Anagrama. Barcelona, pp. 9-11. Por otro lado, la imposición, según el modelo liberal, debe ser mínima, dirigiéndose, tan solo, hacia el consumo, bien lejos de la propuesta socialdemócrata, basada en un fuerte sistema impositivo, más gravoso sobre las rentas más altas -esto es, progresivo- y menos centrado en el IVA y los llamados impuestos especiales. Los citados tributos sobre el consumo no tienen en cuenta las concretas circunstancias, personales y sociales, de quien hace una determinada compra; el acto de adquirir un bien, producto o servicio genera el correspondiente hecho imponible.

⁷⁷ PORRAS NADALES, A. (2012), “Derechos y principios en el Estado Social” en AGUDO ZAMORA, M., ÁLVAREZ-OSSORIO MICHEO, F., CANO BUESO, J., GÓMEZ CORONA, E., LÓPEZ ULLA, J. M., MARTÍNEZ RUANO, P., MORALES ARROYO, J. M., NARANJO DE LA CRUZ, R., PÉREZ SOLA, N., PORRAS NADALES, A., RASCÓN ORTEGA, J. L., REVENGA SÁNCHEZ, M., RODRÍGUEZ, A., RUÍZ-RICO RUÍZ, G., SALAZAR BENÍTEZ, O.: *Manual de Derecho Constitucional*. Tecnos. Madrid, pp. 579-584. Los derechos sociales exigen una cierta y determinada actuación de los poderes públicos, de índole prestacional, como hemos ya indicado, ya de tipo fáctico o regulativo ya vía el establecimiento de determinada organización o de ciertos procedimientos, de modo que estos derechos tenga un verdadero alcance, real y efectivo; sin perjuicio de lo dicho, la dimensión de un determinado derecho social -por ejemplo, el de la sindicación- puede exigir un no hacer, abstencionista, por parte de los poderes públicos -en España, el derecho a la sindicación, o no sindicación, es libre-.

⁷⁸ BEALEY, F., op.cit., p. 107.

políticas, presentes en toda democracia que, de verdad, quiera recibir tal calificativo. Un discurso bronco, poco meditado, con un excesivo fundamento en la ofensa, el desprecio y menoscrédito del oponente político, terminará afectando, más pronto que tarde, a la propia calidad –y, al tiempo, futuro- de las instituciones que rijen la vida política ciudadana⁷⁹.

Por otro lado, la ciudadanía alude a la relación entre un individuo y el Estado, existiendo entre ambos un vínculo por la cual el primero presta su lealtad al segundo y, a cambio, el segundo ofrece al primero su protección. La ciudadanía implica libertad pero, también, conlleva responsabilidades; ser ciudadano comporta unos derechos, deberes y responsabilidades que no alcanzan –o, en su caso, solo lo hacen parcialmente- a los apátridas y extranjeros. En general, los plenos derechos políticos, incluyendo el de voto o el de ocupar un cargo público, son propios del ciudadano. Las responsabilidades, características de la ciudadanía, son el de rendir lealtad al respectivo país, pagar impuestos y cumplir el servicio militar; la ciudadanía es la forma más privilegiada de nacionalidad⁸⁰; según otro punto de vista, el término “ciudadanía” se refiere a aquellas personas que, en la antigüedad, disfrutaban de ese derecho –por ejemplo, el ciudadano romano-, amén de quienes, en oposición a los extranjeros, gozan de todos derechos civiles y políticos –en especial, el de voto-. La revolución francesa trajo el uso corriente del vocablo “ciudadano”, dejando atrás el término “Señor”, propio del “antiguo régimen” prerrevolucionario, monárquico y feudal, donde primaban los “tres Estados” –léase, nobleza, clero y pueblo llano-. Así mismo, la ciudadanía implica un comportamiento cívico; además, éste debe conciliar la ética, responsabilidad y rentabilidad; esto es, el lucro privado y, a la vez, el público, vía el cobro de los oportunos tributos⁸¹. En suma, ciudadano es quien disfruta de los derechos, reconocidos por la Ley pero, al mismo tiempo, la obedece⁸².

⁷⁹ BEALEY, F., op. cit., p. 108. Conviene recordar en este momento, los famosos versos de Antonio Machado, víctima, él, también, como tantos otros, del nuestro último conflicto fratricida del siglo XX, publicados en su obra “Campos de Castilla” que dicen: “Ya hay un español que quiere vivir y a vivir empieza, entre una España que muere y otra España que bosteza./ Españolito que vienes al mundo te guarde Dios./ Una de las dos Españas ha de helarte el corazón”. Por otro lado, Goya, en el cuadro, perteneciente a sus “pinturas negras”, titulado “Duelo a garrotazos” (1819), también refleja muy adecuadamente la idiosincrasia, propia y característica del alma española, como trágica pauta de nuestra desgraciada historia común. La democracia, en cuanto sistema jurídico político, no solo se determina por la más cerrada defensa de unos determinados valores –libertad, igualdad, fraternidad, solidaridad, progreso y justicia social, defensa de los más débiles, división de poderes, un medio ambiente saludable...- sino, también, en un cierto modelo de toma de decisiones colectivas –esto es, la presencia de una Cámara de Representantes, donde aquellos, elegidos por el Pueblo, en sufragio universal, libre, directo y secreto, se reúnen, debaten y, por último, deciden, conforme a la regla del voto mayoritario-; ello, en base al “fair play”, pensando siempre en el mayor beneficio ciudadano, sin exclusiones.

⁸⁰ <https://www.britannica.com/>.

⁸¹ <https://www.larousse.fr>

⁸² <https://www.le-dictionnaire.com/>. En Roma los ciudadanos eran hombres libres, nacidos, o no, allí, pero, en todo caso, titulares de un conjunto de derechos y privilegios; ese punto de vista pone más énfasis en la ciudadanía, como conjunto de derechos y obligaciones, de índole legal, que en la nacionalidad, entendiéndose por ésta última la pertenencia a un determinado colectivo o comunidad humana, con igual lengua y cultura, amén de pasado, compartidos. Roma, como crisol de pueblos y culturas, supo, como nadie, crear un sentimiento de identidad y pertenencia común entre todos

Los propios términos del presente epígrafe contienen un respectivo significado, profundamente contradictorio, tanto en su génesis como ulterior aplicación práctica a lo largo del tiempo, por parte de los Estados; sin duda, el término nacionalidad apela a un contenido, de carácter étnico cultural, más propio de épocas históricas, ya felizmente pasadas, que englobaba a un solo pueblo, de origen étnico único, sito en un también determinado territorio, bajo el gobierno político del correspondiente monarca. Hoy día, tiene más sentido hablar de ciudadanos, puesto que no podemos cerrar los ojos a los efectos de la globalización, fruto del cual predominan las sociedades multiétnicas y culturales; en este momento, la movilidad, tanto de personas como de bienes y capitales, explica que haya cada vez más población de origen extranjero habitando entre nosotros, amén de la creciente internacionalización de los mercados -y, por ende, la actividad económica mundial-. Es evidente que tal diversidad, en el plano étnico, religioso y cultural, al menos, presente en el conjunto social, ha ido acompañada de una “lingua franca” -esto es, el inglés- tan poderosa, hoy, como antaño lo fue el latín y griego; lo global y lo local no paran de mezclarse, hasta el punto de resultar muy difícil apreciar dónde empieza uno y termina el otro.

Las poblaciones autóctonas, de raza blanca, hasta ahora predominantes en Europa y EEUU, están siendo ampliamente superadas en número por las de otros continentes -en especial, el africano y asiático-; además, las capas sociales con mayor riqueza económica tienden a reproducirse menos, lo cual sucede sobre todo en aquellos países más opulentos y desarrollados. El hedonismo, en forma de persecución por el placer, sin más, negando cualquier tipo de sacrificio o esfuerzo, tanto en beneficio propio como ajeno, disuelve cualquier vínculo social; el egoísmo, más duro e insolidario, niega toda idea de sociedad, convirtiendo nuestra vida en una especie de guerra de todos contra todos, al modo hobbesiano -“homo homini lupus est”-. Resulta urgente que las respectivas administraciones públicas pongan en práctica una verdadera política, dirigida a fomentar los nacimientos, vía la oportuna conciliación familia-trabajo, red pública de guarderías, permisos laborales suficientemente amplios y bien retribuidos con dicho fin,... Recordemos que el apoyo al núcleo familiar, mediante la necesaria inversión en políticas públicas más adecuadas para ello, de

sus ciudadanos; tal ligamen, común, se articuló mediante el establecimiento de una nueva deidad -la Diosa “Roma”-, así como la obediencia por quien, en cada momento, detentase el máximo Poder político -esto es, respectivamente, según la cronología histórica, el Rey, Senado, Príncipe y Emperador-; los romanos solo pretendían que las respectivas colonias pagasen los preceptivos impuestos, amén de someterse pacíficamente a sus reglas, no interviniendo en nada más. Roma siempre se relacionó con sus colonias casi de igual a igual, dando la mayor preponderancia al comercio entre la citada Metrópoli y las colonias romanas. Los romanos siempre fueron muy respetuosos con las costumbres y Derechos de los pueblos vencidos, sin interferir demasiado en sus respectivos modos de vida. EEUU, por ejemplo, como país por antonomasia de inmigración, creado por emigrantes para emigrantes, mantiene idéntica lógica, puesto que es capaz de aglutinar, en torno a su bandera y Constitución, a los millones de extranjeros, de los más diversos orígenes étnicos, raciales, etc., que, todos los años, tratan de establecerse allí para vivir y trabajar, en pos del “American Dream”.

carácter social, contribuye a una sociedad más cohesionada y pacífica, disminuyendo en igual medida la conflictividad y la exclusión. El entorno familiar, pues, puede seguir siendo lo que fue desde su mismo origen, allá en la noche de los tiempos; es decir, la red, por antonomasia, de seguridad, bienestar y auxilio, en todos los sentidos, en la cual pueden refugiarse sus miembros, sin excepción. Las políticas públicas son necesarias para que los núcleos familiares sigan cumpliendo las citadas labores, aún, en el siglo XXI; la familia conforma nuestra primera experiencia social, como Seres Humanos. Las enseñanzas y experiencias, vividas con nuestros padres y demás familiares, durante la primera infancia y adolescencia, determinan, desde luego, los valores y principios que van a conformar nuestro ulterior comportamiento, tanto individual como social⁸³.

La nacionalidad presuponía, pues, en sus principios, la pertenencia a una comunidad nacional, fundada por una etnicidad única, la cual ocupaba un espacio físico, bajo el gobierno del Rey de turno, igualmente determinados e inmutables; frente a ese modelo, la modernidad, fruto de la revolución liberal y la de los franceses, alzados en 1789 contra la dinastía de los Borbones, impone la idea de ciudadanía; ésta última hace especial énfasis en los derechos y obligaciones que conlleva la pertenencia a una concreta comunidad política, en forma de Estado. Lo importante, a partir de ahora, deja de ser el origen étnico de la persona, propio de esa idea de nacionalidad, añeja, antes expuesta, destacando, en consecuencia, la idea del cumplimiento, por parte del ciudadano, de un concreto y específico catálogo de derechos y obligaciones, ínsitos a dicha cualidad. La categoría jurídica “ciudadano” alude, pues, a ese conjunto de derechos y obligaciones, establecidas hoy día en los correspondientes textos constitucionales, vigentes en cada País; que, a su vez, determinan su respectivo alcance y contenido.

La noción de ciudadanía va inseparablemente unida, tras la aprobación de la CE 1978, a un determinado régimen jurídico legal, de índole constitucional, en cuya virtud, conforme establece el art. 1 de dicha Carta Magna, España se constituye en un Estado Social y Democrático de Derecho. Tal Estado de Derecho presupone el respeto por una serie de principios, clave, como son los siguientes: legalidad, separación de poderes, así como la proclamación y defensa, sin paliativos, de cuantos derechos y libertades –algunos de ellos, como fundamentales– aparecen recogidos en el Título I de la precitada Norma Suprema, aprobada en 1978. En línea con lo ya expuesto, como nos indica el art. 9.1 CE, hoy vigente, los ciudadanos, además de los poderes públicos, están sujetos a la propia Constitución y resto del ordenamiento jurídico; en suma, el referido texto constitucional,

⁸³ RAMIÓ MATAS, C. (2017): *La administración pública del futuro (horizonte 2050). Instituciones, política, mercado y sociedad de la innovación*. Tecnos. Madrid, pp. 42-47.

junto con el resto de normas que componen nuestro ordenamiento jurídico, son obligatorias para todos, sin excepción.

La antedicha Norma constitucional no solo proclama Derechos sino que, también, es garantía de su adecuada defensa y protección en todas las instancias que corresponda; en línea con ello, destaca la STC 16/1982, de 28 de Abril, que concibe la CE como una norma jurídica –en este caso, la más importante y clave que sostiene el edificio constitucional-, obligatoria para todos, cuyos preceptos también pueden alegarse ante los Juzgados y Tribunales. La antedicha STC 16/1982 afirma, en su Fundamento Jurídico Tres, cuanto consta acto seguido: “En el Auto de 6 de julio de 1981 se acusa al hoy demandante del amparo de fraude procesal, contra tal acusación se defiende éste en su demanda de amparo y en su escrito de alegaciones, y al mismo posible comportamiento se refiere con otras palabras al Ministerio Fiscal en el punto 2 de los Fundamentos de Derecho de su escrito de alegaciones. Este Tribunal no tiene que resolver tal cuestión -cuya apreciación corre siempre el riesgo de restringir el derecho a la defensa (art. 24 de la C. E.)-, aunque ante él haya sido alegada en términos circunstanciales, pero no puede, sin embargo, olvidar que también la víctima del atropello tiene sus derechos y entre ellos el de recibir de los Jueces y Tribunales una tutela efectiva de sus intereses legítimos (art. 24.1 de la C. E.), tutela que no será efectiva si en su camino se cruzaran dilaciones indebidas ocasionadas por la actividad procesal incoada por el autor del delito. Hora es ya, pues, de que aquella perciba la indemnización por el accidente que sufrió una tarde de enero de 1976.”

Por otro lado, la STC 80/1982, de 20 de diciembre, hace importantes manifestaciones en idéntico sentido, reseñando con especial énfasis que todos los poderes públicos, incluido el legislativo, han de someterse a los dictados constitucionales; es más, la antedicha STC afirma, en su Segundo Fundamento Jurídico que: “Lo dicho hasta aquí no implica la aplicación retroactiva de la Constitución, sino el reconocimiento de su carácter normativo, el de la vinculatoriedad inmediata del art. 14 y la afirmación de que, en consecuencia, todo español tiene desde el momento mismo de la entrada en vigor de la Constitución, el derecho a no ser discriminado por razón de nacimiento, por lo cual no puede perpetuarse, vigente la Constitución, esta situación discriminatoria surgida al amparo de la legislación preconstitucional y de la diferencia en ella existente entre los regímenes contenidos en los arts. 118 y 137 del Código Civil. Antes de la promulgación de la Ley 11/1981 modificadora del Código Civil, que es el momento en que tuvo que sentenciar la Audiencia Territorial de Sevilla, el art. 137 había quedado derogado por el juego del art. 14 y la disposición derogatoria tercera de la Constitución, y partiendo de este planteamiento debió resolver la Audiencia y, después, debió enjuiciar su Sentencia la Sala Primera del Tribunal Supremo, porque la

inconstitucionalidad sobrevenida del art. 137 genera su nulidad y produce necesariamente efectos incluso sobre los procesos pendientes, actuando así como límite al principio según el cual un proceso debe resolverse con arreglo a la legislación vigente en el momento de interposición de la acción.

Este Tribunal Constitucional no puede ni debe formular ningún pronunciamiento sobre la filiación de la recurrente en amparo, pero sí debe colocarla en una situación procesal en la que sea tratada por los Tribunales con respecto a su derecho a la no discriminación por razón de nacimiento, de modo que, anuladas las Sentencias de apelación y casación, vuelvan a resolverse en estas vías, pero teniendo ahora en cuenta el valor normativo del art. 14 de la C.E., la derogación del art. 137 del C.C. y la interpretación expansiva del 118 del C.C. en el período posterior a la Constitución y anterior a la Ley 11/1981, sus recursos contra la Sentencia del Juez de Priego, válida en su día, pero no firme.”.

El art. 9.2 CE 1978 completa esa noción, previa, de Estado de Derecho, añadiéndole el matiz de social, en el sentido de imponer una serie de mandatos, de hacer, a los poderes públicos; tales mandatos –promover, remover, facilitar- tienen un único propósito: esto es, que los derechos sociales no queden en una mera proclamación, artificial y huera, sin reflejo alguno en la realidad vivida por los ciudadanos, sin excepción –es decir, que a libertad e igualdad de todos sea un hecho, real y efectivo-. El art. 9.3 del referido texto constitucional, hoy vigente, resulta igualmente de interés, toda vez que cita, de forma expresa, una serie de principios, esenciales para entender que estamos ante un verdadero Estado de Derecho; tales principios, allí enumerados, arrancan con el de legalidad, incluyendo, acto seguido, otros tan importantes como el de seguridad jurídica y, especialmente, el de la prohibición de toda arbitrariedad o abuso, ilegal, por parte de los diversos poderes públicos, así como los principios de legalidad, jerarquía normativa y seguridad jurídica. El texto constitucional no supone, pues, sino el triunfo de la libertad e igualdad de todos frente a modelos jurídico políticos, propios de épocas historias anteriores, donde solo primaba la voluntad, todopoderosa, del monarca de turno ante sus súbditos, completamente sojuzgados por éste; la democracia constitucional significa que el ciudadano es titular de derechos y obligaciones, que el Poder, así como el resto de conciudadanos, siempre han de respetar, actuando todos ellos con arreglo a las disposiciones de la CE, primero y, del resto del Ordenamiento Jurídico Legal, después.

No es baladí, precisamente, que la doctrina jurisprudencial, manifestada por el TS, en dicha función interpretativa, sea reiteradamente ignorada; ello, tanto por las propias autoridades administrativas como, en muchas ocasiones, los Jueces y Tribunales, a la hora de impartir justicia. La arbitrariedad, en cualquiera de sus formas, niega la racionalidad e igualdad, características de lo que se supone

que es un Orden Legal Justo; la maraña, ya impenetrable, de normas, promulgadas a toda prisa, sin orden ni concierto, enturbia las relaciones sociales, amén de disminuir y desproteger nuestros derechos y sus garantías. Por otro lado, la creciente función legislativa del TC, llamado a resolver los cada vez más numerosos desencuentros entre el Legislativo y Ejecutivo, es otro síntoma de una clara enfermedad -esto es, la mala calidad democrática de nuestro sistema jurídico legal-. Las diversas fuerzas políticas, con representación parlamentaria, acuden en demasía a la Justicia para que ésta supla su incapacidad de llegar a algún acuerdo o consenso; la famosa frase de “judicialización de la Política y politización de la Justicia” se ha instalado entre nosotros para siempre. Los derechos del contribuyente merecen una mayor y radical defensa, frente a todo tipo de actuación, abusiva y arbitraria, de los poderes públicos. Las normas jurídicas, cuanto más claras y precisas, mejor; así mismo, no es conveniente deslegitimar, desde lo social, la labor realizada por el Poder Judicial; la justicia de los Jueces y Magistrados siempre será preferible a la de las turbas, en plena agitación, dueñas, absolutas e incontroladas de la calle. La confianza en el buen hacer de quienes están al frente de nuestras instituciones es otro factor clave; en un mundo como el nuestro, lleno de heraldos catastrofistas, la negra sombra de la duda, destructiva, adquiere un lúgubre protagonismo⁸⁴.

Los derechos, declarados por los constituyentes españoles en 1978, tienen la adecuada protección y defensa frente a todo aquel, ya sea el Estado o un particular, que pretendan quebrantarlos; en otras palabras, un sistema de gobierno que garantiza, siempre, la protección y defensa de los derechos, constitucionalmente declarados, amén de una labor activa, por parte de los poderes públicos, que promueva la libertad e igualdad, reales y efectivas, de todos, removiendo al mismo tiempo cuanto pueda ser un obstáculo para ello. Así mismo, destaca la necesidad de una fuerte participación ciudadana en todos los ámbitos, ya sean los sociales, políticos, económicos y culturales. Una democracia viva necesita de una fuerte participación ciudadana, que haga oír su voz ante las diversas administraciones y demás agentes sociales, tomando igualmente parte en los respectivos procesos, públicos y privados, de toma de decisiones. El régimen constitucional, inaugurado en 1978, permitía homologar a nuestro país con las democracias de nuestros “vecinos” continentales, mucho más avanzadas en términos de justicia, igualdad y progreso social; ello supuso, igualmente, la ruptura del secular aislamiento exterior de nuestro país, hasta entonces sometido a un régimen dictatorial, ya completamente caduco y desfasado, incorporándonos, en consecuencia, como miembros de pleno

⁸⁴ MARTÍN QUERALT, J. y DE BUNES IBARRA, J. M. (2018): “Razones para el necesario respeto al Tribunal Supremo” en *Carta Tributaria. Revista de Opinión*. Número 45-Diciembre de 2018, pp. 6-8.

derecho, en un plano de igualdad, a las diversas organizaciones internacionales de mayor peso y relevancia, en todo tipo de ámbitos⁸⁵.

La cualidad de ciudadano comporta la existencia de un vínculo jurídico entre un determinado Estado y una persona, tanto física como jurídica; tal vínculo significa igualmente que esa persona está sometida a un catálogo, igualmente determinado, de derechos y obligaciones. Entre los mencionados derechos, hablaríamos de los de carácter político, como, los de sufragio activo y pasivo o, desde un punto de vista más amplio, el derecho a la participación en los asuntos públicos; desde el punto de vista de las obligaciones, destaca el cumplimiento del ordenamiento jurídico vigente en dicho país del cual se ostenta la ciudadanía, así como el respeto por las normas básicas de convivencia ciudadana. Los nacionales de un determinado país son, a su vez, ciudadanos del mismo; los extranjeros no comparten, en principio, el mismo régimen legal, en cuanto a los derechos y obligaciones, establecidos para los nacionales. Así mismo, los nacionales, a la vez que ciudadanos, pueden, en ciertas situaciones, no disfrutar de los derechos, anejos a la ciudadanía –por ejemplo, el derecho al voto, activo y pasivo, etc.-. Como vemos, los términos nacionalidad y ciudadanía se entienden hoy inseparablemente unidos, en cuanto significan el sometimiento de las personas a un catálogo de derechos y obligaciones, establecidos por la respectiva Norma constitucional, sin que para ello sea requisito imprescindible su pertenencia a una determinada comunidad étnica cerrada; durante el antiguo régimen, anterior a la revolución francesa -1789-, solo los nacionales gozaban de los derechos, anejos a su respectiva cualidad de súbditos de su correspondiente Rey absoluto.

En este momento, la diferencia nacional-extranjero sigue ahí, cada día más difuminada, aunque sin haber desaparecido completamente; más bien, tal distinción parece contemplarse de otra manera, distinguiendo, en nuestro caso, entre la pertenencia a un país, miembro de la UE o a otro, ajeno a dicha organización internacional europea. La nacionalidad, entendida desde el punto de vista de pertenencia a una determinada población, actúa como un elemento excluyente y segregador, que diferencia entre “nosotros” –los que forman parte de dicho conjunto- y “ellos” –esto es, los que no pertenecen al citado conjunto-; en cambio, la ciudadanía, desde el punto de vista del sometimiento de la persona a un concreto catálogo de derechos y obligaciones, presenta un claro matiz agregador

⁸⁵ MARTÍN REBOLLO, L. (2018): “Art. 9” en MUÑOZ MACHADO, S. (Ed.): *Comentario mínimo a la Constitución Española*. Planeta. Barcelona, pp. 49-52. La Monarquía parlamentaria, como forma de gobierno prevista por la vigente Norma Constitucional, en el marco de un Estado Social y Democrático de derecho, comporta una cerrada defensa de las máximas cotas de libertad e igualdad para todos, sin excepción; en suma, una sociedad, libre, que se fundamenta en el progreso y bienestar de todos sus ciudadanos, sin dejar atrás a ninguno. A mayor abundamiento, véase el ya mítico y conocido artículo de GARCÍA DE ENTERRÍA MARTÍNEZ-CARANDE, E. (1979): “La Constitución como norma jurídica” en *Anuario de Derecho Civil*, fascículo 2-3, pp. 291-342. Disponible online: <https://www.boe.es/BibliotecaJurídica/Digital>.

e incluyente, al cual todos estamos llamados, sea cual nuestro respectivo origen y circunstancias. Así, todo residente en un determinado país, con vocación de permanencia en el mismo, cumpliría el requisito mínimo para adquirir el estatus ciudadano, dado que tal estatus se define por dicho sometimiento a una serie de derechos y obligaciones, legalmente previstos y establecidos; la ciudadanía pone el acento en una asociación de hombres libres que, más allá de cualquier consideración étnica o histórica, deciden convivir juntos, en libertad. En cambio, la nacionalidad destaca la noción de identidad, excluyente de todo aquel que no cumpla aquellas “claves” – religiosas, étnicas, etc.- que determinan dicha identidad. La idea de Estado-Nación, preponderante durante el siglo XIX y XX tiene ya poco sentido, a la vista del fenómeno de la globalización, en todos los aspectos, hoy implantado en todo el globo terráqueo; las sucesivas y crecientes migraciones suponen que cada vez hay más extranjeros, tanto desde lo étnico como cultural, viviendo entre nosotros. Los citados Estados-Nación se organizan, esencialmente, desde un punto de vista tradicionalista, sobre la idea de identidad, en cuanto acogen a un conjunto de personas que pertenecen a un mismo grupo étnico, etc., absolutamente homogéneo y “cerrado” al exterior.

Ciudadano es, pues, quien pertenece a una comunidad política, la cual establece un conjunto de derechos y obligaciones a los cuales el primero debe someterse; antes de instaurarse el Estado, tal cual se conoce desde la modernidad, la comunidad política, por excelencia, era la ciudad, de la cual, etimológicamente, andando el tiempo, derivó el término “ciudadano”. Ser ciudadano comporta, en los tiempos de Grecia y Roma, el derecho a participar en la gestión de los asuntos públicos; pero, tan solo los ciudadanos –esto es, quienes no eran extranjeros- tenían tal derecho de participación política. La citada noción de ciudadanía no iba acompañada por una noción de igualdad para todas las personas, ya que los extranjeros no podían participar en los debates donde se discutían y votaban los asuntos públicos. La ciudad medieval también se compone de numerosas personas, cada una con un estatuto personal diferente, según su pertenencia al estamento popular, clerical o nobiliario; de nuevo, la desigualdad. Con la instauración del Estado moderno, en un principio, bajo la soberanía del monarca de turno, la persona deja de “pertenecer” a la ciudad para “someterse” al mandato del respectivo soberano, al frente de su correspondiente organización estatal; ya no se es súbdito, por ejemplo, de la República de Venecia sino del Rey de Italia. El Estado-Nación termina imponiéndose en el siglo XIX, oscilando entre el modelo francés, racionalista, voluntarista y centralizador –la nación es fruto del acuerdo, racional y voluntario, de todos los que la forman- y alemán, historicista, orgánico y subjetivo –la nación es lo que el espíritu del pueblo, a través de la tradición, nos dice-. Sin perjuicio de todo ello, los nuevos ordenamientos jurídicos, imperantes con los respectivos Estados-Nación, ya mencionados, predicán la igualdad jurídica de todos sus ciudadanos, con

algunas excepciones –por ejemplo, el voto solo para los más ricos o la permanente tutela de la mujer por, primero, su padre y, luego, el respectivo marido-; la categoría de ciudadano y súbdito coinciden, puesto que el soberano es la nación, bajo una forma de gobierno monárquica.

Los revolucionarios franceses, con su “Declaración de Derechos del Hombre y Ciudadano” -1791- acentuaron lo que, desde, al menos, un siglo antes, los filósofos ilustrados ya venían afirmando; esto es, que el Ser Humano, tan solo por serlo, está dotado de una serie de derechos, inalienables, inherentes a tal naturaleza –libertad y propiedad-. Pero, esos derechos, derivados de la propia naturaleza humana de cada uno de nosotros, solo pueden realizarse dentro del marco de la acción colectiva, propia de la comunidad política dentro de la cual se desarrolla nuestra existencia. A partir del siglo XIX, los Estados alcanzan un enorme protagonismo, de modo que ya no se volverá a hablar de esos derechos, inherentes a la propia naturaleza humana, hasta mucho después, tras la debacle que supuso la segunda guerra mundial y la aprobación, acto seguido, de la “Declaración Universal de los Derechos Humanos” (1948); la igualdad, como verdadero caballo de batalla desde el siglo XIX, busca eliminar toda suerte de discriminación, basada en el censo –el derecho de voto solo para los más potentados- o el género –el voto solo para los hombres, así como la desigualdad jurídica hombre/mujer-. Bien es cierto que esa lucha por la igualdad se desarrolla dentro del espacio geográfico que forma cada Estado-Nación, el cual determinaba quién tenía derechos y cómo los tenía; la evolución histórica hizo que, poco a poco, los diversos Estados fueran formando parte de tratados internacionales, cada vez más amplios, desde el punto de vista geográfico; así, la UE nació, en un principio, como una organización económica para dar el salto, más tarde, hacia algo más – una comunidad política, más o menos perfecta-, capaz de afectar a la vida diaria de todos aquellos que habitan en sus respectivos Estados miembros. Fruto de ello, desde el punto de vista europeo, hablamos de diversos niveles, en donde se va concentrando el Poder, de abajo a arriba: local, regional, estatal y, por último, comunitario

La antedicha “Declaración Universal de los Derechos Humanos” (1948) no hace sino volver a poner el énfasis en lo que los iusnaturalistas venían sosteniendo, a lo largo del siglo XVII y XVIII; esto es, los Seres humanos, tan solo por serlo, tienen una serie de derechos, inalienables, sean reconocidos o no por los respectivos Estados. Es más, la legitimidad de los Estados se mide por cómo y de qué manera reconocen, o no, esos derechos, inherentes a la propia naturaleza humana. Ahí está el matiz clave; es decir, los derechos, esenciales para todo Ser Humano, por su propia naturaleza, quedan fuera de la orbita estatal, resultando por completo independientes de los Estados; a partir de la citada Declaración Universal, los Estados ya no gozan de la titularidad para otorgar esos derechos, puesto que, como hemos reseñado, forman parte, por sí, de la propia naturaleza

humana, sin excepciones de clase alguna. Un Estado, constitucional, será legítimo, por tanto, en la misma medida en la que reconozca tales derechos, ínsitos a la naturaleza humana de todo individuo, más allá de cualquier otra circunstancia, personal o social, que le afecte; los derechos, pues, conforme a ese nuevo punto de vista, ya no dependen del Estado y éste último ya no goza, tampoco, ni de la legitimidad ni de la competencia para “decidir” sobre ellos. La referida “Declaración Universal” contempla los derechos del Ser Humano, como tal; en lo sucesivo, un Estado será legítimo en la misma medida en la cual proteja, tutele y ponga en práctica tales derechos

La mencionada “Declaración Universal”, aprobada por la ONU, tiene una clara influencia en lo que debemos entender por los derechos de la ciudadanía, sin que de ahí pueda inferirse que los derechos del ciudadano hayan sido sustituidos por los derechos del hombre, objeto de tal declaración. El universalismo, contenido en tal “Declaración”, acordada en el seno de la ONU, choca con la realidad, particular, de cada Estado y de su respectiva comunidad política “nacional”; así mismo, a todo ello hay que añadir la complejidad derivada de los distintos niveles territoriales en los cuales el Poder se configura, aún dentro de cada organización estatal. Es decir, esos derechos, objeto de la ya citada declaración universal, son implementados, en la práctica, por los Estados, cada uno de los cuales presenta un distinto régimen jurídico político, no siempre homologable, en términos del Derecho Internacional –por ejemplo, recuérdese la Sudáfrica de la época del “Apartheid”-.

Sin perjuicio de lo ya dicho, es innegable que los regímenes estatales constitucionalistas sí tienden a acoger, sin reservas, tales derechos, reconocidos en la mencionada Declaración Universal, vistos desde la perspectiva de la dignidad humana; tal dignidad constituye la base sobre la cual erigir la construcción de los Derechos Humanos. Como consecuencia de ello, las democracias constitucionales tienden a reconocer esos Derechos Humanos, no desde el punto de vista de la nacionalidad sino por así establecerlo la propia dignidad humana, ínsita a cada individuo e inseparable del mismo, por el mero hecho de serlo, como miembro de nuestra especie. Pero, más allá de la existencia de la referida Declaración Universal, así como otros muchos tratados internacionales que, de una u otra manera, se centran en la dignidad humana, surgen otras dificultades; así, ¿qué hacemos con los emigrantes que llegan a nuestros respectivos países, contribuyendo, muy mucho, a la riqueza y prosperidad de nuestros respectivos países?, ¿les otorgamos los mismos derechos ciudadanos que la población autóctona, no inmigrante?.

Lo que podríamos denominar postdemocracia parece ya estar presente en las viejas democracias liberales, propias de la cultura occidental; las instituciones, esenciales de esos regímenes democráticos, sufren una profunda crisis, incapaces ya de resolver los gravísimos problemas, de

todo tipo, que afectan a los ciudadanos. La pobreza y demás condiciones de vida indignas, muy extendidas entre capas cada vez mayores de la población de los países democráticos, son el mayor peligro al cual se enfrentan sus respectivos gobiernos; el sistema político, económico, social..es objeto de una profunda revisión por parte de la ciudadanía, cada vez con menos fe y confianza en el buen hacer de dichas instituciones, básicas para la correcta marcha social. Los más variados conflictos y desequilibrios brotan por doquier, incapaces de atajarse por gobiernos que, bien lejos de cumplir su función, suelen optar por la inacción, echando la culpa de sus respectivos fracasos a los “otros” -esto es, la economía globalizada, etc.-. Así mismo, las actuales tecnologías de la información, computación e comunicaciones facilitan considerablemente que los individuos puedan relacionarse directamente entre sí, ajenos a cualquier estructura u organización administrativa estatal; los ciudadanos se sienten cada vez menos representados por quienes, oficialmente, ocupan los escaños parlamentarios, al frente de las correspondientes Cámaras legislativas, sede de la Soberanía Popular.

El miedo en todas sus formas -al vecino que pasa junto a nosotros, al paro, a la enfermedad...-, como prueba de una realidad cada vez más insegura y terrorífica, está por doquier; la incertidumbre por todo y ante todo se levanta, triunfadora. La gente, en general, está crispada y tensa, muy sensible ante el menor contratiempo o dificultad. Las administraciones públicas han dejado ya de percibirse, a ojos de la ciudadanía, como redes de seguridad en la cual guarecerse frente a los más variados peligros y desafíos; cada uno está solo, al frente de su propio barco y timón, en medio de la mayor tormenta que pueda imaginarse, sin ayuda ni socorro alguno al cual acudir. Hay que conciliar libertad y seguridad, puesto que ambos términos de tal binomio son imprescindibles; los llamados “antisistema” -esto es, los demagogos y demás apóstoles de la desigualdad y tiranía- están haciendo su “agosto”, a través de sus mensajes y demás soflamas, llenas de extremismo y simplicidad, que solo predicán odio e intolerancia por doquier. Frente a quienes solo predicán mensajes xenófobos y antidemocráticos, únicamente cabe potenciar la libertad, igualdad y fraternidad, propios de las democracias liberales más justas, integradoras y progresistas, en términos sociales y económicos. La participación es una regla básica –“un Hombre, un voto”-, como esencia de una ciudadanía igualmente libre, responsable e informada a la hora de resolver los problemas de todos⁸⁶.

⁸⁶ RAMIÓ MATAS, C. (2017): *La administración pública del futuro (horizonte 2050). Instituciones, política, mercado y sociedad de la innovación*, op. cit., pp. 70-78.

De nuevo, el binomio “nosotros”, los que siempre hemos permanecido aquí, frente a “ellos”, cuantos vienen del exterior –éstos últimos, cada vez más-; ahora, el “aquí” se configura por las fronteras de los Estados, miembros de la UE mientras que el “exterior” es todo aquel espacio territorial que las excede. En suma, hay que “revisar” el tema de los Derechos Humanos puesto que éstos, por su íntima conexión con la dignidad de toda persona humana, presentan un carácter inalienable; pero, más allá de lo reseñado, hay que optar entre dos modos de sociedad; de un lado, una sociedad abierta y hospitalaria, en donde aquellos extranjeros, con ánimo de residir permanentemente entre nosotros, gocen de los mismos derechos indispensables para el desarrollo pleno de la persona de los cuales nosotros disfrutamos –esto es, los derechos fundamentales- y, del otro, su contrario, con una perspectiva del colectivo social, cerrada e intolerante. Como ciudadanos, responsables, maduros y debidamente informados, hemos de decidir sobre tan candente cuestión, sin zarandajas ni falsos debates; no cabe delegar la responsabilidad de dicha decisión en otro “sujeto”, llámese como se llame⁸⁷.

Los extranjeros en España alcanzan el número de 5.375.917 a 1 de enero de 2021, según las estadísticas oficiales del INE, disponibles en su página web⁸⁸; es evidente que tal realidad necesita una pronta y respuesta, adecuada por parte de los diversos Poderes públicos españoles, sin perder de vista que nuestro país se constituye en un Estado Social y Democrático de Derecho. La cuestión clave en este asunto, pues, pasa por determinar cuál debe ser el estatuto aplicable a dicha población extranjera, presente entre nosotros, teniendo además en cuenta su gran diversidad, tanto con respecto al origen étnico como a la problemática a la que han de hacer frente. Como decimos en estas páginas, se ha globalizado la economía pero, por desgracia, no lo han hecho en la misma medida e intensidad los derechos humanos; aunque los mercados, de alcance global –y, de paso, quienes allí operan-, ejercen un grandísimo Poder, los Estados Nación siguen ahí. Y, ello, pese a la creciente e imparable debilidad de los gobiernos nacionales, impotentes ante la “voluntad” de las grandes multinacionales y, al tiempo, los inmensos flujos emigratorios de millones de africanos, sudamericanos y asiáticos

⁸⁷ COSTA, P. (2008): “Ciudadanía y patrones de pertenencia a la comunidad política” en DE LA IGLESIA MONGE, M^a I. (Ed): *Nacionalidad y ciudadanía*. Fundación Coloquio Jurídico Europeo. Madrid, pp. 21-48. La postura de los diversos partidos políticos, presentes en nuestro actual arco parlamentario, resulta tremendamente ilustrativa en este tema; véanse, para salir de dudas, los programas electorales de cada uno de ellos.

⁸⁸ <https://www.ine.es>; la información, allí disponible, aparece segmentada por Comunidades Autónomas, indicando igualmente la procedencia de dichos extranjeros. En fin, la realidad, con numerosos, sobre el fenómeno de la inmigración en nuestro país; fenómeno que, por su importancia, debería centrar la atención ciudadana, pero con el punto de mira puesto más allá del uso, torticero y “amarillista”, en muchos casos, de la tasa de delincuencia, imputable a los extranjeros en España. Lo mismo podríamos decir con respecto al mensaje y comportamiento de ciertos partidos políticos españoles, de cara a la emigración; dicha problemática requiere de un análisis, por parte de nuestros representantes políticos, mucho más serio y riguroso del que, algunos de ellos, suelen mostrarnos habitualmente, con mensajes populistas, llenos de racismo e intolerancia, amén de falsos, demagógicos y excesivamente simples.

que, huyendo de la guerra o miseria, tanto da, buscan mejores condiciones de vida y trabajo en Europa, USA o Japón; en todo caso, conviene advertir que los únicos extranjeros, con derecho a adquirir la nacionalidad –y, con ello, la ciudadanía-, son aquellos que puedan acreditar una larga residencia legal en su país de destino. Hay que decir que algunos extranjeros, sin poseer la nacionalidad española, pueden votar en las elecciones locales celebradas en nuestro país; eso sí, siempre y cuando cumplan los requisitos para ello legalmente previstos.

1.2.- Consideración de la ciudadanía desde el punto de vista tributario. El principio constitucional de generalidad.

El art. 31 de nuestra actual Carta Magna, de 1978, establece el principio de la generalidad, junto a otros –esto es, el de igualdad, progresividad, capacidad económica y no confiscatoriedad-, a la hora de establecer la obligación de todos con respecto al sostenimiento de los gastos públicos; eso sí, dentro del marco de un sistema tributario justo, que tome su fuente de inspiración en los ya referidos principios. Así mismo, hay que decir que el mencionado principio de la generalidad, amén de los antes expuestos, presentan una doble virtualidad: en otras palabras, la de servir como guía o inspiración para los poderes públicos en cuanto a qué deben hacer y cómo deben hacerlo y, además, la de limitar dicho comportamiento de los referidos poderes, de modo que su actuación nunca rebase tales límites. El gran acierto del precitado art. 31 constitucional consiste en que todas las personas, sean o no de nacionalidad española, están obligadas a sostener el gasto público, en las condiciones establecidas por la correspondiente legislación; piénsese que, hasta la promulgación de la referida CE, tal obligación solo parecía concernir a los españoles.

El significado de la palabra “Todos”, con el cual principia el tenor literal del referido art. 31 constitucional, es indiscutible; esto es, nacionales y extranjeros, que demuestren contar con la necesaria capacidad económica. Por todo ello, el sistema tributario habrá de tener en cuenta qué y cómo se grava –perspectiva objetiva- y, al tiempo, a quién se grava –perspectiva subjetiva-; ese principio de la generalidad viene a decir que nadie está excluido, en principio, de esa obligación de contribuir, de modo que todos –persona física y jurídica- contribuirán a tenor su respectiva capacidad económica. Un sistema tributario será justo y equitativo cuando todos, sin excepción, cumplan, de manera efectiva, tal obligación; la generalidad, pues, significa que el tributo sea exigible para todos los que, debido a su capacidad económica, hayan de pechar con él mientras que el de igualdad parte de otra óptica –es decir, la de que todas las personas soporten igual gravamen-. En todo caso, la obligación de contribuir se mide, con respecto a cada contribuyente, teniendo en cuenta cual sea su verdadera capacidad económica; el deber cívico –y, sobre todo, solidario-, ínsito

a la cualidad de ciudadano de un sistema democrático, en lo político, fundado sobre el progreso y la justicia social, exige dicha contribución económica a los gastos públicos por parte de todos. Hay que destacar igualmente que tal principio de capacidad económica es la garantía que, a su vez, legitima el tributo que nos es exigible; si el segundo no es acorde con el primero, cabría decir que tal exigencia es ilegítima y, por ende, contraria a Derecho⁸⁹.

El tantas veces precitado art. 31 de nuestra Carta Magna, puntal sobre el cual se alza el presente régimen democrático, en lo jurídico político, inaugurado en 1978, ha estado siempre presente, de una manera u otra, a través de nuestro corto recorrido constitucionalista, interrumpido por cuasi permanentes asonadas militares a lo largo del siglo XIX, amén de la desgraciada y fratricida guerra civil, entre 1936 y 1939, la cual termino con la instauración de una dictadura ilegítima, solo sostenida sobre la fuerza de las armas del bando vencedor –“venceréis pero no convenceréis”, como bien dijo Miguel de Unamuno al General Millán Astray, en Paraninfo de la Universidad de Salamanca, el 12 de octubre de 1936-; recordemos, en línea con lo ya expuesto, que la misma Constitución liberal de Cádiz, aprobada en 1812, afirmaba, en su art. 7º, que todo español estaba obligado a “ser fiel a la Constitución, obedecer las leyes y respetar las autoridades establecidas”, añadiendo, en su artículo siguiente –el 8º- que “También está obligado todo español, sin distinción alguna, a contribuir en proporción de sus haberes para los gastos del Estado”. Por otro lado, tampoco podemos olvidar que la gran diferencia entre, de un lado, el antiguo régimen, monárquico y previo a la revolución francesa de 1789 y el vigente tras dicho movimiento revolucionario galo, del otro, supone también otro tránsito, igualmente transcendental; esto es, desde la condición de súbditos, sin derechos de ningún tipo, solo sometidos por completo a un poder real, absoluto, omnímodo e ilimitado a otra muy distinta: la de ciudadanos, en cuanto la soberanía pasa al pueblo, representado a través de sus respectivas Cámaras Parlamentarias, llamadas a aprobar leyes que respeten los derechos civiles, políticos y económicos, propios de la verdadera ciudadanía. Como parte integrante de tal estatuto ciudadano, ínsito a un régimen político que pretenda llamarse democrático, destaca la obligación de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos⁹⁰.

⁸⁹ MARÍN BENÍTEZ, G. (2018): “Constitución, deber de contribuir y obligación tributaria. Funciones y vertientes del principio de capacidad económica en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional” en *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, Nº 50, pp. 38-47. Tal nexo entre obligación de contribuir, conforme a la verdadera capacidad económica de cada contribuyente, de un lado y ciudadanía, del otro, entendiendo por ésta última la medida de los derechos y obligaciones de las personas, integradas en una sociedad democrática y avanzada, en términos de progreso económico y social, nos permite calificar de legítimo a un sistema tributario dado. El precitado vínculo aparece, expresamente, en la STC 182/1997, de 28 de octubre.

⁹⁰ TORNOS, J. (2018): “Art. 31” en MUÑOZ MACHADO, S. (Ed.): *Comentario mínimo a la Constitución Española*. Planeta. Barcelona, p. 135. *Ibid.*, p. 137: Hay que incidir, igualmente, en que dicho art. 31 contiene otra faceta, destacada, que afecta a la legitimidad del sistema tributario, en general; esto es, un uso correcto de los correspondientes

El sistema tributario español se compone de los siguientes tributos: impuestos, tasas y contribuciones especiales; el concepto de tributo, según la RAE, alude, en su cuarta acepción, a aquella obligación dineraria, establecida por la Ley, cuyo importe está destinado al sostenimiento de las cargas públicas⁹¹. El tributo es, desde un punto de vista más técnico, un ingreso de Derecho Público, a cuyo pago deviene obligado el contribuyente por disposición expresa de la correspondiente Ley, votada en la respectiva Sede Parlamentaria, representativa de la soberanía; los diversos tributos componen el sistema impositivo, sobre el cual se erige la fiscalidad vigente en un determinado país⁹². Desde el punto de vista de la técnica jurídica, recibe el nombre de tributo todo aquel ingreso público, consistente en una prestación pecuniaria, coactiva, establecida por la ley; la causa de dicho pago es la realización del respectivo hecho imponible, lícito, que manifieste capacidad económica⁹³.

Por otro lado, la recaudación tributaria suele ser la mas importante fuente de recursos para los respectivos gobiernos; los tributos tienen tres tipos de finalidades: 1º fiscal o presupuestaria, para cubrir los gastos públicos, 2º económica, en cuanto instrumento útil para promover ciertos objetivos -pleno empleo, estabilidad monetaria, etc.- y 3º social o redistributiva, a fin de limar así los excesos de inequidad en la distribución de ingresos y rentas entre la ciudadanía. Estas tres finalidades no son siempre fáciles de obtener, de manera conjunta y coordinada, sin conflictos; muchas veces, los gobiernos se ven forzados a dar mayor prevalencia a una de ellas, en detrimento de las demás. A mayor abundamiento, una elevada imposición sobre cierto tipo de productos puede contribuir a racionalizar su consumo, como, por ejemplo, el del tabaco, alcohol, etc.; no cabe duda que la cuestión impositiva es una de las más controvertidas a lo largo de la historia. Los colonos americanos, que más tarde fundarían los EEUU, se sublevaron contra la Corona británica cuando su Parlamento quiso imponerles el pago de un impuesto, sin estar representados en él; el lema de esos sublevados fue “no taxation without representation”, haciendo así especial hincapié en el derecho de todos los ciudadanos a ser informados -y, en última instancia, aceptar- cualquier tipo de carga impositiva. Los revolucionarios franceses, que se hicieron con el poder desde 1789, quisieron

ingresos tributarios, recaudados por las diversas autoridades públicas, de modo que se haga siempre un uso, racional y correcto, de los mismos, gestionándolos, conforme a la Ley, sin arbitrariedad ni abuso de ningún tipo, con eficacia y economía. Además, el gasto de dichos ingresos tributarios debe dirigirse hacia aquellas políticas/gastos públicos que ayuden a quienes se hayan más necesitados, en cuanto que así será posible convertir la igualdad formal en, también, igualdad real; tal idea de gestión de los recursos públicos se encuentra, hoy, reforzada por la reforma practicada recientemente en el art. 135 CE 1978, la cual estableció el principio de estabilidad presupuestaria en las cuentas públicas

⁹¹ www.rae.es. En igual sentido al ya expuesto, por parte de la RAE, MOLINER, M. (2008): *Diccionario de uso del español*. Tomo P-z. Editorial Gredos SAU. Madrid, pp. 455-456.

⁹² TAMAMES, R. y GALLEGOS, S., op. cit., p. 780.

⁹³ MUÑOZ MACHADO, S. (2016): *Diccionario del español jurídico*, op. cit., p. 1611

modificar profundamente el sistema tributario galo, eliminando la exención de impuestos establecida por el antiguo régimen monárquico en beneficio del estado noble y eclesiástico; a partir de esa fecha, todos los franceses serían iguales, también a la hora de pagar impuestos. Además, la revolución pretendía una menor presión fiscal sobre los pequeños granjeros y artesanos.

Los límites a la obligación de pagar los tributos se establecen en los textos constitucionales; en todo caso, la ciudadanía, en cuanto compendio de libertad política y principio representativo –“un Hombre, un voto”-, lleva apareja la obligación de contribuir al sostenimiento del gasto público, vía el pago de los correspondientes tributos. La Asamblea Nacional Constituyente francesa, instaurada por la revolución nacida en 1789, aprueba la “Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano”, de importancia transcendental, puesta que ésta inspiró la posterior “Declaración Universal de los Derechos Humanos”, promulgada por ONU en 1948. La “Declaración de Derechos del Hombre y el Ciudadano” afirma, en su art. 13, que “Para el mantenimiento de la fuerza pública y para los gastos de administración, resulta indispensable una contribución común, la cual debe repartirse equitativamente entre los ciudadanos, de acuerdo con sus capacidades”; el art. 14 de la referida Declaración de Derechos añade que “Todos los Ciudadanos tienen el derecho de comprobar, por sí mismos o a través de sus representantes, la necesidad de la contribución pública, de aceptarla libremente, de vigilar su empleo y de determinar su prorrata, su base, su recaudación y su duración.”. Por último, el art. 15 de la antedicha Declaración incide en que “La Sociedad tiene derecho a pedir cuentas de su gestión a cualquier Agente público”. Los revolucionarios norteamericanos también plasmaron en su Carta de Derechos -esto es, las primeras diez enmiendas de la Constitución de los Estados Unidos, aprobadas el 15 de diciembre de 1791- que la ciudadanía llevaba aparejada el pago de los tributos, nunca excesivos, fruto del acuerdo mayoritario entre los representantes políticos, libremente elegidos, de todos los ciudadanos; no se pagan impuestos como contraprestación por recibir ciertos beneficios sino para contribuir al mantenimiento de una sociedad civilizada, justa y solidaria, que respete y proteja los derechos de todos. Los derechos y obligaciones de los contribuyentes han de ser determinadas por la Ley, adoptada por los representantes políticos de la ciudadanía, en su conjunto; ha de existir una mínima conexión entre el contribuyente y la jurisdicción tributaria a la cual éste debe contribuir. Tal conexión se establece en virtud de la residencia o nacionalidad de la persona, así como en base al lugar donde se sitúa la riqueza, objeto de gravamen; los países que utilizan el criterio de la nacionalidad imponen a sus ciudadanos el deber

de pagar impuestos allí, aunque residan fuera. La doble imposición se evita a través de los correspondientes tratados internacionales, dedicados a regular dicha materia⁹⁴.

Uno de los instrumentos, básicos y esenciales, para interpretar el vigente texto constitucional español, es el de los principios, allí establecidos, en cuanto informadores de las instituciones que articulan el Estado; entre dichos principios destacan los de la progresividad impositiva, al cual hace referencia el tantas veces citado art. 31 de nuestra CE 1978, amén de los de eficacia, jerarquía, descentralización y desconcentración en la actuación administrativa, los cuales aparecen en el art. 103 de la citada Norma Suprema. Tales principios operan como criterio interpretativo, tanto de las propias normas constitucionales como del resto de preceptos jurídicos, que componen nuestro Ordenamiento Jurídico; además, inspiran la forma política del Estado, así como la actuación de los poderes públicos, las relaciones entre los ciudadanos y los grupos en los cuales éstos últimos se integran y, en última instancia, el propio funcionamiento de las instituciones sobre las cuales se asienta el Orden constitucional. Todo ello, en pos del cumplimiento de los valores, esenciales, que, siguiendo el tenor literal del art. 1.1 CE 1978, conforman el ordenamiento jurídico español, tras la vigencia de la precitada Carta Magna: libertad, igualdad, justicia y pluralismo político; tales principios han de exhibir, por definición, unos contornos vagos y difusos, imprecisos, incluso, puesto que solo así será posible alcanzar el ineludible consenso social entre las distintas opciones, predominantes en cada sociedad y momento histórico. Opciones, por otra parte, no siempre fáciles de conciliar entre sí, dado el pluralismo y diversidad del mundo de nuestros días, claramente globalizado y, por ende, heterogéneo y extraordinariamente complejo.

No perdamos tampoco de vista una consideración, clave; esto es, el texto constitucional, aprobado en 1978, ha de interpretarse como una unidad, no desde un punto de vista parcial y aislado, respecto a cada una de sus partes. En línea con lo dicho, la interpretación de los artículos, allí contenidos, habrá de ser, en consecuencia, sistemática, que conecte unos con otros, evitando cualquier contradicción entre ellos; a mayor abundamiento, es indudable que la aplicación de los mencionados preceptos constitucionales habrá de ser optimizada, al máximo, permitiendo que todos ellos entren en juego, sin exclusión alguna. La Constitución, en cuanto pilar esencial sobre el cual se articula nuestro actual sistema, jurídico político, de convivencia y libertades, democráticas, ha de tener, en todo momento, una aplicación efectiva.

⁹⁴ THE NEW ENCYCLOPAEDIA BRITANNICA. Macropedia. Volumen 17, pp. 1076-1087. Disponible online: <https://www.britannica.com/topic/Macropaedia>

Por otro lado, la propia separación de Poderes, previstos en la CE, implica, de suyo, que haya de tenerse en cuenta, en todo momento, el reparto de competencias, establecidas para cada uno de ellos, por parte de nuestros constituyentes; el funcionamiento de dichos Poderes solo será legítimo cuando respete su respectivo marco competencial, sin excederlo en modo alguno. Así mismo, destacamos otro factor, importantísimo; esto es, la vocación integradora, llamada a facilitar el diálogo, consenso y la convivencia, pacíficos y fecundos, entre las distintas sensibilidades y opiniones, socialmente relevantes en cada momento histórico; todo texto constitucional nace como instrumento mediante el cual sea posible alcanzar acuerdos entre las distintas opciones, incluso aquellas más extremas, de modo que las discrepancias nunca se resuelvan por la vía violenta. Por ello, es necesario insistir en el carácter normativo del texto constitucional -entre nosotros, el art. 9.1 CE 1978-, de modo que éste sea aplicado, de manera eficaz -esto es, real y efectiva-, en todo momento; solo así será posible garantizar una convivencia pacífica, en libertad de todos y con el máximo respeto por todas las ideologías y sensibilidades, presentes en el conjunto social.

La Constitución, hoy vigente entre nosotros, es un texto vivo, que debe interpretarse en todo caso con arreglo a la realidad social de cada momento histórico; recordemos que, precisamente, el art. 3.1 de nuestro vigente Código Civil, alude a dicha realidad social, como uno de los criterios mediante los cuales interpretar las normas jurídicas. Al hilo de lo ya expuesto, la propia STC 198/2012, de 6 de noviembre, nos indica, en su F. 9, la importancia de esa interpretación constitucional, evolutiva, adaptada a la realidad social presente en cada momento; dicha proximidad y cercanía con la realidad social es lo que proporciona una mayor legitimidad de los mandatos constitucionales, los cuales han de durar y prolongarse en el tiempo⁹⁵.

Es relevante destacar que las normas, relativas a los Derechos Fundamentales y a las Libertades Públicas, reconocidas constitucionalmente, han de interpretarse, conforme determina el art. 10.2 CE 1978, según establece la Declaración Universal de los Derechos Humanos, aprobada por la ONU en 1948, así como los demás tratados y acuerdos internacionales, válidamente adoptados y ratificados por nuestro país; entre tales Derechos Fundamentales y Libertades cabe situar el precitado art. 31 constitucional, tal y como indica la STC 36/1991, de 14 de febrero -F. 5-. En línea con lo ya reseñado, no tiene mucho sentido, pues, distinguir entre, de un lado, los llamados Derechos Fundamentales -arts. 15 a 29 CE- y, del otro, los derechos constitucionales -arts. 30 a 38-, también pertenecientes a nuestra vigente Carta Magna; así, la propia STC 119/2014, de 16 de julio -F. 3-

⁹⁵ PRECIADO DOMÈNECH, C. H. (2016): *Interpretación de los derechos humanos y de los derechos fundamentales*. Aranzadi. Navarra, pp. 83-94

defiende la aplicabilidad del precitado art. 10.2 constitucional a los derechos -entre los cuales se encuentra el ya referido art. 31-, contenidos en la sección 2.^a del Capítulo Segundo del Título I del vigente Texto Constitucional español⁹⁶.

El antedicho art. 31 constitucional ha dado lugar a inmensos ríos de tinta; más, aún, teniendo en cuenta lo delicado de la temática, allí tratada: esto es, nada más y nada menos que la de cómo sostener el gasto público, por parte de todos los ciudadanos, representados por la primera de las palabras con la cual se inicia el tenor literal del ya referido art. 31. Así mismo, el sostenimiento del gasto público podrá hacerse no solo a través del sistema tributario sino, también, mediante distintas fuentes de ingresos -por ejemplo, la deuda pública, los ingresos obtenidos por las empresas de titularidad pública, etc.-, tal y como se prevé por dicha Norma constitucional. Según afirma el art. 31.3 de nuestra Ley de Leyes, aprobada en 1978, los ciudadanos satisfarán aquellas prestaciones públicas, originadas por una obligación ex lege, que se hayan establecido unilateralmente por los poderes públicos sin la previa intervención de la voluntad del sujeto, obligado a cumplirlas (SsTC 185/1995, de 5 de diciembre, 182/1997, de 28 de octubre y 233/1999, de 16 de diciembre); algunas de las citadas prestaciones públicas son, sin ir más lejos, las sanciones tributarias, derivadas de la comisión de una infracción, de semejante naturaleza, las tasas...

Según nos indica la doctrina constitucional más asentada -léase, las SsTC 182/1997, 233/1999 y 276/2000, todas ellas de 16 de diciembre, 63/2003, de 27 de marzo, 193/2004, de 4 de noviembre, 83/2014, de 29 de mayo, 44/2015, de 5 de marzo, 62/2015, de 13 de abril, 139/2016, de 21 de julio, 164/1995, de 8 de noviembre, 76/1990, de 26 de abril y 167/2016, de 6 de octubre-, estaremos ante un tributo, en cuanto prestación, coactiva, de carácter público, merecedora de tal nombre, cuando concurren, de forma simultánea, los siguientes requisitos: 1. El de consistir en una obligación de dar, de naturaleza patrimonial, no de hacer, que se corresponde con aquellas obligaciones, de naturaleza personal, 2. El de satisfacerse a entes públicos, tanto en forma directa como indirecta, nunca a particulares, 3. El de realizarse mediante la cesión definitiva de riqueza, no con carácter temporal, 4. El de tener, como principal finalidad, el sostenimiento de los gastos públicos, quedando fuera de tal consideración las sanciones, los recargos -éstos, fijados en el art. 27 de la ley 58/2003,

⁹⁶ PRECIADO DOMÈNECH, C. H., op. cit., p. 123. ANDRÉS SAEZ DE SANTAMARÍA, P. (2018): "Art. 10.2" en MUÑOZ MACHADO, S. (Ed.): *Comentario mínimo a la Constitución Española*. Planeta. Barcelona, pp. 56-57: la autora indica que el citado art. 10.2 constitucional, guía o pauta interpretativa de las normas relativas a los Derechos Fundamentales y Libertades Públicas reconocidas en la CE 1978, ha de entenderse en conjunción con el art. 96.1 de dicha Norma Suprema; así, éste último precepto constitucional permite que un determinado tratado sobre derechos humanos forme parte del ordenamiento jurídico español. El citado art. 10.2 constitucional permite una interpretación amplia de dichos derechos y libertades, sin que tal labor quede solo en manos de los Jueces y Tribunales, siempre tentados de una percepción restrictiva de los mismos.

que aprueba la LGT- y, por último, los intereses de demora, cuyo fin es el estrictamente indemnizatorio y 5. El de gravar un presupuesto de hecho –en otros términos, hecho imponible- que revele o ponga de manifiesto una cierta capacidad económica. En suma, los tributos, desde una perspectiva constitucional, pueden definirse, resumidamente, como aquellas prestaciones patrimoniales coactivas, satisfechas, directa o indirectamente, a los Entes Públicos, cuya finalidad es la de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos; tales tributos gravan, además, un determinado supuesto de hecho –el llamado “hecho imponible”-, descrito en la Ley y que, además, revela la presencia de cierta capacidad económica.

Sin perjuicio de lo antes indicado, el concepto constitucional de tributo no se corresponde, en forma exacta, con el establecido en el art. 2.1 de la LGT; el ya referido precepto legal no define el tributo, como sí que lo hace el TC, en el sentido de prestaciones patrimoniales de carácter público. Además, la LGT tampoco contempla el tributo como una cesión definitiva de riqueza, amén de omitir que el presupuesto de los citados tributos revele capacidad económica; en cambio, la LGT conceptúa el tributo como una prestación pecuniaria, mientras que el TC no contempla dicho requisito. Es evidente, pues, la no coincidencia de sendos conceptos, tanto el recogido por el antedicho art. 2.1 LGT como el derivado de la doctrina constitucional, dimanada del TC; tal divergencia conlleva una serie de efectos: así, si se trata de un tributo, tal y como se contempla por dicha doctrina constitucional, serán aplicables todos los principios, recogidos en el tantas veces reiterado art. 31 constitucional, amén de los establecidos en los arts. 3 y 8 LGT. En cambio, un tributo, tal y como se configura por parte de la citada LGT, implica que solo serán aplicables los antedichos artículos de la mencionada norma tributaria, no entrando en juego, pues, los principios que recoge el art. 31 de la CE de 1978.

Todas las prestaciones de carácter público o, en su caso, impuestas coactivamente por la autoridad pública, dirigidas al sostenimiento de los gastos públicos, tengan o no la naturaleza de tributos, exhiben un nexo común; esto es, el de respetar, forzosamente, el principio de capacidad económica. Así mismo, las prestaciones públicas, con finalidad contributiva, aún sin carácter tributario, también han de responder a los principios de generalidad, igualdad y no confiscatoriedad; el principio de generalidad, el cual se infiere del ya citado término “Todos”, es el pórtico del ya tantas veces repetido art. 31.1 constitucional, en virtud de la STC 96/2002, de 25 de abril. Por otro lado, dicho principio de generalidad veta toda concesión de privilegios tributarios, de carácter discriminatorio o, desde otro punto de vista, que consistan en beneficios tributarios sin justificación alguna; el referido principio solo admitirá excepciones –o, si se quiere decir así, matizaciones- al deber de contribuir cuando concurren motivos que puedan justificarlas, basados en la defensa del interés

general. Sin perjuicio de lo ya expuesto, el principio de igualdad tributaria está íntimamente vinculado con los de capacidad económica y generalidad, tal y como establecen las SsTC 96/2002, ya citada, 193/2004, de 4 de noviembre y 255/2004, de 23 de diciembre; así mismo, las SsTC 134/1996, de 22 de julio y la 10/2005, de 20 de enero, coinciden al establecer que los principios de igualdad y generalidad se quiebran cuando los criterios de reparto de las cargas públicas carecen de cualquier tipo de justificación razonable. Las SsTC 27/1981, de 20 de julio y 7/2010, de 27 de abril, delimitan el deber de todos a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos mediante dos límites o fronteras, bien precisas a la vez que infranqueables; es decir, de un lado, la de la capacidad económica y, del otro, la del establecimiento, conservación y mejora de un sistema tributario justo, cuya inspiración se sitúe en los principios de igualdad y progresividad.

En virtud del citado principio de generalidad, todos tienen obligación de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, salvo que concurra alguna causa justificada que, en defensa del interés general, determine lo contrario; no caben, en modo alguno, ningún tipo de privilegio, injustificado, que rompa dicha regla, antes expuesta. El citado principio de generalidad opera respecto de cada uno de los tributos, en particular, no del sistema tributario, visto éste último como un conjunto; ejemplos de situaciones, debidamente justificadas, son, por ejemplo, los de los mínimos exentos de declaración en concepto de IRPF, las ventajas fiscales reconocidas a las Islas Canarias, debido a su insularidad y alejamiento de la península, la exención del pago del conocido “sello” municipal a los propietarios de vehículos que padezcan alguna minusvalía...Es igualmente relevante que, a partir de la STC 276/2000, de 16 de noviembre, el concepto de tributo, desde el punto de vista constitucional, empezó también a tener en cuenta la capacidad económica; las SsTC 83/2014, de 29 de mayo, 44/2015, de 5 de marzo, 62/2015, de 13 de abril, 139/2016, de 21 de julio y 167/2016, de 6 de octubre se pronuncian con idéntico tenor. Todos y cada uno de los tributos, sea cual sea su posición sistemática, habrán de cumplir dicha exigencia de capacidad económica; ésta última es el verdadero fundamento de toda imposición⁹⁷.

El Texto Constitucional, hoy vigente entre nosotros, ofrece el mejor muro de contención y defensa para todos frente a cualquier tipo de dictadura; la moderación, el consenso y la reconciliación, tras nuestra última contienda fratricida, fueron los hilos que formaron su actual urdimbre. La ansia de libertad, concordia, progreso y justicia, proyectado sobre dicha Constitución, es el ideal de

⁹⁷ AGUALLO AVILÉS, A. y BUENO GALLARDO, E. (2018), “Artículo 31” en RODRÍGUEZ-PIÑERO Y BRAVO-FERRER, M. y CASAS BAAMONDE, M. E. (Dirs.): *Comentarios a la Constitución española XL ANIVERSARIO*. Tomo I. Edita: Fundación Wolters Kluwer, Boletín Oficial del Estado, Tribunal Constitucional y Ministerio de Justicia. Madrid, pp. 1095-1118.

convivencia, presente y futuro, que nos permitirá sostener una auténtica democracia –esto es, tolerante y cívica, donde quepamos todos, libres e iguales, sin distinción ni discriminación alguna por ideologías, creencias y demás circunstancias personales y sociales-; es cierto que la CE de 1978 ha hecho mucho y bien por mejorar la sociedad española, en innumerables terrenos, desde la educación hasta la justicia, pasando por la fiscalidad, bienestar y justicia social. La democracia, desde un punto de vista constitucional, no solo puede entenderse como el reconocimiento de una serie de derechos políticos y económicos; ésta es también el mejor instrumento para hacer reales todos esos derechos civiles y sociales, así como los que algunos denominan “derechos de nueva generación” –esto es, el derecho a la dependencia, protección medioambiental, protección para la diversidad sexual, los de la infancia y juventud, de género...-, propios de los sistemas políticos más avanzados y progresistas, desde el punto de vista social y redistributivo. La libertad e igualdad, pues, son las bases de una verdadera democracia, protectora de la equidad, que ampare a las capas más débiles e indefensas del conjunto social; Constitución, pues, de todos y para todos, en donde la ciudadanía se encuentre completamente representada, sin exclusiones. Los populismos, intolerantes y regresivos, de uno y otro signo político, pretenden, hoy como ayer, que el actual recorrido democrático desaparezca para siempre..

Como uno de los hitos constitucionales del precitado principio de generalidad, destacamos la STC 27/1981, de 20 de julio, la cual atribuye a éste el agotamiento de la respectiva capacidad económica, a la hora de diseñar los correspondientes hechos imponible de cada tributo; semejante razonamiento cabe atribuir a la STC 96/2002, de 25 de abril, al exigir al legislador la búsqueda de la riqueza económica, allá donde se encuentre. La STC 57/2005, de 14 de marzo, reclama que se respeten en todo momento los principios de generalidad e igualdad a la hora de acometer cualquier reparto de las cargas públicas. Por su parte, la STS de 2 de junio de 1986 indica que el principio de generalidad implica la presencia de las notas de abstracción e impersonalidad en las diversas normas; eso sí, haciendo notar que ello no es óbice para la plena licitud de cualquier regulación que afecte solo a un determinado grupo de personas, también compartiendo idéntica situación. La STC 57/2005, antes citada, viene a incidir, igualmente, en un aspecto clave: esto es, los principios de igualdad y generalidad reclaman, como requisito imprescindible, que los respectivos criterios utilizados para el reparto de los gastos públicos estén suficiente justificados, de manera razonable. De lo contrario, no podríamos hablar de un sistema tributario justo; lo mismo afirman las SsTC 134/1996, de 22 de julio y 96/2002, de 25 de abril. Pero, sin duda, son los impuestos propios de las CCAA los que incumplen, casi siempre, dicho principio de generalidad, amén de muchos otros, igualmente relevantes, pese a su matiz propiamente extrajurídico, como el de la más pura lógica y sentido

común; sin perjuicio de lo dicho, los referidos impuestos propios, tanto los diseñados para redistribuir la renta como los centrados en la protección medioambiental, parecen tener un solo propósito: esto es, el de recaudar, principalmente, aunque también con la particularidad de no atentar contra lo “políticamente correcto”, vaya a ser que tanto celo recaudatorio se traduzca en la pérdida del voto popular.

Además, otro aspecto destacado es que, en muchos casos, el principio de autonomía, en forma de poder tributario reconocido a las comunidades autónomas, ha producido resultados más que discutibles, en cuanto al respeto por la igualdad de todos los españoles; a título de ejemplo, la bajísima fiscalidad de la autonomía madrileña no puede justificarse, suficientemente, tan solo en base al libre ejercicio de tal poder tributario. Y, ello, por una simple razón; es decir, el ejercicio de todo poder o libertad termina cuando éste lesiona o perjudica los de otros; así, esa especie de dumping fiscal de los sucesivos gobiernos autónomos madrileños supone un privilegio –art. 138 CE-, completamente irrazonable e injustificado, que ataca por su línea de flotación, en forma inmisericorde, al resto de las haciendas públicas autonómicas; en suma, la generalidad, como principio esencial establecido por nuestros constituyentes en 1978, parece brillar por su ausencia en la tupida e irracional “selva legislativa” que regula los impuestos en España -¿por qué tan solo se gravan algunos hechos impositivos y no todos y, al tiempo, nada más que a unos pocos contribuyentes?⁹⁸.

Es indiscutible que el Estado tiene el deber y obligación de proporcionar una serie de bienes y políticas públicas, absolutamente necesarias para dar cumplimiento al Estado Social y Democrático de Derecho, en el cual España se ha constituido desde la proclamación del actual régimen democrático; los valores esenciales a dicho régimen jurídico político democrático son, entre otros, el de la justicia e igualdad, además del de la libertad y pluralismo político. La redistribución de la renta y riqueza, con arreglo a la equidad y justicia tributaria, es un mandato del cual los poderes públicos no pueden abjurar; por supuesto, el fin de asegurar una sociedad, avanzada en términos de progreso social, más justo y equitativo, donde la igualdad sea una realidad real, al alcance de todos, precisa una política fiscal comprometida con ello. En idéntico sentido, la mayoría social demanda que las autoridades y administraciones públicas hagan cuanto esté en su mano para que las condiciones de libertad e igualdad de todos los españoles tengan un carácter real y efectivo, dejando

⁹⁸ MENÉNDEZ MORENO, A. (2018): “¿Cumple alguna función el principio de generalidad en nuestro ordenamiento tributario?” en *Revista Quincena Fiscal*. Número 21/diciembre de 2017, pp. 9-18.

de ser meras declaraciones retóricas, en forma de mero papel mojado que solo existe en el reino de lo abstracto y formal.

Los tributos han de diseñarse conforme a los mandatos del precitado art. 31 de nuestra CE de 1978, de modo que, siendo justos y equitativos, también aseguren la necesaria recaudación tributaria; todo ello, sin perjuicio de otra funcionalidad, absolutamente esencial: esto es, la de contribuir a la buena marcha de la actividad económica. Los Estados intervencionistas, cuando plantean un Estado del Bienestar demasiado grande, coartan excesivamente la libertad de los individuos y empresas, a la hora de tomar sus propias decisiones económicas; la administración debe limitarse a actuar de la manera más ajustada, limitada y racional posible, puesto que, en caso contrario, solo convierte a los ciudadanos en “esclavos” de su omnímodo Poder. En suma, Estado y mercado se necesitan, cada uno en el más adecuado ejercicio de sus respectivas funciones y competencias, de manera equilibrada y sin solaparse entre sí; uno y otro son necesarios en pos de la mejor sociedad posible para todos, sin excepciones. No es bueno que el Estado sea demasiado intervencionista, puesto que ello, a fin de cuentas, “ahoga” la libertad ciudadana ni, tampoco, que el mercado sea la única e inapelable autoridad; en este último caso, la asignación de recursos, fruto de la libre oferta y demanda en un mercado, sin intervención pública alguna, produce muy malos resultados, en términos de equidad, justicia y progreso social.

Además, la sociedad española muestra hoy día una serie de retos de enjundia, complejos y complicados. Para empezar, los miembros de la unión europea, incorporados al club del Euro, decidieron “compartir” gran parte de su soberanía financiera con el BCE, sito en Bruselas; tal decisión significa que el monto total de nuestro gasto público no puede superar ciertos límites, amén de recibir su “visto bueno” por parte de la referida autoridad europea. El llamado principio de estabilidad presupuestaria, también recogido en nuestro art. 135 de la Carta Magna de 1978, es de importancia destacable; más, aún, si consideramos que los diversos servicios públicos –algunos, directamente relacionados con los Derechos Fundamentales, fijados por nuestro vigente texto constitucional-, se financian, ya directa, ya indirectamente, vía impuestos. Por otro lado, no puede tampoco olvidarse que el Estado español se define como Social y Democrático de Derecho, plasmado en el llamado Estado del Bienestar que ahora disfrutamos; las necesidades, inherentes a ese modelo estatal asistencial, no paran de crecer, lo cual conlleva especiales dificultades, de índole financiera, para asegurar su mejor continuidad y mantenimiento.

Tales dificultades se acentúan cuando la economía se encuentra en su ciclo más bajo; y, ello, dado que el aumento imparable de las necesidades sociales se ve acompañado de un menor presupuesto

público, dirigido a financiar su cobertura, vía dichas políticas y servicios públicos, de carácter social. En suma, el objetivo de la estabilidad presupuestaria (135 CE de 1978), puede resultar, en algunos casos, difícilmente compatible con la necesaria protección social; y, más, aún, en aquellas situaciones en las cuales la actividad económica decae. Un Estado que desee llamarse Social y Democrático ha de mantener, a toda costa, ciertos niveles de cobertura en la protección social; ello puede predicarse con respecto a la tutela de los Derechos Fundamentales, que habrían de ser garantizados en todo momento, con plena independencia de la evolución de la actividad económica. En otras palabras, siguiendo las palabras de un economista clásico de entre los clásicos –esto es, la del profesor estadounidense Paul Anthony Samuelson (1915-2009)-, prestigioso profesor de economía donde los haya, nuestros recursos son escasos, por lo cual hemos de elegir, forzosamente, entre una de las siguientes dos opciones de inversión: ¿cañones o mantequilla?; precisamente, si nuestra vida no estuviera marcada por la escasez, no tendríamos que afrontar tales dilemas, viviendo en un eterno Paraíso terrenal.

En realidad, tal cláusula de estabilidad presupuestaria no hace sino “poner negro sobre blanco” que los Estados miembros de la UE han cedido su propio Poder Presupuestario en favor de la referida Unión; los respectivos gobiernos nacionales no tienen ya apenas otra misión o tarea que la de asegurar que dicha regla de estabilidad se cumpla a rajatabla en sus correspondientes países. La referida cláusula no fue incorporada en el texto primigenio de nuestra Constitución, hoy vigente, por diversas razones; entre otras, la urgencia y dificultades a las que se enfrentaba España, tras la muerte del General Franco en 1975, en orden a la inmediata recuperación del régimen político democrático y, al tiempo, las terribles consecuencias de la crisis económica de 1973, muy dura para la economía española. La premura, a la hora de atajar tales dificultades, así como la complejidad de las mismas, explica, tal vez, el porqué de la citada omisión; por otro lado, la España de entonces, que tenía antes si el citado cambio de régimen político, estaba aún muy atrasada en el terreno de las políticas públicas de progreso y justicia social, ya largamente instauradas entre nuestros países vecinos, de recia tradición democrática. Para la generación que sufrió la guerra civil y su postguerra, Europa no solo significaba libertad política, de credo religioso...; ese “sueño” europeo translucía, igualmente, el deseo de disfrutar entre nosotros de una sociedad más justa y equitativa, con un acentuado progreso y justicia sociales. En suma, incorporarnos a la Europa social y democrática, encarnada en las instituciones comunitarias de aquel tiempo, con un gran desarrollo económico y, al tiempo, avanzadas políticas y servicios públicos, de orden social.

Un Estado, con un presupuesto público bien financiado, puede hacer mucho en pro de la Justicia y equidad, en términos sociales, contribuyendo al progreso en iguales términos; es decir, una sociedad

donde prima un cierto equilibrio e igualdad suele ser mucho más pacífica y tolerante que aquella otra, propia de los países con mayor subdesarrollo, en la cual solo subsisten las bolsas más extremas de riqueza y pobreza. La autoridad estatal debe intervenir, no solo como regulador sino, también, de manera activa, a fin de incentivar aquellas actividades económicas más rentables en términos sociales, medioambientales, de equidad y justicia social.; por otro lado, los agentes económicos y sociales, representantes políticos e institucionales, etc., han de ser los primeros en fomentar el cumplimiento de las obligaciones fiscales y tributarias, puesto que dichos factores tienen un peso específico considerable en la vida social y económica de cualquier país. Por otro lado, la ciudadanía tiene su propia visión de cómo debería articularse el sistema tributario ideal, de modo que conviene, en todo momento, llevar a cabo la respectiva y necesaria actividad pedagógica por parte de las autoridades públicas; a los ciudadanos hay que explicarles el por qué y cómo de los impuestos recaudados, amén de su destino y finalidad últimas, llevando siempre por bandera la famosa máxima de los “bolsillos de cristal” en lo relativo al erario público.

No cabe duda que la mayoría ciudadana desea una administración pública, bien organizada y gestionada, eficiente y con los medios necesarios para realizar sus fines, adaptándose para ello a la realidad actual; tal administración ha de servir al interés general ciudadano y, nunca, en cambio, el espúrio o bastardo, propio tan solo de un determinado grupo u organización social. La citada tarea requerirá, pues, de la necesaria transparencia y legitimidad, toda vez que en estos momentos la sociedad española se enfrenta a numerosas crisis, ya, de largo recorrido, que, por supuesto, también afectan a las instituciones públicas. La realidad española es, en sus ámbitos más esenciales -es decir, el social, político, económico e institucional-, de una complejidad creciente, predominando, quizás, la falta del necesario consenso para, vía el correspondiente diálogo y la inevitable cooperación, encontrar las mejores soluciones. La crispación y el enfrentamiento, exacerbadamente y extremos, parecen dominar el espacio, tanto público como privado⁹⁹.

La política, en cuanto elección de diversas alternativas de cómo entender el bien común, tiene relación directa con el modelo impositivo y fiscal vigente en cada momento histórico; caben las más diversas opciones: esto es, de un lado, la imposición directa, centrada sobre el IRPF, en cuanto modelo ideal de progresividad, justicia e igualdad, cuya base es la capacidad económica real de cada uno y, del otro, la indirecta, que no discrimina las concretas y personales circunstancias individuales. Sin duda, la tributación indirecta permite una más fácil recaudación, puesto que todos pagan lo

⁹⁹ RAMIÓ MATAS, C. (2015): *Administración pública y crisis institucional. Estrategias de reforma e innovación para España y América Latina*. Tecnos. Madrid, pp. 13-21

mismo, sin necesidad de mayores preámbulos; por ejemplo, en el caso del IVA, tan solo se establecen unas cuantas y, además, poquísimas excepciones a la regla general, lo cual no sucede en el IRPF, que se adapta mucho mejor a los respectivos particularismos y singularidades de los contribuyentes, los cuales a su vez determinan la correspondiente capacidad económica.

No solo se trata de recaudar; lo importante es hacerlo con eficacia y, en todo momento, respetando las máximas y principios constitucionales, tocantes al sistema tributario. La Justicia tributaria, pues, constituye la verdadera piedra de toque de nuestras sociedades, con un gran desarrollo social y económico, erigidas sobre el Estado del Bienestar, donde la ciudadanía demanda cada vez más derechos y prestaciones, tanto individuales como colectivos, propios del Estado Social y Democrático de Derecho que nos ampara. En realidad, España ha alcanzado su máximo desarrollo, en términos de progreso social, político y económico, justo durante los años en los cuales hemos transitado, todos, por la actual senda constitucional, abierta con la CE de 1978; en este momento, la fiscalidad internacional tiende más apoyarse sobre los impuestos sobre el consumo y, cada vez menos, sobre aquellas figuras tributarias, cuya base imponible es la renta, con unos elevados tipos de gravamen, fuertemente progresivos.

Hay una especie de creencia, ampliamente instalada en la opinión pública, acerca de muy difícil sostenibilidad, de cara al futuro, del actual gasto público; en primer lugar, hay que añadir otro factor importante: esto es, la administración pública como tal, en cuanto a su organización y modo de funcionamiento, también necesita una evidente actualización o puesta al día, de cara, precisamente, a esa deseable sostenibilidad. Sin duda, el actual gasto público, así como la administración pública, encargada de su respectiva gestión y ejecución, afrontan una serie de problemas, inexcusables, que precisan, también inexcusablemente, una serie de soluciones; en primer lugar, asistimos a una disminución, cada vez mayor, en la recaudación de las correspondientes Haciendas Públicas estatales y, en segundo, al incremento, ya imparable, de las necesidades ciudadanas a cubrir mediante dicho gasto público. Es evidente que tales problemáticas se acentuarán con el paso del tiempo, si no empezamos a tomar cuanto antes las medidas más adecuadas para resolverlos. Así mismo, la economía digital, protagonista en este momento y aún más en el mañana, parece acentuar la desigualdad social, puesto que ésta redundará en un menor empleo; las plataformas digitales permiten intercambiar todo tipo de bienes, productos y servicios, directamente, entre oferentes y demandantes del mismo, sin ninguna limitación o traba de carácter físico o temporal y muy poca mano de obra. Todo ello redundará en la reducción de la clase media, debido a la precariedad laboral y, al tiempo, una tributación excesiva, conforme a nuestras

circunstancias, amén de un reducido número de contribuyentes; en fin, como decía Lasalle, en su conocida ley de bronce de los salarios, “trabajar cada vez más para ganar cada vez menos”.

Además, los inmensos beneficios de dicha actividad económica se concentran en muy pocas manos -normalmente, las grandes multinacionales-, muy bien asesoradas para, a través de todo tipo de estratagemas, pagar muy pocos impuestos; otro factor destacado es de la existencia de numerosos paraísos fiscales, donde reina la mayor opacidad y secreto fiscal, de modo que éstas jurisdicciones se niegan a cooperar y compartir información con las Haciendas Públicas estatales. En suma, esa economía digital solo favorece a unos pocos, cuyas fortunas alcanzan un enorme volumen, en perjuicio de la gran parte del colectivo social, condenado a vivir en la exclusión y cuasi mendicidad, siempre pendiente de las ayudas o programas públicos que les garanticen la simple y pura subsistencia. La creciente actividad, propia de la economía colaborativa, plantea una serie de problemas como, entre otros, el de la dificultad para identificar a quienes allí intervienen, puesto que opera vía plataformas digitales, así como el de conocer el importe de las ganancias así obtenidas; por otro lado, destaca la falta de información y transparencia sobre dichas operaciones, las cuales no suelen declararse ante las diversas Administraciones Públicas competentes –en especial, las respectivas Haciendas Públicas-.

En línea con lo dicho, no es conceptualmente lo mismo fomentar la fiscalidad directa que la indirecta, dadas las profundas divergencias en cuanto al sentido y significado de una y otra; la primera, atiende especialmente a las concretas circunstancias personales y de renta de cada contribuyente mientras que, en el caso de la segunda, tales circunstancias no se tienen en cuenta; muchos países están optando por aumentar la imposición indirecta sobre la directa, con un claro menoscabo para el principio constitucional de equidad o justicia tributaria. Es cierto que gravar el consumo resulta mucho más fácil para las Haciendas Públicas que hacer lo propio sobre la renta, toda vez que ésta última necesita mayores y más complejos cálculos. Lo ideal, desde luego, sería crear una serie de tributos sobre la riqueza, no la renta, puesto que así sería posible calibrar, con la mayor precisión posible, la capacidad económica de cada uno; ello requeriría que desapareciesen los llamados paraísos fiscales, en donde se refugian una cantidad enorme de capitales que son opacos al respectivo Fisco estatal.

La gran “espada de Damocles” que se atisba en el horizonte de los actuales Estados de bienestar, predominante en la UE, es la de la expansión, continua e irrefrenable, del gasto; la asistencia sanitaria y las pensiones se han convertido ya en una especie de “agujero negro” que no para de consumir y consumir cada vez más recursos económicos públicos. Idéntico razonamiento cabe

aducir con respecto a la excesiva burocracia administrativa, característica de los Estados del Bienestar, muy cara, costosa y compleja, amén de poco eficaz, a la hora de resolver los problemas ciudadanos. Los países con mayor desarrollo económico presentan una sociedad muy envejecida, sin apenas población infantil o juvenil, asociada a una mucho más larga esperanza de vida; la consecuencia de ello es la de un gasto cada vez mayor para atender las siempre también crecientes necesidades de los ancianos. Los sistemas de Seguridad Social, basados en el criterio del reparto, no tienen ya futuro, puesto que la base de su éxito se funda en la presencia de una alta natalidad; esto es, los perceptores de pensiones son sustituidos por jóvenes, en edad de trabajar, que van cotizando en dichos sistemas. Los sistemas de capitalización, basados en el ahorro, no afrontan tal problemática; y, ello, puesto que cada trabajador recibirá al jubilarse los rendimientos del capital que haya ido aportando al respectivo plan de pensiones privado, suscrito previamente.

Los problemas, ya citados, admiten diversas soluciones, más o menos difíciles de asumir por parte de la ciudadanía; en todo caso, será inevitable que los diversos Estados empiecen a poner en práctica una necesaria racionalización y control de sus gastos, evitando así todo derroche, superfluo e inútil. Los avances tecnológicos, en materia de información, comunicación y computación, pueden ser una ayuda importante en tal tarea; así mismo, conviene potenciar, en dicho sentido, la colaboración entre el sector público y privado, mejorando la gestión, amén de disminuir los costes de la prestación de los servicios públicos. De no hacerlo así, los respectivos erarios públicos serán incapaces de atender, adecuadamente, las necesidades sociales más básicas; tal situación resultará tremendamente peligrosa, de cara a la estabilidad y paz social, dados los elevados niveles de desigualdad e inequidad, presentes en las sociedades actuales –y, más, aún, en las del futuro-. En otras palabras, no está lejos el día en el que la mayoría social, excluída, pobre y marginada, reclame, violentamente, a la minoría, privilegiada y abusiva, lo que, en justicia, le pertenece; asunto, igualmente relevante, es el de la urgencia de evitar, a toda costa, la permanente fuga de recursos económicos, para las haciendas públicas, en forma de evasión fiscal o economía sumergida; hay que atajar, cuanto antes, tan siniestra lacra que, en algunos países –como, por ejemplo, el nuestro-, constituye una verdadera “sangría”, por donde escapa la recaudación tributaria a manos llenas¹⁰⁰.

La economía, así como el resto de ciencias sociales, ofrecen innumerables estudios sobre cómo resolver los problemas colectivos; por otro lado, la realidad de nuestros días es tan compleja y mutable que únicamente puede resolverse, de manera eficaz, desde una óptica multidisciplinar. Solo

¹⁰⁰ RAMIÓ MATAS, C. (2017): *La administración pública del futuro (horizonte 2050). Instituciones, política, mercado y sociedad de la innovación*, op. cit., pp. 172-188

así será posible ofrecer a la ciudadanía el elenco de aquellas soluciones más sólidas y razonables para afrontar cuanto es importante y nos preocupa a todos. La sociedad, no los científicos, es quien tiene el derecho a decidir en última instancia qué hacer y cómo hacerlo; los ciudadanos han de saber que, cualquiera de las opciones que elijan, tiene un coste. Como en la vida, elegir no es gratis; lo verdaderamente importante es saber qué se elige y cuales son las reales consecuencias de ello. Así mismo, tenemos el derecho a conocer todas las opciones posibles, sin que se nos oculte ninguna; además, cada una de esas opciones obedece a un concreto modelo ético y moral, con sus respectivos valores y principios, costes y beneficios, que tampoco puede hurtarse a la sociedad, en su conjunto.

La democracia, en cuanto ejercicio del derecho a elegir por parte de ciudadanos libres y responsables, pasa, en primer término, por informarles, adecuadamente, sin mentiras, de cuanto se ha expresado en las líneas precedentes; y, en segundo, por que esa misma ciudadanía, a través de sus representantes políticos, decida qué opción, de entre las posibles, va a ser llevada a la práctica. En el fondo, todas las políticas públicas comportan una concreta representación del “deber ser” social; tales políticas, mutables y contingentes, en suma, responden, desde luego, a una serie de principios y valores, de orden ético moral, con un largo recorrido histórico. Cada uno de los modelos de organización social implica la presencia de unos determinados “ganadores” y “perdedores”; la realidad no siempre coincide con la “idealización” de esos modelos. El papel lo aguanta todo pero lo real es mucho más difícil, complejo e intrincado.

La cooperación internacional, entre las distintas administraciones tributarias estatales, vía los correspondientes convenios -y, además, en el caso de la UE, las numerosas Directivas, fijadas por dicha organización-, constituye la herramienta más útil y eficaz, hoy día; gracias al concurso de los citados instrumentos será posible lograr una elevada recaudación, cumpliendo, además, los requisitos establecidos por nuestro art. 31 CE 1978. La necesidad de lograr más recursos con los cuales contribuir al sostenimiento de los gastos públicos ha de cohonestarse con una serie de principios, irrenunciables; esto es, progresividad, igualdad y capacidad económica, sin perder de vista la necesidad de establecer un sistema tributario justo. El valor Justicia ha de ponerse, al tiempo, en conexión con los tratados y convenios, propios del Derecho Internacional Público, relacionados con la dignidad de la persona.

En ámbito tributario, dicha cooperación ya ha encontrado terreno feraz en el que asentarse con respecto a ciertas materias; esto es, los convenios internacionales, suscritos para evitar la doble imposición internacional, vía convenios bilaterales, según el modelo OCDE. Además, también es destacable aquella cooperación entre Estados, fuera del citado modelo OCDE, si bien pueden partir

de alguna cláusula allí contenida. Con carácter general, el derecho extranjero solo será aplicable en el territorio de un determinado país cuando éste último lo consienta, vía el previo y respectivo convenio internacional o, en su caso, en virtud de una norma, cuyo origen sea de Derecho Interno; como también señalamos en anteriores páginas, todos los Estados son iguales en cuanto a su soberanía, conforme al Derecho Internacional Público.

La ciudadanía, pues, ya no se construye en las sociedades más democráticas y avanzadas, en lo económico y social, tan solo desde el vínculo, nacional, con una determinada cultura, geografía, historia y población; es ciudadano quien asume una serie de derechos y obligaciones, legalmente previstos, que se corresponden con una determinada soberanía jurídico estatal. La identidad nacional ha de construirse, según el referido modelo democrático, con arreglo al correlativo estatuto ciudadano; es decir, lo que identifica a cada ciudadano ya no es esa mera pertenencia a un determinado colectivo nacional, único y homogéneo, desde el punto de vista de su historia, geografía, cultura y etnicidad. No, la realidad multi e intercultural que nos rodea, donde predominan las sociedades mestizas, fruto de la actual globalización de las relaciones sociales, económicas, etc., precisa de otros elementos que articulen dicha identidad nacional —o, en otras palabras, la ciudadanía—, adecuándola así de la mejor manera posible a nuestras actuales circunstancias; tales elementos están representados en los valores propios de la democracia, más avanzada, tanto en lo económico como social, en cuanto Estado Social y Democrático de Derecho, protector por tanto de la dignidad y los derechos, más básicos y esenciales —esto es, los Derechos Humanos, en su máxima expresión—, que corresponden a cada Ser Humano, por el mero hecho de serlo, más allá de sus circunstancias personales y sociales.

La ciudadanía de la UE, como complemento a la propia, de carácter nacional, supone un paso adelante; precisamente, dicha ciudadanía responde a la citada lógica de sometimiento a un determinado estatuto legal, en cuanto a los referidos derechos y obligaciones que éste comporta, superando, así, el factor soberano, propio de los clásicos Estados-Nación. Ser ciudadanos implica, en consecuencia, algo mucho más importante que el sentimiento de pertenencia, ya a un determinado pueblo, historia, geografía y cultura, ya, incluso, la mera posesión de un documento de identidad o un pasaporte, con la respectiva bandera nacional en su portada. Lo verdaderamente importante es que democracia y ciudadanía son las dos caras de una misma moneda, desde el punto de vista de la titularidad de un conjunto de derechos y obligaciones; Ley y ciudadanía forman un binomio inescindible, puesto que en eso consiste el verdadero régimen jurídico político que llamamos democracia, en cuanto sistema que protege y reconoce las libertades individuales, siempre bajo el Imperio del Derecho.

Todos tenemos el derecho a optar, libremente y dentro de la Ley, por cualquiera de entre aquellas alternativas fiscales o tributarias que deseemos, plenamente conformes con el Ordenamiento Jurídico; ese legítimo derecho a elegir no puede confundirse con otras conductas, radicalmente diferentes, que solo buscan simular, defraudar, engañar....es decir, ocultar la realidad para, con esa intención, pagar menos impuestos. Tenemos derecho a elegir las opciones que, legítimamente, consideremos más ventajosa para nosotros; los derechos, en todo caso, han de ejercitarse de buena fe, sin que ello perjudique a la sociedad. Todos tenemos el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, conforme a los principios de generalidad, igualdad y progresividad, de acuerdo con la capacidad económica de cada uno; tal carga tributaria nunca podrá ser confiscatoria –art. 31 CE de 1978 dixit-. Conviene recordar, así mismo, que el precitado art. 31 de nuestra actual Carta Magna se refiere a todo el sistema tributario, en su conjunto, lo cual significa que el incumplimiento de los principios, allí contenidos, con respecto a algunas figuras tributarias, sería compatible con el valor “Justicia” al que dicho sistema debe tender.

Lo cierto y verdad es que a ningún ciudadano le gusta pagar ningún tributo; pero, más allá de dicha evidencia, es igualmente indiscutible que el auténtico estatuto ciudadano conlleva dicha obligación. Ser ciudadano implica asumir las obligaciones, de todo tipo –también, las fiscales y tributarias-, anejas a tal categoría. Así mismo, es necesario pagar los tributos que nos sean exigibles porque solo así nos será posible disfrutar del gasto público, propio de un Estado social y democrático de Derecho, tal y como se constituye España, conforme al tenor literal del art. 1.2 de nuestra Norma Suprema, ahora vigente. La civilidad –y, por ende, la vida y convivencia, en común, bajo los deseables parámetros de paz y orden- requiere que todos contribuyamos al sostenimiento de los gastos públicos, desde luego; aunque tal obligación demanda que su cumplimiento tenga lugar a través de un sistema tributario justo, no confiscatorio, en el sentido de ahogar por completo toda la actividad económica –y, al tiempo, la riqueza de los ciudadanos-.

No es admisible, pues, que quienes más tengan paguen menos impuestos, cayendo la carga tributaria exclusivamente sobre los más desfavorecidos; la mayor injusticia tributaria pasa por exigir todos los sacrificios a las rentas más bajas –normalmente, las del trabajo dependiente menos cualificado en el sector privado-, mientras que las del capital, así como las de los más altos funcionarios, apenas si contribuyen al sostenimiento del gasto público. Por otro lado, la competencia fiscal entre los distintos países, mal entendida, desde luego, no favorece la eficiencia de la actividad económica sino una lucha, sin cuartel, entre las distintas administraciones estatales tributarias a ver quién ofrece la mayor rebaja posible en ese ámbito; tal batalla no hace sino perjudicar la recaudación de todos los Estados, beneficiando con ello nada más que a las grandes fortunas, las cuales están sobradas de

los recursos económicos y personales necesarios para buscar la menor imposición posible. Así mismo, es conveniente reforzar la conciencia fiscal y ciudadana de todos, de modo que no pagar impuestos esté mal visto socialmente; sin duda, también ayudaría que nuestra Agencia Tributaria actuase siempre con el necesario rigor, según un sistema tributario verdaderamente progresivo.

Las rentas, provenientes del capital, están hoy en el punto de mira de quienes, desde un punto de vista más extremo, les reclaman un mayor esfuerzo fiscal y tributario; recuérdese, al hilo de lo ya dicho, la más reciente polémica con respecto a la muy abultada “donación”, altruista, efectuada por el archimillonario Amancio Ortega, en beneficio de la sanidad pública española; para unos, el citado gesto merece la mayor reprobación y reproche, como atentatorio contra la dignidad ciudadana, ya que los más ricos deberían pagar más impuestos, en defensa de la necesaria justicia/equidad social y contributiva. A juicio de otros, el multimillonario Ortega -dueño, además, de la multinacional de moda Zara- debe ser objeto de las mayores bendiciones y aplausos, al tratarse de una donación, libérrima, una vez pagado el respectivo impuesto de sociedades, fijado por Ley.

Han sido también muy controvertidos aquellos casos de españoles, famosos en el terreno artístico, deportivo, etc., que, pese a hacer especial publicidad de su patriotismo, residían en el extranjero por razones fiscales –esto es, pagar menos impuestos que en nuestro país-; en suma, lucían con ostentoso orgullo nuestra enseña nacional, tratando de lograr, así, los más lucrativos sponsors. Tal “patriotismo” -sucio, falaz y mezquino- genera un profundísimo rechazo popular, lo cual suele traducirse en la subsiguiente pérdida de patrocinadores para quien incurra en esa indefendible “práctica”; sin duda, ninguna empresa querrá seguir asociándose con aquel famoso que haya caído en tan negro descrédito, dada la también notoria e inevitable pérdida de imagen –y, al tiempo, ventas- para su respectivo patrocinador.

Igual efecto suele producirse con respecto a quienes deciden “huir” del fisco español, para refugiarse en alguno de los paraísos fiscales más próximos o, en su caso, países con una presión fiscal mucho menor que la nuestra; todos conocemos aquellos casos en los cuales algunos youtubers españoles, con grandísima fama e ingresos económicos, que han trasladado su residencia fiscal a Andorra o Mónaco, por ejemplo, con el fin de pagar menos impuestos. El argumento que suelen utilizar esos famosos suele ser el de tener que afrontar en España una elevadísima presión fiscal; por supuestos, realizan esa afirmación porque sus muy elevadas ganancias les permiten no tener que utilizar los servicios públicos. En suma, tal perspectiva no es sino muestra de la mayor insolidaridad hacia los demás compatriotas; y, ello, por una razón: estas personas no se sienten como parte de ninguna sociedad o colectivo, puesto que solo piensan en sí mismos y sus exclusivos intereses. Su

razonamiento suele ser idéntico a los de aquellas barriadas, donde viven los más ricos, que desean segregarse del resto de la ciudad donde se ubican, mucho más pobre. En realidad, el verdadero patriota es quien paga los impuestos que les corresponden, hasta el último céntimo, por solidaridad y sentido cívico, amén de sincero amor hacia su Nación y el proyecto colectivo/ciudadano que ésta representa¹⁰¹.

Es indudable que ese patriotismo cívico, en su sentido más democrático y tolerante, presupone que individuo y sociedad se benefician, de manera mútua y recíproca; es decir, que las sumas, abonadas por la ciudadanía, en concepto de tributos, van a tener un uso, igualmente responsable y cívico, por parte de las autoridades públicas, encargadas de su administración, gastándose tan solo en aquellos fines, lícitos y legítimos, establecidos por el Ordenamiento Jurídico. Se trata, pues, de comprender que el pago de los tributos conlleva, en realidad, más ventajas que inconvenientes, puesto que, cuanto mejor le vaya al colectivo ciudadano, también mejor nos ira a nosotros, como miembros integrantes del mismo; además, cumplir nuestras obligaciones cívicas supone defender la herencia recibida de anteriores generaciones, en forma de valores y tradiciones, comunes, más características y esenciales del conjunto social, favoreciendo así su plena vigencia, validez y eficacia, pese al transcurso del tiempo¹⁰².

2.- Situación legal de los extranjeros en España.

Con respecto al art. 13 de la CE de 1978, sobre los derechos y deberes de los extranjeros en España, cabe advertir las siguientes precisiones: los ordenamientos jurídicos de los distintos Estados tienen como destinatarios directos a las personas que son nacionales de los mismos. No obstante, es una realidad elemental que dentro de las fronteras nacionales de los diferentes países conviven no solo quienes tienen la nacionalidad del Estado de que en cada caso se trate; también extranjeros, lógicamente, tienen que someterse a sus normas jurídicas y son sujetos de derechos y obligaciones en el mismo. Los Estados tienen, por ello, que determinar necesariamente cuál va a ser su actitud frente a los extranjeros, allí residentes; es decir, aclarar la posición jurídica de éstos, regulando los elementos fundamentales de su situación en el país. En suma, legislar desde quién puede entrar en

¹⁰¹ DONCEL NÚÑEZ, S. (2021): “Lealtad al Estado-Nación y conciencia fiscal” en *El notario del siglo XXI: revista del Colegio Notarial de Madrid*. Nº. 96, 2021, pp. 52-55; el autor incide en la necesidad de concienciar a los contribuyentes sobre la conveniencia de cumplir su deber cívico, consistente en pagar los tributos que les correspondan, como una prueba de patriotismo, en el mejor sentido de la palabra, hacia su país y demás conciudadanos. Un fuerte sentido de pertenencia a la comunidad nacional, de la que se es ciudadano, contribuye, sin duda, a una más poderosa conciencia fiscal y, en última instancia, a un mejor cumplimiento, voluntario y responsable, de nuestros correspondientes deberes cívicos.

¹⁰² GONZÁLEZ ADÁNEZ, N. (2001): “Edmund Burke y las revoluciones” en *Historia y política: Ideas, procesos y movimientos sociales*. Nº 5, 2001, pp. 145-170

el país y cómo, hasta qué actividades pueden desarrollar los extranjeros o qué familiares pueden traer consigo. El tema es de la mayor relevancia; están en juego aspectos tan importantes como la capacidad jurídica efectiva de los extranjeros, el desenvolvimiento diario de su vida personal, social y profesional, la armonía de la convivencia en el Estado, el respeto de los derechos humanos inalienables, la supervivencia del grupo nacional, la fluidez de las relaciones interestatales, o la persecución de la delincuencia internacional.

Los extranjeros, en España, gozarán de los derechos y libertades que se establezcan por nuestra norma, de origen interno, amén de los establecidos vía tratados y demás instrumentos jurídico legales, de procedencia internacional; sin duda, entre dichos extranjeros cabe diferenciar una enorme variedad de situaciones, que, por ese mismo motivo, precisan igualmente una atención también adaptada a sus respectivas circunstancias. No puede equipararse la situación de quienes emigran hacia nuestro país por razones, estrictamente económicas, con aquellos otros, cuya motivación es, esencialmente, la de escapar de una verdadera persecución en sus correspondientes países de origen, en los cuales corren serio riesgo de perder la vida por causa de su religión, orientación sexual, opiniones políticas, etc..

La STC 236/2007, de 7 de noviembre, relevante cuando se habla de esta temática, afirma que cabe realizar la siguiente distinción: 1. Aquellos derechos, cuya titularidad solo pertenece a los españoles, en base a lo establecido en el art. 13.2 de nuestra actual Carta Magna; en este apartado, hablaríamos del derecho al sufragio, activo y pasivo, en las elecciones municipales, el cual sí está reconocido para los nacionales, residentes en España, que pertenezcan a alguno de los países miembros de la UE (DTC 1/1992), 2. Los derechos imprescindibles para garantizar la dignidad humana: todos ellos pertenecen, por igual, a Españoles y extranjeros, entendiendo por tales el derecho a la vida, integridad física y moral, intimidad, libertad ideológica, tutela judicial efectiva, asistencia jurídica gratuita y demás recogidos en el art. 17 CE de 1978; en línea con lo ya indicado, tanto españoles como extranjeros comparten, igualmente, el derecho a no sufrir discriminación alguna por cualquier condición personal o social, 3. Los derechos que nuestra Carta Magna reconoce, en forma directa, a los extranjeros: algunos de ellos, solo pueden ejercerse cumpliendo ciertas limitaciones; ello no puede significar, en modo alguno, una negación, por la vía del hecho, de su contenidos constitucional esencial y 4. Derechos que nuestro Texto Constitucional, hoy vigente, no reconoce a los extranjeros pero que, en ciertos casos, también les son aplicables por haberlo decidido así el legislador, concurriendo determinadas circunstancias; el disfrute de tales derechos queda definido conforme a los correspondientes instrumentos internacionales –acuerdos y tratados- que los regulan, también firmados por nuestros sucesivos gobiernos.

Dentro de esta última categoría podríamos incluir el derecho al trabajo, a la salud, a percibir una prestación en el caso de estar desempleado, así como el derecho a la libre residencia y desplazamiento dentro de nuestras fronteras; los derechos y libertades de los extranjeros se modelan, pues, bajo una clara influencia del Derecho Internacional, en el cual, además de los citados tratados y convenios, de igual rango, también tienen importancia destacada los principios de la proporcionalidad y reciprocidad. Los extranjeros, en cuanto personas, tienen unos derechos, inviolables; tal regla no tiene validez cuando se trata de otros derechos, distintos de aquellos ínsitos e inseparables de la dignidad, esencial para todo Ser Humano, que solo podrán ejercerse cuando la entrada y estadía del extranjero en territorio español haya sido completamente legal y regular. En todo caso, hay que tener claro que la protección de los derechos fundamentales, tanto se trate de españoles como extranjeros, alcanza a todas las personas, tanto físicas como jurídicas, ya públicas ya privadas; los particulares y los Poderes Públicos tienen la obligación de respetar y hacer cumplir tales Derechos Fundamentales, con los cuales están directamente vinculados.

Todos los ciudadanos, así como las diversas administraciones públicas, están sometidos a los dictados establecidos por la CE de 1978, así como al resto del Ordenamiento Jurídico –art. 9.1 de la precitada Norma Suprema-; además, las relaciones entre los particulares no pueden quedar fuera de dichos mandatos, constitucionales, amén de legales – art. 9.2 CE de 1978-. A mayor abundamiento, los derechos inviolables de las personas son el fundamento del orden político y, al mismo tiempo, de la paz social, a tenor de lo reseñado en el art. 10 del referido texto constitucional. En cuanto al TC, el citado órgano, máximo intérprete de nuestra actual Carta Magna, ha mantenido, en todo momento, idéntica postura; esto es, que los Derechos Fundamentales, enumerados por nuestra vigente norma constitucional, también son eficaces en el supuesto de relaciones entre particulares¹⁰³.

El constituyente español, consciente de esta realidad, que cada vez se muestra más acentuada, ha estimado oportuno sentar en la propia Constitución las reglas básicas de la situación de los extranjeros en España. Y lo ha hecho con una extensión inusitada en nuestro constitucionalismo, pues, a diferencia de las anteriores, la Constitución actual contempla los tres aspectos fundamentales que articulan la posición jurídica de los extranjeros en un Estado: la forma en que gozan de los derechos y libertades reconocidos a los nacionales, la extradición y el asilo. Ninguna de las Constituciones históricas españolas había llegado a tanto. Algunas no hacían ninguna referencia a

¹⁰³ NARANJO DE LA CRUZ, R. (2012), “El sistema de derechos constitucionales y sus garantías” en AGUDO ZAMORA, M., ÁLVAREZ-OSSORIO MICHEO, F., CANO BUESO, J., GÓMEZ CORONA, E., LÓPEZ ULLA, J. M., MARTÍNEZ RUANO, P., MORALES ARROYO, J. M., NARANJO DE LA CRUZ, R., PÉREZ SOLA, N., PORRAS N NADALES, A., RASCÓN ORTEGA, J. L., REVENGA SÁNCHEZ, M., RODRÍGUEZ, A., RUÍZ-RICO RUÍZ, G., SALAZAR BENÍTEZ, O.: *Manual de Derecho Constitucional*. Tecnos. Madrid, pp. 439-445

la posición jurídica de los extranjeros, mientras que otras solo contemplaban alguno de sus aspectos: la de 1845 remite a la ley la determinación de "los derechos que deberán gozar los extranjeros que obtengan carta de naturaleza o hayan ganado vecindad" (artículo 1); las de 1869 y 1876 regulaban únicamente, y de forma además muy parecida, la posibilidad de que los extranjeros pudieran ejercer "industria", "profesión" o "cargo" (artículos 25 y 27.2, por un lado, y 2, por otro); finalmente, la de 1931 se contentaba con prohibir "la extradición de delincuentes políticos" (artículo 30). La atención que la Constitución española vigente dedica a la situación de los extranjeros no es, sin embargo, extraña o inusual desde el punto de vista del Derecho Constitucional comparado, como tampoco lo son, sino todo lo contrario, las posiciones materiales concretas que la Constitución ha adoptado al respecto; de hecho, se podría decir que la Constitución de 1978 ha seguido muy de cerca en materia de extranjería los dictados establecidos en la Constitución italiana de 1947 (artículos 10, 26 y 51) y la Portuguesa de 1976 (artículos 15 y 23)¹⁰⁴.

Asunto especialmente delicado es el de los apátridas, puesto que sus hijos, nacidos en España, son españoles de origen si los padres, extranjeros, se encuentran en dicha situación -esto es, carecen de nacionalidad- o, en su caso, ni la legislación de padre ni la de la madre considera al citado hijo como nacional; también serán españoles de origen, aquellos, nacidos en España, sin identidad conocida de sus padres -en este supuesto, se les presume nacidos en nuestro territorio, cuando España sea su primer lugar de estancia conocida-¹⁰⁵.

Por otro lado, en cuanto a los derechos de los extranjeros en España, destaca el art. 13 de la CE de 1978, el cual determina su situación entre nosotros; con carácter general, se tiende a la equiparación de derechos entre españoles y extranjeros. Buen ejemplo de ello, sin ir más lejos, es el derecho de voto, en las elecciones locales, para los extranjeros, avecindados en nuestro país; todo ello, sin perjuicio de lo establecido en tratados internacionales. Aunque, en ciertas situaciones, sí sea necesario ser nacional de algún estado de la Unión Europea¹⁰⁶.

El ya citado art. 13 de nuestra vigente Carta Magna establece, en su apartado 1º, que los extranjeros gozarán de los Derechos Fundamentales, contenidos en el Título I del antedicho texto legal, si bien el subsiguiente apartado del referido art. 13 añade una particularidad destacada; esto es, el disfrute

¹⁰⁴ <https://app.congreso.es/consti/constitucion/indice/index.htm>

¹⁰⁵ MUÑOZ MACHADO, S. (2016): *Diccionario del español jurídico*, op. cit., p. 169: la persona, en situación de apátrida, no cuenta con la protección y defensa que sí puede predicarse de quien es nacional de un determinado país; aquellos sin nacionalidad gozan de la protección establecida por la respectiva Convención sobre el estatuto de los apátridas, adoptada en New York a fecha 28 de noviembre de 1954. En principio, quien goce del estatuto legal de apátrida tendrá iguales derechos que los extranjeros, que sean considerados legalmente refugiados.

¹⁰⁶ MELÓN MUÑOZ, A. [Dir. (2018)]: *Memento práctico administrativo*. Lefebvre-El Derecho. Madrid, p. 564.

de esos Derechos Fundamentales se ajustará a las particularidades que determinen los respectivos tratados internacionales, suscritos por España. Pero, sin perjuicio de todo ello, conviene precisar otro elemento, clave: esto es, la regulación constitucional española de los derechos de los extranjeros comprende, también, los siguientes elementos: 1º la existencia de unos derechos, anejos a todo ser humano, sin excepción, que, por el mero hecho de serlo, conlleva una dignidad la cual debe respetarse en todo caso -art. 10.1 CE 1978-, 2º la interpretación de los Derechos Fundamentales de las personas, con arreglo a los acuerdos y tratados, internacionales, firmados por nuestro país -art. 10.2 CE 1978- y 3º la muy variada formulación, por parte del citado texto constitucional español, de los diversos derechos, allí enunciados, a través de fórmulas como la de “todos”, “todas las personas”, “los españoles”....

Además de las anteriores precisiones, es necesario incorporar otro aspecto, más, igualmente relevante: los extranjeros podrán ejercer los derechos que la Ley les reconoce cuando residan legalmente entre nosotros; ello conlleva un trato diferenciado entre quienes ostentan esa residencia legal y aquellos otros que no la poseen. Con carácter general, es posible distinguir las siguientes notas, esenciales, con respecto a la normativa española sobre extranjeros: 1º los derechos fundamentales, reconocidos constitucionalmente, cuando se trata de extranjeros, tendrán el contenido que respectivamente determine la norma regulatoria de cada uno de ellos -como consecuencia de lo dicho, cabe que tal contenido varíe, según se trate de españoles o extranjeros-, 2º la dignidad humana -art. 10 CE 1978- opera para todos, españoles y quienes no lo son, si bien el art. 23 de la precitada Carta Magna solo se aplica a los primeros -esto es, el derecho de sufragio activo y pasivo para las elecciones autonómicas y estatales y, además, el ejercicio de funciones y cargos públicos-, 3º la titularidad, ejercicio y contenido de cada uno de los derechos, por parte de los extranjeros, queda limitado por la correspondiente norma que los regule, 4º los tratados internacionales, en materia de extranjería, serán de aplicación preferente, tanto en cuanto a la aplicación de sus preceptos como a efectos interpretativos de las normas regulatorias de tales derechos y 5º la residencia legal es requisito indispensable para que los extranjeros puedan ejercitar los derechos que la Ley les concede como el del trabajo, acceso a determinados servicios y políticas públicas....

A mayor abundamiento, cabe destacar que, como indicó la STC 99/1985, de 30 de septiembre, el derecho a la tutela judicial efectiva pertenece a toda persona, en cuanto tal, sea española o extranjera, como garantía de la dignidad que le resulta intrínseca por tal condición humana. Por otro lado, la STC 115/1987, de 7 de julio, da un paso más, puesto que analiza los derechos de los extranjeros centrándose en sí dicha normativa normativa respeta el contenido esencial, de carácter

constitucional, aplicable al correspondiente derecho; en realidad, va ganando terreno una perspectiva que, sobre el principio de la igualdad -art. 14 CE 1978-, va aproximando, cada vez más, el ejercicio de los Derechos Fundamentales, por parte de los españoles y extranjeros, tal y como acredita la STC 130/1995, de 11 de septiembre. Sin perjuicio de dichas resoluciones judiciales, destaca igualmente la STC 242/1994, de 20 de julio, en cuya virtud resulta conforme a Derecho la expulsión de un extranjero, con permiso de residencia, adoptada con arreglo a la Ley y tratados internacionales aplicables, si ello fuese necesario por razones de política criminal, vinculada a la de extranjería; así mismo, las STC 95/2000, de 10 de abril, entendió como válido que el derecho a la asistencia sanitaria para los extranjeros en nuestro país estuviese condicionado a su residencia legal.

Por otro lado, el derecho a entrar en España tan solo se reconoce, constitucionalmente, a los españoles -art. 19 CE 1978-, si bien los extranjeros también tendrán derecho a hacerlo, en las condiciones que determine la legislación vigente; éstos últimos podrán impetrar la respectiva tutela judicial efectiva en caso de impedírseles dicha entrada, cuando entiendan que tengan derecho a ello. En todo caso, el citado derecho de entrada se somete a particularidades especiales cuando hablamos de extranjeros, como: 1º los solicitantes de asilo, 2º los ciudadanos de un Estado, miembro de la UE, 3º los extranjeros que, ya residiendo previamente en España, deseen volver a nuestro país tras una salida temporal del mismo y 4º la reagrupación familiar; pero, más allá de cuanto se ha expuesto, es indiscutible que los extranjeros, en situación irregular entre nosotros, dispondrán de aquellos derechos conectados con la dignidad, en cuanto cualidad ínsita a todo ser humano, por el mero hecho de serlo. El estatuto legal del extranjero vendrá dibujado, en consecuencia, con carácter general, por la propia norma constitucional y, al tiempo, la correspondiente legislación sobre el derecho del cual se trate; todo ello, sin perder de vista lo establecido por los tratados internacionales, válidamente adoptados por parte de nuestros sucesivos gobiernos. Es indudable, por otro lado, que los derechos de ambos grupos de población tienden a equiparse -sobre todo, con respecto a quienes residen legalmente entre nosotros-; pero, en el supuesto de aquellos extranjeros, en situación irregular, operaría el ya citado “principio” de la dignidad humana, objeto del art. 10 CE 1978 y concordantes, amén de la propia doctrina jurisprudencial emanada del TC. Todo ello, por supuesto, teniendo siempre en cuenta una premisa, básica; esto es, el “marco legal” fijado por las normas que regulan y desarrollan, en concreto, todos y cada uno de los derechos, declarados y reconocidos por la citada Norma Suprema¹⁰⁷.

¹⁰⁷ IZQUIERDO SANS, C. (2018): “Artículo 13.1” en RODRÍGUEZ-PIÑERO Y BRAVO-FERRER, M. y CASAS BAAMONDE, M. E. (Dir.): *Comentarios a la Constitución española XL ANIVERSARIO*. Tomo I. Edita: Fundación Wolters Kluwer, Boletín Oficial del Estado, Tribunal Constitucional y Ministerio de Justicia. Madrid, pp. 276-286.

La posición jurídica de los extranjeros, con respecto a nuestro derecho nacional, según la STC 17/2013, de 31 de enero, queda determinada en virtud del art. 10.1 y 13 de la Carta Magna, aprobada mayoritariamente por los españoles en 1978; así, con respecto a la titularidad y ejercicio de los Derechos Fundamentales en España, por parte de los extranjeros, cabe afirmar que éstos disfrutarán entre nosotros de los derechos y libertades, establecidos en los correspondientes tratados, amén del propio legislador. Pero, tal afirmación no resulta completamente exacta, puesto que los derechos y libertades, recogidos en nuestro texto constitucional, deben interpretarse a la luz de la necesaria garantía de la protección de la dignidad humana. Además, la CE de 1978 contienen algunos artículos -entre otros, el 23-, cuya titularidad solo está reservada a nuestros nacionales, no pudiendo extenderse éstos a los extranjeros -por todas, véase la STC 236/2007, de 7 de noviembre-.

La aplicación de la normativa sobre extranjeros, vigente en España, no ha sido nunca una cuestión pacífica, dada la diversidad de bienes jurídicos, llamados a recibir la adecuada protección -esto es, cómo conciliar los derechos de toda persona humana, por el hecho de serlo, independientemente de su nacionalidad, con el igualmente justo y legítimo derecho de todas las sociedades humanas, en orden a garantizar la necesaria seguridad frente a todo tipo de delincuencia, proveniente, aún de manera hipotética, de quienes no son españoles-. Así, la Ley Orgánica 4/2000, de 11 de enero, sobre derechos y libertades de los extranjeros en España y su integración social fue la primera dedicada a dicha temática, siendo luego ésta objeto de modificación por la Ley Orgánica 2/2009, de 11 de diciembre; la citada ley Orgánica 4/2000 va acompañada del correspondiente reglamento -en concreto, el Real Decreto 557/2011, de 20 de abril, por el que se aprueba el Reglamento de la Ley Orgánica 4/2000, sobre derechos y libertades de los extranjeros en España y su integración social-.

Es destacable que el art. 13 CE 1978 recoge el estatuto constitucional de los extranjeros en España, quedando dividido dicho artículo en cuatro apartados, los cuales abarcan las siguientes temáticas; esto es, el primero, sus libertades públicas entre nosotros, el segundo, sus limitaciones en cuanto a los derechos políticos, el tercero, los principios del régimen jurídico de la extradición pasiva y, por último, el cuarto, dedicado al derecho de asilo. Por otro lado, una gran mayoría de los derechos recogidos en el Título I del vigente texto constitucional español nos permite afirmar que una gran cantidad de ellos se reconocen a, respectivamente, “todos”, “los individuos y las comunidades”, “a toda persona”, “a todas personas” o cualesquiera otras cláusulas, redactadas de manera impersonal que, por tal motivo, no presentan un carácter limitativo, solo a favor de los españoles; así, serían derechos constitucionales, también reconocidos a los extranjeros, los siguientes: derecho a la vida, integridad física y moral, intimidad personal, libertad ideológica, tutela judicial efectiva -también, el turno de oficio-, libertad, seguridad y no discriminación por razones de índole personal o social.

La norma española, dedicada a desarrollar el régimen jurídico aplicable a los extranjeros, es la ley orgánica 4/2000, de 11 de enero, sobre derechos y libertades de los extranjeros en España y su integración social; tal norma recibe habitualmente el apodo de “Ley de extranjería”, por ser la más relevante en dicha temática. En cuanto al voto, conviene decir que el sufragio activo y pasivo en las elecciones municipales, celebradas en España, solo está permitido a los extranjeros cuando, por tratado o ley, así se les reconozca, siempre conforme al criterio de reciprocidad.

Así mismo, solo estarán reservados a los españoles aquellos puestos de trabajo, como funcionarios públicos, que, tanto directa como indirectamente, comporten una participación en el ejercicio del poder público o en aquellas funciones que tengan por objeto la salvaguarda de los intereses del Estado o de las administraciones públicas; tal regla se deriva de la interpretación realizada por el TJUE, como, por ejemplo, la de 2 de julio de 1996, Asunto C-473/93. Comisión de las Comunidades Europeas contra Gran Ducado de Luxemburgo, con respecto a la libre circulación de trabajadores en el mercado interior, en lo atinente a los empleos públicos. En cuanto al resto de puestos de trabajo, ajenos a esas características, antes reseñadas, cabe su desempeño por parte de los extranjeros; además, los extranjeros podrán trabajar, en régimen laboral, al servicio de las administraciones públicas españolas, siempre y cuando disfruten de residencia legal en nuestro país. Con respecto a la extradición pasiva, la ley 4/1985, de 21 de marzo, la conceptúa como un acto de soberanía, de marcado contenido político, en íntima y estrecha relación con el interés nacional, solo apreciable por parte de nuestro respectivo gobierno; en lo tocante al derecho de asilo, éste se regula en la ley 12/2009, de 30 de octubre, basándose tal normativa en los convencionales y tratados internacionales, suscritos en esa materia por las autoridades españolas –en especial, la Convención sobre el Estatuto de los Refugiados, firmada en Ginebra el 28 de julio de 1951 y, a su vez, el correspondiente protocolo, suscrito en Nueva York, el 31 de enero de 1967-¹⁰⁸.

El art. 2 bis 2 de la Ley orgánica de derechos y libertades de los extranjeros resulta de importancia destacada, dado que viene a ordenar a todas las administraciones públicas que ejerciten sus competencias conforme a una serie de principios, allí contenidos; se ha discutido el alcance de dichos principios pero, sin perjuicio de ello, es evidente la utilidad y valor de los mismos, desde el punto de vista jurídico. Así, tales principios pueden entenderse como normas, con una estructura abierta o incondicionada, de índole ética jurídica, cuyo objetivo consiste en asegurar el cumplimiento, más amplio posible, de cuanto preceptúa la legislación dentro de la cual dichas

¹⁰⁸ MÍGUEZ MACHO, L. (2018): “Art. 13” en MUÑOZ MACHADO, S. (Ed.): *Comentario mínimo a la Constitución Española*. Planeta. Barcelona, pp. 65-69

normas se incluyen; los citados principios asegurarían -al menos, sobre el papel- que cualquier norma o decisión, adoptada administrativamente, fuese congruente, desde lo ético, con el resto del ordenamiento jurídico. La aplicación práctica de los referidos principios precisa que la administración realice un juicio ponderado de los mismos, teniendo también en cuenta los intereses respectivamente afectados, así como las circunstancias igualmente presentes, en orden al logro de los fines establecidos por esa concreta legislación; debe adoptarse, pues, aquella decisión que, tras la debida ponderación de dichos principios, sea la más adecuada, necesaria y proporcional, entre todas las posibles. El antedicho art. 2 bis 2 establece que los citados principios, allí reflejados, constituyen el acervo jurídico, mínimo y obligatorio, sobre el cual se fundamente la correspondiente decisión administrativa; todo ello, sin perder de vista la prohibición de toda arbitrariedad por parte de la administración pública (art. 103 CE 1978 y concordantes), contraria a la discrecionalidad, acorde con la Ley, fruto de la citada ponderación. En suma, los principios, contenidos en el ya expresado art. 2 bis 2, conforman todas las instituciones jurídicas, tocantes a los extranjeros, de modo que presentan un carácter vinculante para todas las administraciones públicas

La administración pública, en el ejercicio de la citada discrecionalidad, nunca arbitraria, ha de respetar tales principios, antes reseñados, actuando legítimamente en todo caso de la manera más conveniente y oportuna; el ejercicio de todo gobierno necesita de un cierto margen de discrecionalidad, dentro de la Ley, por supuesto, dado que las diversas opciones políticas, concurrentes en los sucesivos procesos electorales, plantean ópticas, igualmente diferentes, sobre cómo gestionar el fenómeno migratorio. Dentro del propio arco parlamentario cabe distinguir quienes sostienen que las necesidades del mercado son las que han de regir la manera en la cual se gestionen los respectivos flujos migratorios, dirigidos hacia nuestro país; en cambio, otras opciones políticas ponen el acento en el respeto, prioritario, por los derechos de los extranjeros. Sea cual sea el punto de vista que se elija por el respectivo ejecutivo de turno, ninguna de tales opciones – mercado vs. derechos- puede resultar demasiado extremista, dado que, como ya hemos indicado, las cuestiones sobre extranjería deben respetar, forzosamente, los principios, objeto del art. 2 bis 2 de la meritada ley orgánica. Pero, tales principios, no solo determinan el modo de proceder de la Administración sino que, además, sirven, a efectos interpretativos, como instrumento de análisis y crítica de dicha Ley y, en su caso, el correspondiente reglamento¹⁰⁹.

¹⁰⁹ VIANA GARCÉS, A. (2009): “Irradiación principialista de la Ley orgánica de derechos y libertades de los extranjeros sobre su reglamento” en *Cuadernos de derecho público*. Nº 38, septiembre-diciembre 2009, pp. 55-75

Por otro lado, la STC 151/2021, de 13 de septiembre alude a un procedimiento administrativo de expulsión de un extranjero, afirmando que se había vulnerado su derecho constitucional a la tutela judicial efectiva; y, ello, puesto que las correspondientes resoluciones judiciales, ratificando su expulsión, no ponderaron, adecuadamente, las circunstancias personales y familiares presentes en el mismo. El Fundamento Jurídico Segundo de la citada STC afirma: “Este tribunal tiene fijada doctrina en diversos ámbitos de aplicación de la Ley Orgánica sobre derechos y libertades de los extranjeros en España donde resultan afectados los derechos a la libertad de residencia y circulación (art. 19 CE) y a la intimidad familiar (art. 18.1 CE) de un ciudadano extranjero en España, además de otros bienes jurídicos constitucionalmente protegibles como la familia (art. 39.1 CE) y los menores de edad (art. 39.4 CE), bien porque se acuerde su expulsión del país y consiguiente prohibición de retorno dentro de un plazo, en atención a diversas circunstancias; bien porque se le imponga la obligación de dicha salida al no existir ya título habilitante para su residencia.

Para toda esa diversidad de supuestos hemos venido a exigir que la autoridad competente, administración y tribunales de justicia, no puedan acordar o confirmar esas medidas sin haber efectuado antes una valoración de las circunstancias personales y familiares de la persona afectada, lo que implica efectuar un juicio de proporcionalidad de la medida entre sus consecuencias para el expedientado y su núcleo familiar, y la finalidad perseguida por la ley con su ejecución, con el posible resultado de que tal medida resulte no ser procedente en el caso concreto.

Un juicio de ponderación necesario que debe de plasmarse en la resolución que se dicte de modo específico y no mediante frases abstractas o estereotipadas; enumerando las circunstancias que corresponden al afectado y que ha de corresponderse con los datos y pruebas recabados en las actuaciones, e hilvanando en términos lógicos el razonamiento que conecta el enunciado de esas circunstancias con la norma habilitante, y la conclusión a favor o en contra de adoptar la medida. Caso de no hacerse así, hemos considerado que se vulnera el derecho a la tutela judicial efectiva en su vertiente de derecho a la motivación (art. 24.1 CE), si en tal déficit incurre la sentencia de primera instancia o grado superior de la jurisdicción que revisan la decisión previa administrativa.”.

Por su parte, el Fundamento Jurídico Cuarto de la antedicha STC continúa afirmando: “La aplicación de la doctrina de referencia conduce a la apreciación de que se ha producido la vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva (art. 24.1 CE) del recurrente, en su vertiente del derecho a la motivación debida. En efecto, en vía administrativa la defensa de don Marin Sorocean formuló alegaciones tras la incoación del expediente, aduciendo tanto circunstancias personales

como familiares, que resultaban por su naturaleza atendibles en orden al juicio de ponderación de la medida de expulsión:

(i) De las del primer tipo, la juventud de aquel y su problema con el alcoholismo que le llevó a delinquir en un espacio breve de tiempo por dos veces; la asunción de los efectos derivados de su condena cumpliendo con la responsabilidad civil a cuyo pago también fue obligado; su buena conducta en prisión y las calificaciones favorables recibidas de los equipos técnicos del centro, así como también su interés por completar su formación profesional.

(ii) Del segundo tipo, las familiares, el dato de su arraigo que se explica por la existencia de un núcleo familiar que conforma junto con sus padres y su hermana, el haber llegado a España en el año 2009 siendo muy joven (doce años), gozando desde entonces de la autorización de residencia por reagrupación familiar renovada dos veces, de hecho al tiempo de ser dictada su expulsión apenas había cumplido los veinte años, y la alegada carencia de arraigo en su país de origen, Moldavia. Todo ello lo ha ido reiterando después en el recurso de reposición, y en sus escritos procesales en la vía judicial posterior.

Frente a este conjunto de factores, contrastables y que por cierto no han sido negados ni por las resoluciones impugnadas, ni por el abogado del Estado interviniente en este proceso constitucional, la respuesta tanto de la Delegación del Gobierno competente, como del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria en sede de apelación, fue rechazar la posibilidad de la ponderación de aquellas circunstancias personales y familiares en relación con la expulsión, es decir, de realizar el juicio de proporcionalidad exigible, limitándose a constatar, de un lado, que ello solo es posible en los residentes de larga duración, por lo que dice el art. 57.5 b) LOEx y por lo que no dice aquel art. 57.2; y de otro lado, por la realidad de las dos sentencias de condena penal impuestas al recurrente y la gravedad de la pena asignada por el Código penal al delito de robo con violencia.

Que la pena a tener en cuenta a estos efectos sea la abstracta de la ley penal y no la concreta individualizada judicialmente, conforme a jurisprudencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, es materia de legalidad ordinaria en la que no procede inmiscuirnos. Mas en todo caso lo que se esgrime por la Delegación y por la Sala de apelación es un hecho jurídico que constituye el presupuesto de la expulsión, resultando por sí solo insuficiente para soportar el juicio de proporcionalidad de la medida en este o en cualquier otro caso.

Descartado el automatismo en la aplicación del art. 57.2 LOEx respecto de cualquier régimen de estancia del ciudadano extranjero afectado, como se ha venido exponiendo, resulta a los efectos de

este recurso de amparo que la sentencia de apelación recurrida incurrió en una omisión de pronunciamiento, en cuanto al juicio de proporcionalidad de la medida de expulsión (ausente ponderación de aquellas circunstancias personales y familiares del recurrente), con el consecuente defecto de motivación de su decisión en este punto.”. El fallo de la precitada STC estima el recurso de amparo, interpuesto por el ya mencionado extranjero, por haberse vulnerado su derecho fundamental a la tutela judicial efectiva sin padecer indefensión; además, solo se declara firme la sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 2 de Santander, de 29 de mayo de 2018 (procedimiento abreviado núm. 33-2018), modificada en el sentido que establece el Fundamento Jurídico Quinto c) de la citada STC.

2.1.- Derecho a la igualdad de los extranjeros.

En realidad, la cuestión clave que está detrás del tratamiento legal de los extranjeros en España radica en un asunto; esto es, el de cómo ha de entenderse la igualdad, desde el punto de vista constitucional; así, el art. 14 CE 1978, cuyo tenor literal arranca así: “los españoles son iguales ante la ley...”, parece afirmar que dicho derecho a la igualdad solo es predicable para los españoles. Tal apariencia es falsa, puesto que, como ya hemos señalado previamente, los extranjeros, en base al art. 10 de la citada Norma Suprema, vigente entre nosotros, también serían titulares de una serie de derechos, inherentes a toda persona, tan solo por el mero hecho de serlo. En todo caso, el reconocimiento de los derechos no impide la modulación de su contenido, en base a criterios fundados en las políticas de extranjería; así mismo, la legislación internacional tiende a proteger los derechos humanos, propios de toda persona, por el mero hecho de serlo, sean nacionales o no de un Estado, de modo que ningún extranjero podrá verse privado del derecho a la igualdad -entre otras, SSTC 159/1994, de 23 de mayo y 130/2000, de 16 de mayo-. Sin perjuicio de lo dicho, toda diferenciación entre españoles y extranjeros ha de fundarse sobre razones objetivas, amén de responder a un criterio de proporcionalidad, conforme a los propios mandatos constitucionales - véase la STC 236/2007, de 7 de noviembre-; la igualdad ante la Ley, aplicable a españoles y extranjeros, constituyen un principio de actuación, dirigido a los Poderes Públicos, de forma directa e incondicionada, incluyendo igualmente a las diversas administraciones públicas, a la hora de ejercer su respectivo poder reglamentario. Queda, pues, vedado todo tratamiento desigual a la hora de aplicarse la Ley, por parte de los referidos Poderes Públicos, entendiendo por tal la quiebra injustificada del criterio legalmente consolidado hasta entonces; es decir, un cambio abusivo,

irracional, injustificado o arbitrario en la aplicación o interpretación de la Ley, que solo se base en motivaciones personales¹¹⁰.

Por otro lado, no olvidemos que el art. 14 de nuestra actual Norma Suprema comienza con las palabras “Los españoles”, lo cual deja poco espacio para una interpretación amplia, llamada a extender, de manera inclusiva, tal igualdad a todas las personas –también, los extranjeros–; para hacernos una interpretación, cabal y sensata, de ese art. 14, antes reseñado, no hemos de salir del texto constitucional, fijándonos para ello en lo que establece su artículo, inmediatamente anterior – esto es, el 13-. El ya referido art. 13 constitucional nos dice que los extranjeros gozarán en España de las libertades públicas, garantizadas en el respectivo título del mencionado texto constitucional, conforme a lo establecido en los correspondientes tratados y leyes, que les sean aplicables. Así mismo, el Capítulo Primero, en el cual se integran los ya aludidos arts. 11 y 13, lleva por rúbrica la siguiente: “De los españoles y extranjeros”; es llamativo, desde luego, que el art. 14 de la precitada CE 1978, en donde se protege el derecho a la igualdad, esté fuera del antedicho Capítulo Primero. Para algunos, tal diferencia, desde el punto de vista del tenor literal de la referida Carta Magna, avalaría una interpretación, según la cual los únicos que tendrían derecho a la igualdad, en cuanto al ámbito jurídico, serían los españoles, como miembros ab initio de la comunidad política nacional; siguiendo tal interpretación, el panorama legal de los extranjeros estaría regido por otra “lógica”, bien distinta, dado que éstos, al no formar parte inicialmente de nuestra comunidad política, verían limitada su igualdad jurídica, con respecto a los españoles, en los términos fijados por parte del legislador nacional y, al tiempo, los distintos convenios y acuerdos internacionales sobre tal materia¹¹¹.

¹¹⁰ RODRÍGUEZ-PIÑERO Y BRAVO-FERRER, M. (2018): “Artículo 14” en RODRÍGUEZ-PIÑERO Y BRAVO-FERRER, M. y CASAS BAAMONDE, M. E. (DIR.): *Comentarios a la Constitución española XL ANIVERSARIO*. Tomo I. Edita: Fundación Wolters Kluwer, Boletín Oficial del Estado, Tribunal Constitucional y Ministerio de Justicia. Madrid, pp. 334-352; véase, igualmente, PALOMAR OLMEDA, A. (2017): “La reformulación de la doctrina en materia de derechos de los extranjeros en España: los avances de la jurisprudencia” en *Diario La Ley*, N° 9064, Sección Dossier.

¹¹¹ Sobre el contenido del art. 14 CE 1978, en relación con el Estado Social y Democrático de Derecho, veáse FERNÁNDEZ-MIRANDA CAMPOAMOR, A. (2003): “El Estado Social” en *Revista Española de Derecho Constitucional* Año 23. Núm. 69, Septiembre-Diciembre 2003, pp. 166-170; La idea clave del «nuevo» derecho a la igualdad descansa en el criterio de no discriminación que comporta dos importantes alteraciones: 1º la consideración de discriminatoria y, por tanto, de inconstitucional, de toda diferenciación constitucionalmente injustificada (irrazonable) y 2º la aceptación, promoción y legitimación de diferencias en el tratamiento jurídico que descansan en situaciones relevantes de hecho distintas: el trato igual a los iguales y desigual a los desiguales. El ATC 48/1981, de 29 de abril, no prohíbe aquellos casos en los cuales el legislador prevé la necesidad o conveniencia de contemplar situaciones distintas, dándoles en consecuencia un tratamiento diverso, el cual puede ser una exigencia para la mayor efectividad de los valores, consagrados constitucionalmente. A mayor abundamiento, recuérdese que el art. 9.2 de nuestra Carta Magna, hoy vigente, afirma que corresponderá a los poderes públicos promover las condiciones para que la libertad e igualdad de los individuos y los grupos, en los cuales éstos se agrupan, sean reales y efectivas.

Es cierto, igualmente, que la referida literalidad de los preceptos constitucionales, antes examinados –es decir, los arts. 13 y 14–, se ha visto considerablemente mitigada por la labor del TC, a través de sus respectivos fallos; en ellos, se aprecia la creación de ciertos espacios de igualdad entre españoles y extranjeros. Así, en línea con lo dicho, destaca la STC 107/1984, de 23 de noviembre, la cual establece que el referido art. 14 ha de interpretarse de manera conjunta con otros preceptos, igualmente constitucionales, como el antedicho art. 13; además, con arreglo a esa interpretación conjunta, es necesario distinguir las siguientes categorías, dentro de los Derechos Fundamentales de los extranjeros: en primer lugar, aquellos que les están vedados –art. 23 CE 1978–, en segundo, aquellos que deben reconocerse a los extranjeros en situación de igualdad de condiciones con respecto a los españoles, dado que éstos están íntimamente conectados con la dignidad humana, objeto de protección por parte de numerosos tratados internacionales, suscritos por España y, por último, en tercero, aquellos cuya titularidad puede corresponder a españoles y extranjeros, si bien no siempre en igualdad de condiciones, de modo que el legislador español puede establecer diferencias en cuanto a su ejercicio por parte de unos y otros. La ya citada categorización de los Derechos Fundamentales, constitucionalmente reconocidos, atendiendo a la nacionalidad española/extranjera, se ha mantenido durante mucho tiempo –como hace, por ejemplo, la STC 236/2007, de 7 de noviembre. La cuestión, empero, sigue sin dilucidarse, al menos, definitivamente, ya que, pese a la citada categorización, el TC no ha explicado por qué ciertas situaciones de desigualdad entre españoles y extranjeros siguen teniendo lugar. La igualdad entre españoles y extranjeros queda limitada tan solo a ciertos Derechos Fundamentales, de índole constitucional, que, como antes hemos indicado, tienen una conexión directa con la dignidad humana –por ejemplo, el derecho a la vida, integridad, intimidad..–; en lo tocante al resto de derechos fundamentales, podría entenderse que cabe una amplia discrecionalidad del legislador, de modo que éste tendrá la posibilidad de establecer, o no, dicha igualdad.

Tal planteamiento resulta llamativo en algunos casos, como, por ejemplo, el de la materia de seguridad social, en la que el TC ha proclamado que prima, con respecto a los extranjeros, tanto cuanto establezcan, expresamente, los respectivos convenios y tratados internacionales, de plena vigencia para el legislador español al haber sido firmados válidamente por nuestras autoridades, además de nuestra propia legislación interna; la igualdad entre españoles y extranjeros, en lo relativo a asuntos laborales y de seguridad social, solo podría operar cuando así se manifestase, de manera expresa, tanto por parte de los precitados convenios internacionales como de la correspondiente norma de Derecho Interno. La citada equiparación entre españoles y extranjeros, tan solo en cuanto a los Derechos Fundamentales, así constitucionalmente declarados por nuestra Carta Magna de

1978, ha suscitado, como poco, numerosas críticas; y, ello, puesto que resulta difícil de entender, acudiendo tan solo a dicha problemática laboral y de seguridad social, tocante a los extranjeros, por qué ésta queda fuera de su derecho a la dignidad, propia de todo ser humano, simplemente por el hecho de serlo; ¿es que esas problemáticas no afectan a la dignidad de la persona y sí, en cambio, otras, como la libertad ideológica, etc.?

En suma, las explicaciones ofrecidas por el TC no han terminado de despejar dichas incertidumbres; la STC 137/2000, de 29 de mayo, es digna de mención, al afirmar que los extranjeros son titulares en España del derecho a la igualdad ante la Ley, pero con un matíz, importantísimo: esto es, tan solo en el plano del derecho a no ser discriminados. En otras palabras: el TC considera a los extranjeros titulares del derecho a no ser discriminados, por razón de su nacimiento, raza, religión, opinión o cualquier otra condición o circunstancia, personal o social; pero, al mismo tiempo, no cabe afirmar que dicho Alto Tribunal, máximo intérprete de la CE 1978, haya reconocido, expresamente, el derecho de los extranjeros a no ser discriminados por razón de su nacionalidad. Sin perjuicio de lo ya expuesto, es posible establecer, a la luz de los diversos convenios internacionales, ya firmados por nuestro país, que toda discriminación para los extranjeros, fundada en su nacionalidad, sí podría ser inconstitucional; el apoyo de tal postura podría estar en el art. 10.2 de nuestra vigente Norma Suprema de 1978. En suma, el TC considera a los extranjeros en España como titulares de un derecho a no ser discriminados por los motivos que establece el art. 14 CE 1978; pero, sin perjuicio de ello, no cabe afirmar que dicho Tribunal haya reconocido, expresamente, el derecho de los extranjeros a no ser discriminados por razón de su nacionalidad.

Por otro lado, los diversos convenios internacionales, ratificados por nuestro país, así como el precitado art. 10.2 de nuestra vigente Carta Magna, permite contemplar la nacionalidad como una de las categorías sospechosas de discriminación; tal postura apoyaría aquella tesis, favorable a que los extranjeros no deben ser discriminados por razón de su nacionalidad. Así mismo, los diversos tratados y convenios internacionales, suscritos por España –en especial, el Convenio Europeo de Derechos Humanos y la doctrina de su Tribunal-, comportan que los Estados firmantes están obligados a justificar, de manera objetiva y razonable, las diferencias de trato que éstos establezcan entre nacionales y extranjeros, fundadas tan solo en la nacionalidad de éstos últimos; tal regla no sería aplicable con respecto a los derechos políticos –esto es, sufragio, activo y pasivo, acceso a la función pública, libertad de expresión y asociación-, así como a los derechos de circulación y residencia, a entrar o a no ser expulsado del territorio de un Estado.

Es posible, pues, apoyándonos en el art. 10.2 CE 1978, además de los diversos convenios y tratados internacionales sobre derechos humanos, ratificados por nuestros sucesivos gobiernos, una perspectiva más igualitaria entre españoles y extranjeros; conforme a esa visión, los extranjeros tendrían el derecho a no ser discriminados por razón de la nacionalidad, estableciendo así unas diferencias de trato entre ambos tan solo con carácter excepcional, respetando en todo momento dichos tratados y convenios internacionales. En línea con ello, las relaciones entre españoles y extranjeros girarían sobre la noción de igualdad, estableciéndose una serie de diferencias entre ambos que fuesen proporcionales y debidamente justificadas, en base a motivos objetivos y razonables; ello ofrecería un marco más amplio de actuación que el ahora vigente, que solo opera sobre el principio del respeto por la dignidad de todo ser humano, ya nacional, ya extranjero. Recordemos, así mismo, que el propio concepto de dignidad presenta serios problemas, a la hora de su delimitación, dado su carácter abstracto y, en multitud de ocasiones, casi deletéreo y falto de todo límite, claro y preciso. Ello no puede ser de otro modo puesto que, en verdad, todos los derechos imaginables tienen alguna relación, más o menos estrecha, con un concepto tan amplio y difuso como es el de la dignidad humana; de ahí, el cambio de paradigma indicado, cuyo centro pasaría a situarse en la igualdad de españoles y extranjeros, con diferencias entre ambos grupos de personas que solo fuesen proporcionales, siempre con la ineludible y necesaria justificación, nunca caprichosa, subjetiva, arbitraria, irracional o injustificada¹¹².

Las sociedades más desarrolladas de nuestro tiempo, desde el punto de vista no solo del progreso económico sino también social, inciden, muy mucho, en la necesidad de lograr una mayor igualdad, tanto formal como material, para todos sus miembros; es, por lo menos, curioso que, pese a esa necesidad social en pos de la igualdad, ampliamente compartida, ésta no haya terminado de encontrar el necesario y completo acomodo en los respectivos ordenamientos jurídicos. Parece, al fin, como si se buscara, a propósito, un concepto vago y difuso de la propia noción de igualdad, de modo que, por esa misma razón, desde un punto de vista torticero e interesado, pudiese negarse su misma esencia y espíritu, de carácter general. En realidad, la propia noción de ciudadanía nos dice que ésta debería concederse a toda persona que decide formar parte de la sociedad del Estado que le acoge; la mejor demostración de dicha voluntad integradora sería la de una larga residencia en dicho país de acogida. El argumento a favor de tal concesión de la ciudadanía a los residentes extranjeros, independientemente de su nacionalidad, es perfectamente razonable, dado que el ciudadano es aquella persona sometida a un determinado catálogo de derechos y obligaciones,

¹¹² DÍAZ CREGO, M., op. cit., pp. 117-125.

establecidos por un determinado Estado; tal sometimiento a un concreto estatus, en forma de deberes y derechos, vinculado a un concreto Estado, como esencia de la ciudadanía, es, desde un punto de vista objetivo, completamente independiente del propio concepto de nacionalidad. La nacionalidad está marcada por un claro matiz personalista, en tanto que la persona pertenece a un determinado grupo humano o cultural, con el cual se identifica.

La economía globalizada del mundo actual apuesta, cada vez más, por una extensión, progresivamente ampliada, de la ciudadanía, en el sentido antes expuesto; el motivo de ello es que tal equiparación facilita los intercambios económicos, haciéndolos más ágiles, eficientes y productivos, en términos de jugosos beneficios para las grandes multinacionales, líderes en los mercados globalizados. El vínculo nacionalidad-ciudadanía es algo propio del pasado más arcaico, donde los intercambios económicos, lentos, simples y sencillos, amén de escasos, estaban limitados a una pequeña escala geográfica, sin apenas conexiones internacionales; la economía globalizada de nuestro tiempo se basa en la mayor movilidad de todos los factores productivos, de modo que, a fin de no entorpecer ésta, la ciudadanía se concediese a todos aquellos trabajadores con una larga residencia en su respectivo país de acogida, sin tenerse en cuenta su nacionalidad. Recuérdese, así mismo, que las personas nunca pueden ser calificadas como “ilegales”, sin perjuicio del uso de dicho epíteto en relación a toda residencia de un extranjero, ajena a los requisitos establecidos legalmente para ello; ninguna persona merece el calificativo de “ilegal”, por razón de su dignidad, inherente a todo ser humano, por el mero hecho de serlo, sea quien sea y con plena independencia de sus circunstancias, personales o sociales¹¹³.

La equiparación entre españoles y extranjeros, objeto del art. 27 del código civil, aparece, en principio, como nítida y clara, en lo tocante al goce de ambos de los derechos privados; pero, pese a dicha apariencia, la propia ley interna española distingue las referidas situaciones, otorgando en consecuencia un estatus jurídico diferente a quienes poseen el vínculo de la nacionalidad con nuestro país, en relación a los no nacionales. Tal voluntad, de fondo, acerca del distinto estatus jurídico, propio de cada uno de los términos del binomio nacional/extranjero, se deduce de las propias palabras que ponen término al ya mencionado art. 27 del Código Civil; así, dicho precepto concluye, afirmando “*salvo lo dispuesto en las leyes especiales y en los Tratados*». Por otro lado, los extranjeros, ciudadanos de algún país miembro de la Unión Europea, gozan, en principio, de un estatus, especialmente privilegiado, con respecto a los demás; lo mismo cabe decir, aunque por

¹¹³ CERDÁ MARTÍNEZ-PUJALTE, C. (2005): “Los principios constitucionales de igualdad de trato y de prohibición de la discriminación: un intento de delimitación” en *Cuadernos constitucionales de la Cátedra Fadrique Furió Cerio*, Número 50-51, pp. 193-218

distintas razones, con respecto a refugiados y solicitantes de asilo, cuya situación, extraordinariamente difícil y penosa, trata de ser “compensada” por el legislador español.

Además, la equiparación de derechos, objeto del ya mencionado art. 27 del Código Civil, no alcanza a la normativa de orden político, laboral y administrativo, donde se mantienen claras y notables diferencias. El art. 15 del Código de Comercio, vigente en España, sí que reconoce tal equiparación, en cuanto a que españoles y extranjeros podrán ejercer el comercio entre nosotros; la capacidad de contratar de éstos últimos estará determinada por su respectiva ley nacional, quedando sujetos en lo demás a lo dispuesto en dicho Código y los órganos jurisdiccionales españoles, amén de los correspondientes Tratados y Convenios Internacionales. En suma, los extranjeros gozan de los mismos derechos que los españoles, en cuanto al ámbito familiar y de las relaciones personales, amén de lo tocante al derecho patrimonial y contractual -es decir, el derecho civil, en sentido amplio-; eso sí, todo ello, conforme a los tratados y convenios internacionales en vigor. En línea con lo antes reseñado, el art. 9 del Código Civil viene a señalar los criterios de aplicación de la ley personal¹¹⁴.

En principio, no todas las personas, residentes de facto en un mismo territorio, tienen iguales derechos; el número y “calidad” de los mismos va a depender, en principio, de dos factores, clave, que tampoco se extienden a todas esas personas, ya mencionadas: esto es, la condición legal de “nacional”, en cuanto portador de dicho título jurídico, otorgado por un Estado y la condición administrativa de “residente” en el respectivo territorio donde el correspondiente Estado ejerce su soberanía. La concurrencia de ambos factores “determina” qué derechos tiene cada persona, amén de su extensión, contenido y alcance. Sin duda, cabe detectar una contradicción, podríamos decir que esencial, en cuanto a sus propios términos, entre dos realidades, propias de nuestros días: de un lado, toda persona, por el mero hecho de serlo, tiene derecho, entre otros, al de ostentar una nacionalidad -art. 15 Declaración Universal de los Derechos Humanos, aprobada por la ONU en 1948- y, del otro, la práctica de numerosos Estados, claramente renuentes a conceder su nacionalidad a quienes residen ilegalmente en su territorio, aún, a lo largo de muchos años. No se comprende muy bien que en un mundo tan globalizado como el actual, donde no cesan de reconocerse todo tipo de derechos, al menos en el plano formal, siga habiendo tantísimas personas sin nacionalidad; como vemos, ese derecho a la nacionalidad, asociado a la dignidad, propia de todo

¹¹⁴ Véase HERNÁNDEZ CABALLERO, M. J. (2005): “Virtualidad actual del principio de equiparación de status del extranjero con el nacional ante los derechos civiles” en *Diario La Ley*, Nº 6266, Sección Doctrina, Ref. D-130.

ser humano por el mero hecho de serlo, queda, en muchas ocasiones, en una mera declaración, retórica y programática, sin aplicación real ni efectiva alguna.

Es más, los Estados también conceden, o no, la respectiva nacionalidad por motivos puramente económicos, a fin de “facilitar” que los dueños de las mayores fortunas realicen grandes inversiones en sus respectivos territorios; por supuestos, quienes se benefician de dicha situación han de cumplir una serie de requisitos, que pasan, fundamentalmente, por gozar de un altísimo poder adquisitivo. Además, los derechos que disfrutaban los ciudadanos varían, muy mucho, conforme también lo hace el respectivo estatuto legal, correspondiente a sus “nacionales”, aprobado por cada Estado; así, el pobre inmigrante, que llega en patera a nuestras costas, tendrá muy difícil gozar de las mismas ventajas, asociadas a la nacionalidad, que el nacido en España y residente, desde entonces, entre nosotros. Por desgracia, la “economía” de cada uno “limita”, muy fuertemente, el catálogo de derechos, de todo tipo, a los cuales puede aspirar. En principio, las personas, por ser personas, han de disfrutar de una serie de derechos; los seres humanos no pueden, en consecuencia, recibir la calificación de “ilegales”, puesto que su dignidad, ínsita a tal condición, debería de garantizarles una serie de derechos, sean cuales sean sus concretas circunstancias personales -entre otras, la de ostentar o no una nacionalidad-. No cabe duda que es más que encomiable la labor, realizada por numerosas ONGs, de carácter humanitario, a la hora de defender los derechos de los migrantes; en especial, aquellos que huyen de sus respectivos países de origen, por las más variadas razones, exponiéndose así a una travesía, incierta y, además, llena de todo tipo de peligros.

Precisamente, es el poder de las mafias, así como la de ciertos grupos económicos, el que mueve en gran parte las sucesivas “olas migratorias”, formadas por cientos de miles de personas, desde los países más empobrecidos hacia el llamado “primer mundo”, que les ofrece un falso espejismo de riqueza y bienestar. El Ser Humano siempre ha sentido el deseo de viajar hacia lugares ignotos, desde luego; piénsese, sin ir más lejos, en el primer gran relato clásico, en dicha línea, titulado “La Odisea”, en la cual el héroe griego -Ulises, acompañado de su tripulación- parte hacia el confín de los mares de la época, sorteando toda suerte de riesgos para sus vidas. La nota característica de nuestro tiempo es la de que muchísimas personas, residentes en las regiones más pobres, salen de dichos lugares, en condiciones más que precarias, con un solo objetivo: esto es, el de llegar al “Eldorado” europeo, estadounidense... que han creído ver desde sus hogares vía la Televisión, internet... Esos migrantes se dan cuenta de lo “engañados” que estaban al cruzar nuestras fronteras; es decir, cuando, en contra de las promesas recibidas por parte de las respectivas mafias, solo “encuentran” el respectivo CIE donde son alojados sin las menores condiciones de habitabilidad e higiene, propias de una estancia que pueda calificarse de “digna”.

La migración, en cuanto tal, presenta una serie de perfiles que la convierten en un tema muy complejo, con innumerables facetas, en las cuales confluyen, igualmente, numerosos factores; no olvidemos, igualmente, que, en muchas ocasiones, son las propias industrias quienes deciden “contratar” -en “negro” y sin derechos, por supuesto- a una gran cantidad de emigrantes, sin residencia ni permiso de trabajo, legales. El propósito de tal conducta, por parte del empresariado más irresponsable, es el de “competir” por el propio mercado en mejores condiciones que el resto; lo grave de ello es que muchas veces son las propias autoridades, tanto administrativas como políticas, las que deciden “mirar hacia otro lado”, a cambio de jugosas “comisiones” ilícitas o cualquier otro tipo de ventaja o prebenda. Hay quien emigra a otro país para buscar un futuro económico mejor, para sí o sus familiares más directos; también existen los casos en los cuales quien abandona su hogar para irse al extranjero lo hace en busca de asilo o refugio, por las más variadas razones -ideológicas, religiosas, de género...-. Por otro lado, cada migrante tiene su propia historia, de modo que es muy difícil establecer grandes “perfiles”, homogéneos, bajo los cuales “clasificar” dicho colectivo; ese fenómeno migratorio, claramente global e imparable, nos muestra un gran abanico de situaciones, muy diferentes entre sí, que van, por ejemplo, desde la de los norteafricanos, que llegan a la costa española en patera, “sin papeles”, hasta la de aquellos otros emigrantes, como los científicos, con un contrato de trabajo, firmado con anterioridad, plenamente legal, que les otorga plenitud de derechos.

El “matiz”, esencial, que determina cuándo se es, legalmente, extranjero, en el caso español, es el de la no posesión de nuestra nacionalidad; es decir, el art. 1.1 de la LO 4/2000, de 11 de enero, sobre derechos y libertades de los extranjeros en España y su integración social, afirma que serán considerados extranjeros quienes, a efectos de la aplicación de la Ley, carezcan de la nacionalidad española. Así, el extranjero queda sometido, en España, al art. 13 y concordantes de la CE 1978 y a la ya mencionada LO 4/2000, amén de la Ley 2/2009, de 30 de octubre, reguladora del derecho de asilo y de la protección subsidiaria; ésta última, objeto de desarrollo reglamentario vía el RD 2393/2004, de 30 de diciembre. Es necesario recalcar que aquellos extranjeros, en situación de especial vulnerabilidad -esto es, menores, solicitantes de asilo y protección internacional y las víctimas del delito de trata-, reciben un estatus especial, en cuya virtud tienen una serie de derechos prestacionales; con carácter general, todo extranjero, salvo el de quienes integran dichos colectivos especialmente vulnerables, es objeto de un primer examen, en torno a su respectiva situación administrativa -es decir, “regular” o, en su caso, “irregular”-. Una situación administrativa regular del extranjero comporta para él una serie de derechos que distan considerablemente de quienes se hayan irregularmente entre nosotros; entre otras cosas, tal irregularidad comporta que esa persona

se verá abocada a trabajar en la economía sumergida, por un salario miserable, sin derechos ni protección social, etc.¹¹⁵.

Es indudable que un mundo, heterogéneo, globalizado y mestizo como el de nuestros días, necesita de una postura, decidida, por parte de los poderes públicos estatales, mediante la cual se facilite la integración de dichos extranjeros en el país de acogida; pase lo que pase, la migración va a seguir existiendo, por más que sean las barreras o trabas que pretendan levantarse en su contra. La mejor herramienta para facilitar dicha integración, exitosa, de quienes han nacido en otro lugar es la de proporcionarles todas las herramientas legales para que su estancia, etc., sea acorde con el Ordenamiento Jurídico; es conveniente, pues, asegurar la mejor convivencia social de dichas poblaciones, de origen extranjero, con las autóctonas. Sin perjuicio de ello, resulta igualmente evidente que son los Estados quienes han de asumir el deber de regular el fenómeno de la inmigración en su respectivo territorio; ello, por supuesto, sin perder de vista los tratados internacionales, válidamente firmados por su parte, relativos a dicha cuestión.

La actitud más inteligente, frente al inevitable fenómeno migratorio, es la de transmitir un mensaje positivo sobre el mismo entre las poblaciones de los países de acogida; los extranjeros también contribuyen, con su trabajo, a que el PIB crezca, sin perjuicio de otros aspectos problemáticos, asociados a dicha emigración, como la de quienes llegan al país de destino de manera ilegal. Por otro lado, la necesaria integración de las poblaciones, de origen foráneo, precisa un esfuerzo bidireccional, en el cual todos -individuos, asociaciones, Administraciones..- aporten su correspondiente “grano de arena”; la convivencia, pacífica y respetuosa con todos, vengan de donde vengan y sea cual sea su cultura, étnica y credo, de origen, necesita de un marco, legal, claro, no discriminatorio para nadie, que respete los derechos de todos. Tampoco podemos obviar la propia organización política y administrativa de nuestro país, claramente descentralizada, con diversos niveles de poder y gestión territorial en su seno; en este apartado, son los respectivos Ayuntamientos quienes, en cuanto administración más cercana al ciudadano, necesitan del oportuno apoyo, en cuanto a medios personales y materiales, que garanticen la mejor y más adecuada asistencia hacia los extranjeros, allí residentes.

¹¹⁵ GÓMEZ FERNÁNDEZ, I. (2017): *El derecho a tener derecho: definición jurisprudencial del estatuto de la persona extranjera*. Aranzadi. Navarra, pp. 15-26. A título ilustrativo, recuérdese lo sucedido recientemente en Alemania, cuando dicho país decidió alojar a casi un millón de personas -sírios, en su gran mayoría- huídos de la situación de guerra y miseria, aún subsistente en esa región del Planeta que llamamos “Oriente Medio”; pues bien, la razón por la cual las autoridades germanas autorizaron lo dicho fue la siguiente: Alemania, así como el resto de naciones con mayor desarrollo económico, tiene tan poca natalidad que mueren más ciudadanos de los que nacen; los dirigentes tudescos, a fin de acabar con tal situación, decidieron abrir sus puertas a los inmigrantes, facilitando así un aumento de los nacimientos.

Así mismo, la integración española en la UE ha supuesto el sometimiento de nuestro país al acervo normativo proveniente de dicha organización internacional; conviene añadir que la UE, en cuanto representante de los respectivos países miembros, también ha suscrito numerosos acuerdos internacionales, relativos a la emigración, igualmente vinculantes para nosotros. La normativa comunitaria se encarga del control de las fronteras exteriores de la UE, de modo que las correspondientes políticas de integración de los extranjeros en los respectivos Estados miembros es competencia de éstos últimos; en línea con lo dicho, será el nivel regional y local de cada uno de dichos Estados los que tendrán que asumir la ejecución de las políticas integradoras para el citado colectivo. Tal división entre los diversos niveles territoriales, tanto en cuanto a las competencias sobre extranjería, en general, como con respecto a la ejecución de las mismas, conlleva diversos problemas, siempre complejos y nunca fáciles de resolver; no valen para ello las “soluciones mágicas”, sencillas, inmediatas y fáciles de implementar. Asuntos complejos necesitan soluciones, igualmente complejas y bien meditadas, que sean fruto de una tranquila reflexión, sin prisas, nunca meramente reactivas y momentáneas, fruto de cualquier titular periodístico, “amarillista” y escandaloso. Desde el punto de vista del derecho comunitario, podríamos distinguir dos grandes grupos; de un lado, el de aquellos inmigrantes, procedentes de alguno de los países, miembros de la UE y, del otro, los de procedencia extracomunitaria. En cuanto a la normativa española, destacamos que el art. 149.1.2 CE determina que será el Estado quien goza, en exclusiva, de las competencias sobre “nacionalidad, inmigración, emigración, extranjería y derecho de asilo”; pero, sin perjuicio de dicho precepto constitucional, es evidente que el fenómeno migratorio toca muchas otras materias, en las cuales tanto las Comunidades Autónomas como las Diputaciones y Ayuntamientos también tienen algo que decir.

Por supuesto, es necesario insistir en que las normas comunitarias son de aplicación preferente entre nosotros, dado su carácter internacional, en línea con lo dispuesto en el art. 93 y concordantes de la vigente Carta Magna española; dicho lo cual, la STC 87/2017, de 18 de abril, establece que el Estado es competente para determinar el llamado “Estatuto del Extranjero”, fijando, en consecuencia, qué ámbitos del Título I de la CE 1978 no admiten diferencia de trato entre españoles y extranjeros, teniendo solo en cuenta la nacionalidad. Así, conforme indica la precitada STC 87/2017, la autoridad estatal fijará las condiciones de igualdad entre españoles y extranjeros con respecto a los derechos constitucionales, asegurando, en consecuencia, que no haya diferencias de trato en aquellos derechos que corresponden, por igual, a unos y otros; es decir, el referido Estatuto viene a cumplir una misión tuitiva de la posición jurídica del ciudadano extranjero en España, a la hora de ejercer aquellos derechos constitucionales que se le reconocen. A modo de síntesis, la administración

central del Estado es competente en cuanto al establecimiento de los criterios de entrada, salida y residencia en nuestro territorio, el régimen de nacionalidad y el diseño del estatuto básico del inmigrante, en los términos antes referidos; sin perjuicio de todo ello, dicha administración central estatal habrá de colaborar con el resto de administraciones territoriales a la hora de financiar aquellas políticas públicas, tendentes a facilitar la integración social de los extranjeros en España. Cuestión relevante es, sin duda, la de la necesaria coordinación entre las distintas oficinas y demás dependencias administrativas, de titularidad estatal, en lo relativo a su actuación con respecto a los extranjeros; además, la propia administración estatal se encargará de recabar la suficiente información sobre el fenómeno migratorio, con carácter general, midiendo así su impacto social. Así mismo, tal información permitirá que se adopten medidas, de ámbito estatal, encaminadas a poner coto a todo tipo de movimientos xenófobos o racistas.

La integración social de la población inmigrante queda en el lado de las Comunidades Autónomas; sin perjuicio de lo ya reseñado, éstas llevarán a cabo sus labores contando con la ayuda y colaboración de las Entidades Locales. Y, ello, puesto que, como hemos indicado en párrafos anteriores, son los Consistorios Municipales y, en menor medida, las Diputaciones provinciales, las que tienen un contacto más directo y cercano con la ciudadanía, conociendo mejor que nadie, en consecuencia, sus necesidades. Las Comunidades Autónomas, así como las corporaciones locales, serán las que materialicen, en mayor o menor grado, a través de su correspondiente normativa, aquellos derechos legalmente reconocidos a los extranjeros; a mayor abundamiento, la STC 247/2007, de 12 de diciembre, resulta muy ilustrativa con respecto a la precitada temática, al afirmar que el art. 139.1 CE 1978 no establece un régimen de uniformidad absoluta de los derechos constitucionales en todo el territorio nacional. Así, según indica la precitada STC 247/2007, lo que prima es el establecimiento de un principio de igualdad sustancial, susceptible de modulaciones diferenciadas en mayor o menor grado, por parte de las Comunidades Autónomas, atendiendo al tipo de derecho del cual se trate y, al tiempo, el reparto competencial aplicable a la respectiva materia de la cual estemos hablando; en base a la precitada lógica, es posible que la autoridad autonómica, dentro de sus competencias, desde luego, “mejore”, en la medida de lo posible, el acceso de los inmigrantes a determinadas prestaciones públicas, en cuanto mecanismo de integración social aplicable a dicho colectivo¹¹⁶.

De cuanto hemos expuesto previamente, cabe diferenciar tres regímenes jurídicos, atendiendo al estatuto de los respectivos colectivos que se engloban en cada uno de ellos; así, atendiendo a criterios

¹¹⁶ GÓMEZ FERNÁNDEZ, I., op. cit., pp. 69-81

puramente expositivos, tendríamos, en primer lugar, a los propios nacionales españoles, los cuales gozan de todos los derechos reconocidos por nuestra CE 1978, siendo objeto de ulterior desarrollo normativo que respetará su contenido esencial -art. 53.1 del referido texto constitucional. A continuación, el ciudadano, proveniente de alguno de los países, miembros de la UE, el cual disfruta de los derechos que le reconocen los propios tratados comunitarios -entre otros, aquellos establecidos en la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea o “Carta de Niza”, según afirma el art. 6 TUE-; los ciudadanos comunitarios tendrán los mismos derechos que los españoles, salvo el derecho al sufragio -activo y pasivo- en las elecciones autonómicas y estatales. Por último, los ciudadanos extracomunitarios solo gozarán de los derechos que les atribuyan los respectivos tratados internacionales, válidamente celebrados y adoptados por España y, en su caso, los que les proporcione la propia ley española; a modo de guía segura para analizar qué derechos se reconocen a los españoles y cuáles a los extranjeros, será necesario examinar, escrupulosamente, cada uno de los casos. Sin perjuicio de lo ya dicho, siguiendo lo reseñado en la STC 107/1984, de 23 de noviembre, el principio de igualdad, al cual alude el art. 14 CE 1978, ha de entender exclusivamente referido a los españoles; por ello, cabe deducir que no exista prescripción constitucional alguna en nuestra vigente Carta Magna que extienda tal igualdad también a los extranjeros.

Así mismo, desde el punto de vista del derecho internacional, nuestro país ha suscrito, válidamente, una serie de tratados internacionales, en los cuales se aborda la materia de los derechos tocantes a los extranjeros; el más importante de todos ellos, ya en cuanto a su alcance, antigüedad y prestigio -esto es, la Declaración Universal de los Derechos Humanos, adoptada por la ONU-, afirma, en su art. 2, que los derechos, allí contemplados, son patrimonio de todas las seres humanos, con independencia de su respectiva nacionalidad, raza u cualquier otra condición, personal o social. Por ello, siguiendo lo afirmado por esta Declaración Universal, los derechos, allí recogidos, se predicen para todo Ser Humano, sea cual sea su nacionalidad y situación en otro país extranjero, que no sea el suyo, ya se encuentre en este último en situación regular o irregular; en línea con esa óptica, el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, adoptado por la Asamblea General de las Naciones Unidas en 1966, establece, como uno de sus derechos, allí reconocidos, el de la no discriminación, atendiendo al origen nacional y demás circunstancias sociales.

El Pacto internacional de Derechos económicos, sociales y culturales también establece el principio de no discriminación por motivos de raza u cualquier otra condición, personal o social; la Convención Internacional sobre eliminación de todas las formas de discriminación racial condena, expresamente, la discriminación contra cualquier nacionalidad via, por ejemplo, la denegación de

visados a nacionales de determinados países. En principio, los derechos proclamados en los antedichos instrumentos internacionales serían de aplicación para todos los extranjeros, residentes en nuestro país, dado que éstos se encuentran ya válidamente incorporados a nuestro derecho interno; a mayor abundamiento, destaca el Convenio Internacional sobre la protección de los derechos de todos los trabajadores migrantes y de sus familias, adoptado por la Asamblea General de la ONU en 1990, aún sin ratificar por ningún Estado europeo. Tal Convenio señala un conjunto de derechos, de orden civil, político, económico y cultural, a favor de los trabajadores, ya citados. Por otro lado, es necesario referir en este asunto los numerosos acuerdos, adoptados en el seno de la OIT, que protegen a dicho colectivo laboral; tales convenios -en concreto, el nº 97 y 111-, suscritos por nuestro país, hacen referencia a los trabajadores, en situación regular, presentes en España, reconociéndoles el mismo trato que los nacionales españoles, en las siguientes materias: vivienda, seguridad social, impuestos relativos a la prestación laboral que dichos trabajadores extranjeros realicen, así como el ejercicio de las respectivas acciones judiciales, relacionadas con las anteriores materias. Hay que señalar que lo establecido en dichos convenios OIT solo será aplicable a los nacionales de los Estados signatarios de los mismos, amén de contemplar únicamente a los migrantes regulares. Por otro lado, es digno de mención el convenio relativo al estatuto jurídico del trabajador migrante, de 24 de noviembre de 1977, adoptado en el seno del Consejo de Europa.

En cuanto al ámbito estrictamente interno, el art. 4 de la Ley Orgánica 4/2000, de 11 de enero, sobre derechos y libertades de los extranjeros en España y su integración social, establece que los extranjeros disfrutarán entre nosotros de los derechos y libertades, reconocidos en el Título I de la CE 1978, conforme a los términos establecidos por dicha Ley y en las que regulen el ejercicio de cada uno de ellos; conforme a tal disposición legal, los extranjeros dispondrían en España de los siguientes derechos: 1º el de sufragio activo y pasivo, conforme a la regulación vigente en ese ámbito, 2º el de la libertad de la circulación y elección de residencia, contemplado en el art. 5 de la precitada Ley Orgánica, así como en el 19 de nuestro vigente texto constitucional -tal derecho podrá ser condicionado por la autoridad administrativa, en base a las motivaciones de seguridad, allí contempladas-, 3º el de reunión y manifestación, solo referido a los emigrantes legales, el cual aparece en el art. 7 de la meritada Ley Orgánica, así como el art. 21 de la Carta Magna española -ese derecho también puede modularse, a juicio de la administración, en base a razones de defensa de la seguridad pública o intereses nacionales, orden público, salud o moral pública y los derechos/libertades de los españoles, 4º el de asociación, solo reconocido a los emigrantes regulares, al cual hace referencia el art. 8 de la antedicha Ley Orgánica, 5º el de la educación no obligatoria, 6º el del acceso al empleo público en una condición no funcionarial, 7º el del derecho a la libertad

sindical y huelga, recogido en el art. 11 de la meritada Ley Orgánica, 8º el del derecho a la libertad y seguridad -Habeas Corpus-, 9º el del derecho a la protección de datos personales, 10º el del derecho a la vida e integridad -física y moral-, intimidad e libertad ideológica, 11º el del derecho al trabajo, siempre y cuando lo hagan con arreglo a la Ley, sin que en este terreno deba existir, forzosamente, una absoluta igualdad entre españoles y extranjeros, 12º el del derecho al mantenimiento y acceso al sistema público de la Seguridad Social, siempre que cuentan con residencia legal en España y 13º el del derecho a la salud, siempre y cuando cuenten con residencia legal entre nosotros. En suma, el ejercicio de los derechos, reconocidos a los extranjeros, se hace depender, directamente, de su situación regular en España, con las salvedades antes referidas¹¹⁷.

Es relevante, igualmente, la STJUE, recaída el 23 de abril de 2015 en el asunto C-38/14. Subdelegación del Gobierno en Guipuzkoa - Extranjería contra Samir Zaizoune, la cual tiene la particularidad de quebrar el régimen sancionador, en materia de extranjería, aplicable en España; así, el régimen administrativo sancionador español, aplicable a los extranjeros, ha suscitado siempre multitud de controversias. Y, ello, a causa de su deficiente regulación legal, donde prima una discrecionalidad, arbitraria, por otra parte, de la cual disponen, tanto los órganos administrativos como los propios jurisdiccionales, con respecto a la sanción aplicable a un extranjero, en situación irregular; así, según dicho régimen sancionador, tales órganos podrán optar, a la hora de decidir sobre qué hacer con ese extranjero, entre su expulsión o la imposición de una multa económica. En el caso de la expulsión -hete ahí el quid de la cuestión-, con un amplísimo margen de discrecionalidad, arbitraria, puesto que no se establecen una serie de motivos, graves y tasados, que la justifiquen y avalen, en términos razonables. Recordemos que la Ley Orgánica 4/2000, de 11 de enero, sobre Derechos y Libertades de los Extranjeros en España y su Integración Social, califica como infracción “grave” -art. 53 del referido texto legal-, el encontrarse irregularmente en España por carecer de autorización de residencia; tales infracciones graves se sancionan con multa si bien también cabe la expulsión del país, con los siguientes condicionantes: “cuando los infractores sean extranjeros y realicen conductas de las tipificadas como muy graves, o conductas graves de las previstas en los apartados a), b), c), d) y f) del artículo 53.1 de esta Ley Orgánica, podrá aplicarse, en atención al principio de proporcionalidad, en lugar de la sanción de multa, la expulsión del

¹¹⁷ GÓMEZ FERNÁNDEZ, I., op. cit., pp. 96-131; en todo caso, la construcción jurisprudencial que se ha realizado de los derechos, reconocidos a los extranjeros en nuestro país, a través de la doctrina del TC, presenta problemas. Y, ello, puesto que los respectivos fallos judiciales tratan acerca de los límites de los respectivos derechos fundamentales, allí enjuiciados, dejando en un segundo plano sus límites con respecto a quienes no ostentan la nacionalidad española. Con respecto al mencionado asunto -esto es, las dificultades de delimitar tales derechos fundamentales, en sede del citado TC, cuando se trata de extranjeros-, véase el fallo particular recaído en la STC 139/2016, de 21 de julio, firmado por el Magistrado Fernando Valdés.

territorio español, previa la tramitación del correspondiente expediente administrativo y mediante la resolución motivada que valore los hechos que configuran la infracción”.

Así pues, la Ley Orgánica prevé dos tipos de sanciones radicalmente distintas (multa económica o expulsión de España) para un mismo supuesto -esto es, la estancia irregular-; pero, además, tampoco fija ni detalla, con la suficiente concreción y seguridad jurídica, cuándo y como debe aplicarse una u otra, puesto que tan solo aparece la alusión a un vago e indeterminado “principio de proporcionalidad”. Todo ello supone, a juicio de muchos teóricos, una evidente falta de precisión, que raya en un claro atentado contra el principio de legalidad, en el ámbito sancionador -e, incluso, en su caso, el de la seguridad jurídica-, dado que dicha norma concede un amplísimo e ilegítimo poder discrecional a las autoridades administrativas.

Lo más lógico, ante dicha diatriba, era optar por la sanción de multa, en vez de la expulsión, cuando en el extranjero solo concurriese dicha estancia irregular, sin ningún otro dato negativo asociado al mismo, referido a su conducta o su situación en España; así lo hizo, por ejemplo, la STSJ Madrid 646/2014, de 24 de septiembre. La jurisprudencia mayoritaria parece haberse decantado por esa lógica, ya explicada anteriormente, de modo que, en el caso mencionado, la Administración solo podrá optar por la expulsión del extranjero, como sanción más grave y secundaria, cuando concurren otros datos negativos, además de dicha estancia irregular; por otro lado, tal opción de la administración ha de ir acompañada de una motivación específica, distinta o complementaria de la exigible para la multa, dado que ésta última constituye la sanción principal en caso de concurrir, tan solo, una estancia irregular del extranjero, sin más. A mayor abundamiento, son muchas las voces que consideran la citada norma española contraria al derecho de la UE; y, más en concreto, la citada Directiva 2008/115/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa a normas y procedimientos comunes en los Estados miembros para el retorno de los nacionales de terceros países en situación irregular. La referida postura del TJUE no viene sino a manifestar que nuestra normativa no cumple las exigencias, establecidas por los arts. 6, ap. 1 y 8, ap. 1, de la Directiva 2008/115; así, la antedicha Directiva obliga a las autoridades de los Estados miembros a que, una vez comprobada la irregularidad de la situación, adopten una decisión, por la cual el citado extranjero habrá de retornar a su país, en caso de así resolverse¹¹⁸.

En línea con lo dicho, con respecto al mencionado Fallo del TJUE, de 23 de abril de 2015, destaca lo establecido por la STS 1447/2019, de 24 de octubre, cuyo Fundamento de Derecho Sexto afirma, en relación con el art. 53 LO 4/2000, lo siguiente: A) "Lo procedente es decretar la expulsión del

¹¹⁸ <https://blog.sepin.es/2015/04/expulsion-o-multa-extrajero-en-situacion-irregular-tjue/>

extranjero cuando concurra un supuesto de estancia irregular, salvo en alguno de los supuestos de excepción previstos en los apartados 2 a 5 del artículo 6 de la Directiva retorno o, en su caso, de los supuestos del art. 5 que propicien la aplicación del principio de no devolución" (STS 980/2018, de 12 de junio). B) "No es posible optar entre la sanción de multa o expulsión, sino que ha de imponerse preceptivamente la de expulsión. De otra parte, en relación con la segunda de las cuestiones suscitadas en el presente recurso, conforme se razona en la sentencia transcrita anteriormente, debe concluirse que la mencionada doctrina es aplicable incluso a aquellos hechos que acontecieron con anterioridad a la fecha referida y a los procedimientos iniciados con anterioridad a la mencionada fecha de la sentencia" (SSTS 1716/2018, de 4 de diciembre, así como 1817/2018 y 1818/2018, ambas de 19 de diciembre). C) "Que, en primer lugar y como ya señalamos en la sentencia de 12 de junio de 2018, la interpretación de la Directiva 2008/115/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo, en atención a los pronunciamientos de la STJUE de 23 de abril de 2015, determina que la sanción aplicable a los extranjeros cuando hayan incurrido en las conductas tipificadas como graves en el apartado a) del artículo 53.1 de la Ley Orgánica 4/2000 consiste en la expulsión, que, no obstante, podrá no llevarse a efecto cuando concurra alguno de los supuestos de excepción previstos en los apartados 2 a 5 del artículo 6 de la Directiva retorno o, en su caso, de los supuestos del art. 5 que propicien la aplicación del principio de no devolución. En segundo lugar, que tales supuestos de excepción, incluido el previsto en el art. 6.4 de la Directiva, no operan como criterios de ponderación o proporcionalidad a efectos de aplicar alternativamente y de manera sustitutoria la sanción de multa" (STS 38/2019, de 21 de enero).

Por otro lado, la STS 12/2022, de 12 de enero de 2022, trata sobre la expulsión de los extranjeros de nuestro territorio; el extranjero expulsado, con prohibición de entrada a nuestro país por tres años, recurrente en casación ante el TS, lo es como autor de una infracción administrativa grave de estancia irregular en España, tipificada en el artículo 53.1.a) de la Ley Orgánica 4/2000, de 11 de enero, sobre Derechos y Libertades de los Extranjeros en España y su Integración Social. Así mismo, el Antecedente de Hecho Primero de la ya mencionada STS 12/2022 hace las siguientes precisiones: 1º conforme a la doctrina establecida por la STC 94/1993, de 22 de marzo, así como, entre otras muchas, las SsTS de 29 de marzo de 1988, 29 de mayo de 1991, 19 de julio y 25 de noviembre de 1996, 19 de febrero, 22 de julio 30 de septiembre y 19 de diciembre de 2000 y 3 de abril 2002, entre muchas otras, podemos decir que la suspensión de la expulsión del extranjero está condicionada a la solicitud de una autorización de residencia por parte del mismo, con carácter previo a la de la fecha en la cual se inicie el respectivo expediente sancionador; ello origina, sin duda, la legítima expectativa del interesado de regularizar su situación en España mientras que la Administración no

resuelva sobre la autorización previamente pedida, 2º la existencia de vida familiar también puede constituir causa obstativa a la expulsión al amparo del artículo 5 de la Directiva 2008/115/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, amén de la SsTC 186/2013, de 4 de noviembre, 140/2009, de 15 de junio y 131/2016, de 18 de julio y del TS, de amplio conocimiento y 3º la referencia a "la vida familiar" del extranjero en la Directiva 2008/115/CE ha de entenderse en un sentido más amplio y profundo que el de la mera presencia de familiares en el país; ello abarcaría la convivencia, real, en una unidad de vida familiar, con efectivo apoyo recíproco personal, afectivo y, en su caso, económico, debiendo probarse todo esto por quien la invoque, ya sea por prueba directa ya indiciaria.

El Antecedente de Hecho Tercero de la antedicha STS 12/2022 hace las siguientes afirmaciones: "Recibidas las actuaciones y personadas las partes, por la Sección Primera de esta Sala se dictó auto de 15 de julio de 2021 admitiendo el recurso de casación preparado, al apreciar interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia y declarando que la cuestión planteada en el recurso, que presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, consiste en determinar: "sí, conforme la interpretación dada por la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 8 de octubre de 2020 -Asunto C-568/19. MO contra Subdelegación del Gobierno en Toledo- a la Directiva 2008/115/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, la expulsión del territorio español es la sanción preferente a imponer a los extranjeros que hayan incurrido en la conductas tipificadas como graves en el art. 53.1.a) Ley Orgánica 4/2000, de 11 de enero, o sí, por el contrario, la sanción principal es la multa siempre que no concurren circunstancias agravantes añadidas a su situación irregular."

La citada STS 12/2022 nos dice, en su Fundamento de Derecho Tercero, que "se desconoce en qué fecha el extranjero recurrente entró en nuestro país, siendo está una prueba que solo a él incumbe, toda vez que tal circunstancia es una de entre las valoradas como agravante en nuestra jurisprudencia, llegando a justificar la apreciación de proporcionalidad de la medida de expulsión adoptada en este caso; además, el citado extranjero, más allá de su mera estancia irregular, incurre en una total inobservancia e incumplimiento de los requisitos de entrada, estancia o residencia en nuestro país, un Estado miembro de la UE. El citado extranjero no llega a regularizar nunca su situación entre nosotros, sin una justificación para ello y sin que se invoquen o concurren circunstancias personales, laborales o familiares que sirvan de apoyo, sustento o razón de la persistencia en irregular situación del interesado en España. Todo ello contradice, de manera frontal, la finalidad perseguida por la normativa comunitaria y nacional de regularidad en la entrada, estancia y residencia de ciudadanos de otros países; dicha normativa justifica la decisión de

expulsión (retorno y su ejecución) cuando concurren factores en la situación de irregularidad que abundan en su cualificación o gravedad. En suma, la antedicha STS desestima el recurso de casación, interpuesto por el extranjero expulsado.

Se identifican como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación, los artículos 53.1.a), 55.1.b) y 57.1 de la Ley Orgánica 4/2000, de 11 de enero, sobre Derechos y Libertades de los Extranjeros en España y su Integración Social, ello sin perjuicio de que la Sala de enjuiciamiento pueda extenderse a otras, si así lo exigiese el debate procesal finalmente trabado.”.

Hay que decir igualmente que el Art. 14, dedicado en nuestra actual CE 1978 a la defensa de la igualdad, está en línea con los preceptos que, en otros textos constitucionales de nuestro entorno geográfico, realizan idéntica tarea; tal artículo ha transformado, además, muy profundamente, la realidad española, tanto en el plano social como económico, laboral, etc., poniendo así fin a innumerables situaciones, claramente discriminatorias y muy perjudiciales para quienes las padecían. Así mismo, la propia constitución española de 1978 es una norma jurídica de por sí, tan vinculante como las demás pero, al mismo tiempo, clave suprema del edificio constitucional en el que está constituida la España de hoy; esa igualdad equipara a españoles y extranjeros en, al menos, los Derechos Fundamentales, constitucionalmente reconocidos por dicha Carta Magna, inherentes a la persona y la dignidad humana. Allí donde se aplique un trato desigual, habrá de justificarse la diferencia así pretendida, de modo que tal proceder encuentre la necesaria cobertura constitucional¹¹⁹.

Es indispensable, en la materia relativa a la extranjería, hacer un estudio detallado del art. 10 de nuestro vigente texto constitucional, aprobado en 1978; y, ello, dado que dicho art. –sobre todo, su apartado 1- admite el calificativo de decisivo, por cuanto el fundamento, último y más importante, de los derechos y libertades recogidos constitucionalmente es, ni más ni menos, que el Hombre, en sí mismo considerado –en otras palabras, su dignidad-; de ello se deduce que tales derechos y libertades limitan el poder estatal, representando además una garantía para la libertad individual. Así mismo, tal perspectiva implica una serie de obligaciones para las diversas administraciones públicas, amén de facilitar la siempre deseable participación ciudadana en las decisiones, de relevancia, tanto social como política; por otro lado, conviene no olvidar un matiz, básico: España, conforme al art. 1 de la precitada CE, se constituye en un Estado Social y Democrático de Derecho, lo cual presupone una defensa de la solidaridad, como uno de los ejes de la convivencia, más allá

¹¹⁹ SUAY, J. (2018): “Art. 14” en MUÑOZ MACHADO, S. (Ed.): *Comentario mínimo a la Constitución Española*. Planeta. Barcelona, pp. 70-72

de un simple modelo liberal-capitalista; el precitado Estado de Derecho implica que todos, tanto particulares como autoridades y administraciones públicas, se someten al imperio de la Ley y del Derecho, siendo las leyes la máxima garantía de la propia libertad. Solo habrá libertad e igualdad, reales y efectivas, cuando se consigan una serie de condiciones, económicas, sociales y culturales, mínimas e imprescindibles para tal logro¹²⁰.

Así mismo, sin perjuicio del tenor literal del art. 14 CE 1978, el cual reconoce el derecho a la igualdad formal, como cláusula general para los españoles, las diferencias entre españoles y extranjeros solo serán legítimas cuando no resulten irrazonables o arbitrarias; es más, la propia noción de ciudadanía pasa por una igualdad sustancia y efectiva, que supera una visión estrechamente formalista de la misma, donde haya una equiparación material. En línea con lo dicho, El Fundamento de Derecho Tercero de la STC 236/2007, de 7 de noviembre, resulta muy ilustrativa acerca de cómo interpretar el alcance y contenido de los derechos y libertades de los extranjeros en España; así, tal Fundamento dice:

“3. En relación con la primera cuestión, debemos partir del dato de que nuestro ordenamiento no desconstitucionaliza el régimen jurídico de los extranjeros, el cual tiene su fuente primera en el conjunto del texto constitucional. En concreto, la titularidad y el ejercicio de los derechos fundamentales de los extranjeros en España deben deducirse de los preceptos que integran el título I, interpretados sistemáticamente. Para su determinación debe acudir en primer lugar a cada uno de los preceptos reconocedores de derechos que se incluyen en dicho título, dado que el problema de su titularidad y ejercicio «depende del derecho afectado» (STC 107/1984, de 23 de noviembre, FJ 4). Y en segundo lugar, a la regla contenida en el art. 13 CE, cuyo primer apartado dispone: «Los extranjeros gozarán en España de las libertades públicas que garantiza el presente título en los términos que establezcan los tratados y la ley», mientras el segundo apartado establece que: «Solamente los españoles serán titulares de los derechos reconocidos en el artículo 23, salvo que, atendiendo a criterios de reciprocidad, pueda establecerse por tratado o ley para el derecho de sufragio activo y pasivo en las elecciones municipales».

¹²⁰ CAZORLA PÉREZ, J., RUÍZ-RICO LÓPEZ-LENDÍNEZ, J. J. y BONACHELA MESAS, M. (1983): *Derechos, instituciones y poderes en la Constitución de 1978*. Editan los autores. Granada, pp. 161-162. El libro, aquí citado, es interesante por su cercanía, en el tiempo, con la fecha en la cual se aprobó, por referéndum, nuestra actual Carta Magna; como bien se indica en dicha obra, el actual art. 10 de la CE 1978 fue considerado como una de sus claves más importantes, según consta en los debates donde se discutieron las respectivas ponencias, presentadas por los distintos grupos políticos para la redacción del texto constitucional que iba a ser sometido, más tarde, al voto ciudadano. No hay que olvidar que el precitado art. 10 fue considerado, por parte de algunos ponentes, como portador de un especial significado, decisivo, a modo de declaración, general y unitaria, la cual operaría cuan “pórtico” sobre el cual sostener todo el Título I, tocante a los Derechos y Deberes Fundamentales.

El art. 13 CE 1978 se refiere a los derechos y libertades del Título I, consagrando un estatuto constitucional de los extranjeros en España. De una parte, como señalamos en la Sentencia citada, la expresión «libertades públicas» utilizada en el precepto no debe ser interpretada en sentido restrictivo, de manera que los extranjeros disfrutarán «no sólo de las libertades sino también de los derechos reconocidos en el título I de la Constitución»; y, por la otra, como se deduce de su dicción y de su ubicación en el capítulo primero («De los españoles y los extranjeros») del Título I, este precepto constitucional se refiere a todos los extranjeros, por contraposición a las personas de nacionalidad española, a pesar de que aquéllos puedan encontrarse en España en situaciones jurídicas diversas. La remisión a la ley que contiene el art. 13.1 CE 1978 no supone pues una desconstitucionalización de la posición jurídica de los extranjeros; y, ello, puesto que el legislador, aun disponiendo de un amplio margen de libertad para concretar los «términos» en los que aquéllos gozarán de los derechos y libertades en España, se encuentra sometido a límites derivados del conjunto del título I de la Constitución -especialmente, el art. 10.1. y 2. de nuestra actual Carta Magna-.

En efecto, el legislador al que remite el art. 13.1 CE no goza de igual libertad para regular la titularidad y el ejercicio de los distintos derechos del título I, pues aquélla depende del concreto derecho afectado; como ha quedado dicho, una interpretación sistemática del repetido precepto constitucional impide sostener que los extranjeros gozarán en España sólo de los derechos y libertades que establezcan los tratados y el legislador (SSTC 107/1984, de 23 de noviembre, FJ 3; 99/1985, de 30 de septiembre, FJ 2), dejando en manos de éste la potestad de decidir qué derechos del título I les pueden corresponder y cuáles no. Por otra parte, existen en ese título derechos cuya titularidad se reserva en exclusiva a los españoles (los reconocidos en el art. 23 CE, con la salvedad que contiene), prohibiendo la misma Constitución (art. 13.2 CE) que el legislador los extienda a los extranjeros.

En cuanto a lo primero, nuestra jurisprudencia ha reiterado que existen derechos del título I que «corresponden a los extranjeros por propio mandato constitucional, y no resulta posible un tratamiento desigual respecto de los españoles» (STC 107/1984, FJ 3) puesto que gozan de ellos «en condiciones plenamente equiparables [a los españoles]» (STC 95/2000, de 10 de abril, FJ 3). Estos derechos son los que «pertenecen a la persona en cuanto tal y no como ciudadanos, o dicho de otro modo, se trata de derechos que son imprescindibles para la garantía de la dignidad humana que conforme al art. 10.1 de nuestra Constitución es el fundamento del orden político español» (SSTC 107/1984, de 23 de noviembre, FJ 3; 99/1985, de 30 de septiembre, FJ 2; y 130/1995, de 11 de septiembre, FJ 2). También nos hemos referido a ellos como derechos «inherentes a la dignidad de

la persona humana» (STC 91/2000, de 30 de marzo, FJ 7). En esta situación se encontrarían el derecho a la vida, a la integridad física y moral, a la intimidad, la libertad ideológica (STC 107/1984, FJ 3), pero también el derecho a la tutela judicial efectiva (STC 99/1985, FJ 2) y el derecho instrumental a la asistencia jurídica gratuita (STC 95/2003, de 22 de mayo, FJ 4), el derecho a la libertad y a la seguridad (STC 144/1990, de 26 de septiembre, FJ 5), y el derecho a no ser discriminado por razón de nacimiento, raza, sexo, religión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social (STC 137/2000, de 29 de mayo, FJ 1). Todos ellos han sido reconocidos expresamente por este Tribunal como pertenecientes a las personas en cuanto tal, pero no constituyen una lista cerrada y exhaustiva.

La aplicación del criterio fijado en su día por este Tribunal para determinar si un concreto derecho pertenece o no a este grupo ofrece algunas dificultades por cuanto todos los derechos fundamentales, por su misma naturaleza, están vinculados a la dignidad humana. Pero, la dignidad de la persona, como «fundamento del orden político y la paz social» (art. 10.1 CE), obliga a reconocer a cualquier persona, independientemente de la situación en que se encuentre, aquellos derechos, imprescindibles para garantizarla, erigiéndose así la dignidad en un mínimo invulnerable que por imperativo constitucional se impone a todos los poderes, incluido el legislador. Ello no implica cerrar el paso a las diversas opciones o variantes políticas que caben dentro de la Constitución, entendida como «marco de coincidencias» (STC 11/1981, de 8 de abril, FJ 7) que permite distintas legislaciones en materia de extranjería. Ahora bien, el juicio de constitucionalidad que debemos realizar en el presente proceso no consiste en examinar si en el marco constitucional cabrían otras opciones en materia de extranjería distintas a la adoptada por la Ley Orgánica 8/2000, de 22 de diciembre, sino en determinar si los preceptos de esa Ley sometidos a nuestro enjuiciamiento han excedido o no los límites impuestos por la Constitución.

A tales efectos, resulta decisivo el grado de conexión con la dignidad humana que mantiene un concreto derecho, dado que el legislador goza de una limitada libertad de configuración al regular los derechos «imprescindibles para la garantía de la dignidad humana»; es decir, al legislar sobre ellos no podrá modular o atemperar su contenido (STC 99/1985, de 30 de septiembre, FJ 2) ni por supuesto negar su ejercicio a los extranjeros, cualquiera que sea su situación, ya que se trata de derechos «que pertenecen a la persona en cuanto tal y no como ciudadano».

Dada su trascendencia para el presente recurso, debemos detenernos en estos derechos, pues el Parlamento de Navarra alega que algunos de los regulados en los preceptos impugnados derivan directamente de la garantía de la dignidad humana, fundamento del orden político y la paz social

(art. 10.1 CE). En este punto cabe recordar lo declarado en la ya citada STC 91/2000, de 30 de marzo: «proyectada sobre los derechos individuales, la regla del art. 10.1 CE implica que, en cuanto ‘valor espiritual y moral inherente a la persona’ (STC 53/1985, de 11 de abril, FJ 8) la dignidad ha de permanecer inalterada cualquiera que sea la situación en que la persona se encuentre... constituyendo, en consecuencia un minimum invulnerable que todo estatuto jurídico debe asegurar» [STC 120/1990, de 27 de junio, FJ 4; también STC 57/1994, de 28 de febrero, FJ 3 a)]. De modo que la Constitución española salvaguarda absolutamente aquellos derechos y aquellos contenidos de los derechos ‘que pertenecen a la persona en cuanto tal y no como ciudadano o, dicho de otro modo... aquéllos que son imprescindibles para la garantía de la dignidad humana’ (STC 242/1994, de 20 de julio, FJ 4; en el mismo sentido, SSTC 107/1984, de 23 de noviembre, FJ 2, y 99/1985, de 30 de septiembre, FJ 2)» (FJ 7).

En esa misma resolución, el Tribunal indicó algunas pautas para identificar cuáles son esos derechos y esos contenidos de derecho que la Constitución «proyecta universalmente», señalando que «hemos de partir, en cada caso, del tipo abstracto de derecho y de los intereses que básicamente protege (es decir, de su contenido esencial, tal y como lo definimos en las SSTC 11/1981, de 8 de abril, 101/1991, de 13 de mayo y ATC 334/1991, de 29 de octubre) para precisar si, y en qué medida, son inherentes a la dignidad de la persona humana concebida como un sujeto de derecho, es decir, como miembro libre y responsable de una comunidad jurídica que merezca ese nombre y no como mero objeto del ejercicio de los poderes públicos» (FJ 7).

Y precisando aún más, el Tribunal declaró que en este proceso de determinación de tales derechos revisten especial relevancia «la Declaración universal de derechos humanos y los demás tratados y acuerdos internacionales sobre las mismas materias ratificados por España, a los que el art. 10.2 CE remite como criterio interpretativo de los derechos fundamentales. Esa decisión del constituyente expresa el reconocimiento de nuestra coincidencia con el ámbito de valores e intereses que dichos instrumentos protegen, así como nuestra voluntad como Nación de incorporarnos a un orden jurídico internacional que propugna la defensa y protección de los derechos humanos como base fundamental de la organización del Estado» (STC 91/2000, de 30 de marzo, FJ 7).

De lo expuesto hasta aquí se concluye que la dignidad de la persona, que encabeza el título I de la Constitución (art. 10.1 CE), constituye un primer límite a la libertad del legislador a la hora de regular ex art. 13 CE los derechos y libertades de los extranjeros en España. El grado de conexión de un concreto derecho con la dignidad debe determinarse a partir de su contenido y naturaleza, los cuales permiten a su vez precisar en qué medida es imprescindible para la dignidad de la persona

concebida como un sujeto de derecho, siguiendo para ello la Declaración universal de derechos humanos y los tratados y acuerdos internacionales a los que remite el art. 10.2 CE.”.

Además, el Fundamento de Derecho Quinto de la precitada STC 236/2007, incorpora un matiz relevante: “como hemos dicho, el art. 13 CE autoriza al legislador a establecer restricciones y limitaciones a los derechos de los extranjeros en España, pero sin afectar «al contenido delimitado para el derecho por... los tratados internacionales» (STC 242/1994, de 20 de julio, FJ 4), que debe observar para configurar el sentido y alcance de los derechos fundamentales. Como cualquier otro poder público, también el legislador está obligado a interpretar los correspondientes preceptos constitucionales de acuerdo con el contenido de dichos tratados o convenios, que se convierte así en el «contenido constitucionalmente declarado» de los derechos y libertades que enuncia el capítulo segundo del título I de nuestra Constitución. Así lo ha reconocido el Tribunal, en concreto respecto del derecho de entrada y permanencia en España, al declarar que la libertad del legislador al configurar esos derechos «no es en modo alguna absoluta» (STC 94/1993, de 22 de marzo, FJ 3), pues del Pacto internacional de derechos civiles y políticos de 1966 «se derivan límites a las posibilidades abiertas al legislador» (SSTC 242/1994, de 20 de julio, FJ 5; 24/2000, de 31 de enero, FJ 4).

En suma, al enjuiciar la Ley impugnada en este proceso, nos corresponde determinar si el legislador ha respetado los límites impuestos *ex art.* 10.2 CE por las normas internacionales, que le obligan a interpretar de acuerdo con ellas los derechos y libertades consagrados en nuestra Constitución. Pero el tratado o convenio internacional invocado no se convierten en sí mismos en canon de constitucionalidad de los concretos preceptos recurridos, como pretende el Parlamento recurrente. Las normas legales impugnadas deben ser contrastadas con los correspondientes preceptos constitucionales que proclaman los derechos y libertades de los extranjeros en España, interpretados de acuerdo con el contenido de dichos tratados o convenios. En consecuencia, sólo podrá declararse su inconstitucionalidad si aquellas normas con rango de ley vulneran el contenido constitucionalmente declarado de tales derechos y libertades.”¹²¹.

¹²¹ CASAS BAAMONDE, M. E. (2018), “De los derechos y deberes fundamentales” en RODRÍGUEZ-PIÑERO Y BRAVO-FERRER, M. y CASAS BAAMONDE, M. E. (Dir.): *Comentarios a la Constitución española XL ANIVERSARIO*. Tomo I. Edita: Fundación Wolters Kluwer, Boletín Oficial del Estado, Tribunal Constitucional y Ministerio de Justicia, pp. 199-211. Como bien indica la autora, nuestra CE muestra una enorme capacidad para afrontar, con éxito, los problemas, propios de la actualidad, entre los cuales brilla, con luz propia, el de los extranjeros y su tratamiento por parte del derecho español; la jurisprudencia del TC, claramente evolutiva, interpreta el texto constitucional, sin quebrantarlo, “adaptándolo”, así, en la mejor manera posible, a las variadas necesidades y situaciones que se plantean a lo largo del tiempo. Cuando dicha labor interpretativa del TC resulta insuficiente para resolver las diversas problemáticas sociales, resulta inevitable acudir a los mecanismos, constitucionalmente previstos por los constituyentes de 1978, para reformar el texto constitucional, hoy vigente.

El art. 10 CE 1978 presenta un especial valor, atendiendo a las razones, hasta ahora expuestas; siguiendo cuanto se ha dicho en páginas precedentes, la medida de los derechos pasa, como no podía ser menos, por un estándar, mínimo: esto es, el de la dignidad humana, atribuible a toda persona, por el mero hecho de serlo, sin que tal condición y cualidad pueda disminuirse o ignorarse en modo alguno. La dignidad humana aparece como un valor superior -entre otras, STC 34/2008, de 25 de febrero-; la STC 120/1990, de 27 de junio, habla de la dignidad como aquel “mínimum invulnerable que todo estatuto jurídico debe asegurar”, no menospreciándose en modo alguno la estima que toda persona, en cuanto Ser Humano, merece. La STC 192/2003, de 27 de octubre alude a la dignidad como la “interdicción de todo trato a la persona que contradiga su condición de ser racional, igual y libre, capaz de determinar su conducta en relación consigo mismo y su entorno”. El problema de todas esas definiciones de la dignidad humana es que son muy difíciles de trasladar a la práctica concreta, dada su naturaleza muchas veces excesivamente abstracta y tautológica; sin perjuicio de ello, sí cabe que entendamos como indigno el trato entre los individuos que los distinguiera no por razones objetivas sino, más bien, por otras, de índole subjetiva como su propia identidad, ya personal ya de grupo en el cual éstos se integren. En suma, una distinción, primaria, de las personas, clasificándolas tan solo por motivos de índole personal. Tampoco es admisible, en orden a la protección de la dignidad de las personas, su instrumentalización; es decir, negar que dicha dignidad sea una cualidad de toda persona, por el mero hecho de serlo, ínsita en sí misma, la cual se predica para todo Ser Humano, sean cuales sean sus concretas características.

Tal y como sostiene la STC 194/1994, de 23 de junio, los Derechos Fundamentales vendrían a ser, con carácter general, “proyecciones de núcleos esenciales de la dignidad de la persona”; esos Derechos Fundamentales, erigidos sobre la dignidad humana, serían su realización y garantía. En todo caso, la STC 236/2007, ya citada, habla de una completa igualdad entre españoles y extranjeros con respecto a los derechos que corresponden a la persona, en cuanto tal y no como ciudadano; el problema de dicho punto de vista es que no aporta un criterio, claro y definido, de cómo entender la dignidad, dado que todos los Derechos Fundamentales, de una u otra manera, están conectados con ella, ya sea en un grado mayor o menor. En la práctica, los derechos políticos se reducen a los españoles, con las excepciones establecidas vía tratados -por ejemplo, el voto de los ciudadanos comunitarios-, compartiendo españoles y extranjeros los demás derechos; en cambio, desde un punto de vista teórico, la doctrina suele distinguir entre derechos solo reconocidos a los extranjeros -esto es, los de carácter político, con sus respectivas excepciones-, aquellos que éstos últimos disfrutarán por así establecerlo el respectivo tratado o convenio internacional y, por último, los que también les corresponderían, sin más, al igual que las demás personas, tan solo por el hecho de serlo.

En línea con lo dicho, la propia extradición estaría sometida a fuertes límites, también relacionados con la defensa de la dignidad; contraria a ella sería, por ejemplo, toda actuación, por parte de los juzgados o tribunales del Estado que la solicita, que contraviniese las reglas y principios, propios de un Juicio Justo, negando así el derecho a la defensa y, por ende, la tutela judicial efectiva. La dignidad, en última instancia, significa el derecho a realizar todo aquello que la Ley no prohíbe, de modo que sus oportunas limitaciones legales sean interpretadas de la manera más restrictiva posible. Pero, entiéndase bien: el legítimo y responsable ejercicio de la libertad no significa, en modo alguno, un uso abusivo de la misma, puesto que no hay ningún derecho absoluto y todos han de ejercitarse de manera ponderada, teniendo en cuenta la totalidad de bienes jurídicos, presentes en cada caso concreto¹²².

Como también indica el referido art. 10.2 de nuestra actual Carta Magna, los diversos tratados y convenios internacionales, válidamente firmados por España, operan a modo de guía interpretativa de los derechos, constitucionalmente declarados por nuestros constituyentes de 1978; la remisión al Derecho Internacional de los Derechos Humanos sirve a modo de regla de interpretación, conforme establece el precitado artículo constitucional. A la hora de determinar el contenido, pues, de los Derechos Fundamentales, reconocidos por la CE 1978, son relevantes, en cuanto a su valor hermeneúutico, aquellos tratados internacionales sobre Derechos Humanos, válidamente suscritos por nuestro país; así lo manifiestan, entre otras, las SsTC 36/1984, de 14 de marzo, 114/1984, de 29 de noviembre y 31/2018, de 10 de abril. Tal regla interpretativa, objeto del mencionado art. 10.2 constitucional, ha ido evolucionando a lo largo del tiempo, haciendo suyos los respectivos avances en materia de Derechos Humanos, de ámbito mundial. Los derechos a los cuales alude el precitado art. 10.2 serían los recogidos en el Capítulo II del Título I de la Norma Constitucional vigente, aprobada en 1978, entre los que destaca el derecho a la igualdad, recogido en su art. 14. Tema clave a la hora de tratar el citado precepto, en lo tocante a los extranjeros, sería el de si, acudiendo a una interpretación amplia del mismo, a ellos también se le aplicaría un derecho a no ser discriminados; pero, por razón de su nacionalidad extranjera.

Como ya se ha indicado en anteriores líneas, parece que el tema de los derechos de los extranjeros en España está suficientemente aclarado, al menos desde el punto de vista del TC; aunque, sin perjuicio de ello, no podemos obviar que la legislación internacional sobre derechos humanos pone el acento, cada vez con mayor ahínco, en el principio de no discriminación de la persona, tomando

¹²² JIMÉNEZ CAMPO, J. (2018): “Artículo 10.1” en RODRÍGUEZ-PIÑERO Y BRAVO-FERRER, M. y CASAS BAAMONDE, M. E. (DIR.): *Comentarios a la Constitución española XL ANIVERSARIO*. Tomo I. Edita: Fundación Wolters Kluwer, Boletín Oficial del Estado, Tribunal Constitucional y Ministerio de Justicia. Madrid, pp. 213-229

como base para ello la propia idea de dignidad, irrenunciable e inherente a cada una de ellas, tan solo por serlo. Así, el art. 1 de la Declaración Universal de los Derechos Humanos afirma: “Todos los seres humanos nacen libres e iguales en dignidad y derechos y, dotados como están de razón y conciencia, deben comportarse fraternalmente los unos con los otros”; a mayor abundamiento, el art. 2. de la referida Declaración establece, en su apartado 1: “Toda persona tiene todos los derechos y libertades proclamados en esta Declaración, sin distinción alguna de raza, color, sexo, idioma, religión, opinión política o de cualquier otra índole, origen nacional o social, posición económica, nacimiento o cualquier otra condición”. El apartado 2 del antedicho art. 2 precisa lo siguiente: “Además, no se hará distinción alguna fundada en la condición política, jurídica o internacional del país o territorio de cuya jurisdicción dependa una persona, tanto si se trata de un país independiente, como de un territorio bajo administración fiduciaria, no autónomo o sometido a cualquier otra limitación de soberanía”. En idéntico sentido, conviene no olvidar la Convención Internacional sobre la Eliminación de Todas las Formas de Discriminación Racial, adoptada y abierta a firma por la Asamblea General de la ONU, en Resolución 2106, de 21 de diciembre de 1965¹²³.

2.2.- Libertad de circulación, residencia, entrada y salida en territorio español.

El art. 19 CE 1978 nos dice que los españoles tendrán derecho a elegir libremente su residencia, así como a circular libremente por el territorio nacional; lo mismo cabe decir con respecto al derecho a entrar y salir libremente de España en los términos legalmente establecidos, sin que pueda limitarse tal derecho por motivos políticos o ideológicos. Conviene precisar el alcance de dichas libertades, reconocidas expresamente a los ciudadanos españoles, cuando hablamos de los extranjeros en España; además del citado precepto constitucional, son también aplicables una serie de tratados y acuerdos internacionales, válidamente suscritos por nuestro país como la Declaración Universal de los Derechos Humanos (art. 13), el Pacto Internacional de los Derechos Civiles y Políticos (art. 12) y protocolo n. 4 del Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y Libertades Fundamentales (art. 2). Así mismo, destacan TFU, aprobado por la UE, que establece, en sus arts. 20 a 24, el derecho de los ciudadanos comunitarios a circular y residir libremente en el territorio de sus Estados miembros; dichos ciudadanos gozan también del derecho de establecimiento. Es importante citar en este asunto los arts. 15 y 45 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la UE, que inciden en las anteriores libertades, si bien con las únicas limitaciones y condiciones previstas por los respectivos tratados y demás disposiciones aplicables. Hay que señalar, igualmente,

¹²³ SÁIZ ARNÁIZ, A. (2018): “Artículo 10.2” en RODRÍGUEZ-PIÑERO Y BRAVO-FERRER, M. y CASAS BAAMONDE, M. E. (DIR.): *Comentarios a la Constitución española XL ANIVERSARIO*. Tomo I. Edita: Fundación Wolters Kluwer, Boletín Oficial del Estado, Tribunal Constitucional y Ministerio de Justicia. Madrid, pp. 230-254

que los derechos, establecidos expresamente en el art. 19 de nuestra actual Carta Magna, se reconocen a los españoles; tales derechos tienen la naturaleza de fundamentales, dado que reciben tal calificativo por parte del art. 53.2 de la Constitución española de 1978, siendo objeto, en su caso, de recurso de amparo ante el TC (STC 72/2005, de 4 de abril).

En principio, los derechos reconocidos, expresamente, por el art. 19 constitucional, antes reseñado, solo se predicán para los españoles; los extranjeros tendrán el derecho a residir y circular en nuestro país, conforme a los Tratados internacionales y la legislación española que les sea aplicable (entre otras, las SsTC 94/2013, de 22 de marzo, 116/1993 de 29 de marzo, 260/2007, de 20 de diciembre). En consecuencia, los extranjeros tendrán el derecho a circular y residir libremente en España cuando estén legalmente entre nosotros, conforme a lo establecido por la legislación sobre extranjería -y, en especial, la Ley Orgánica sobre Derechos y Libertades de los Extranjeros en España-, en virtud de autorización concedida por la autoridad competente. Hay que decir que la libertad de circulación, a través de las fronteras estatales, así como la de residir dentro de ellas, no constituyen derechos imprescindibles para garantizar la dignidad humana -art. 10.1 CE 1978-; por tal motivo, es posible que los ciudadanos españoles y los extranjeros disfruten de un tratamiento desigual, en cuanto a dicha libertad de circulación y residencia, tal y como indica la STC 94/1993, de 22 de marzo. Los extranjeros podrán residir en España cuando no estén implicados en actividades contrarias a nuestro orden público o, en su caso, no cometan ciertos delitos, graves; así mismo, sin perjuicio del deber de los Estados europeos de respetar los tratados, válidamente firmados por ellos, éstos también disponen de una amplia potestad para controlar la entrada, residencia y expulsión de los extranjeros, con respecto a su propio territorio -STC 242/1994, de 20 de julio y ATC 331/1997, de 3 de octubre-

Los extranjeros tendrán derecho a entrar en España cuando lo hagan cumpliendo los tratados internacionales, válidamente firmados por nuestras autoridades, amén de hacerlo con todas las formalidades y requisitos legalmente previstos; es decir, con arreglo a la legislación sobre extranjería, además de disponer de pasaporte o documento de viaje, en regla, acreditativo de su respectiva identidad, válido para tal fin. La administración española es la que autoriza la entrada a nuestro país de un extranjero, como manifestación esencial de la soberanía estatal. Sin embargo, la salida del extranjero de territorio español es completamente libre, salvo en aquellos casos excepcionales en los cuales la autoridad pública decida su expulsión de nuestro país o devolución a otro, extranjero; así mismo, en lo tocante a la salida de los extranjeros de nuestro país, es necesario tener en cuenta lo dispuesto por el código penal, amén de motivos de seguridad nacional o salud pública. Es importante lo dispuesto en los arts. 12 y 13 del Pacto internacional de Derechos Civiles

y Políticos, con respecto a los límites del poder del legislador sobre los extranjeros; en línea con lo ya expuesto, las medidas, legalmente previstas, que repercutan sobre la libre circulación de los extranjeros, habrán de basarse en una ley, interpretada de manera razonada y razonable -STC 260/2007, de 20 de diciembre-.

El extranjero debe cumplir los requisitos de estancia o residencia en España si bien, en el supuesto de haberse incumplido éstos, ello no puede suponer también la pérdida de sus derechos, protegidos constitucionalmente, como persona humana; el estatus del extranjero, como ser humano, es independiente de cuál sea su situación administrativa. Hay derechos que solo pueden ejercerse por los extranjeros que dispongan de una estancia o residencia regular en España; por otro lado, el extranjero que esté en suelo español en situación irregular tendrá derecho a la educación, mientras se encuentre en nuestro territorio -STC 155/2015, de 9 de julio-. La intervención de las autoridades públicas españolas, con respecto a los extranjeros en nuestro país, no podrán incurrir nunca en arbitrariedad o abuso, ilícito y contrario al Estado de Derecho y, por ende, la propia CE 1978. Recordemos igualmente que, conforme al art. 139.2 CE 1978, ninguna autoridad podrá adoptar medidas que, de manera directa o indirecta, tanto da, supongan un obstáculo a la libertad de circulación y establecimiento de las personas, así como de los bienes, en la totalidad del territorio patrio; la unidad de mercado, como principio económico insoslayable, ha de ser compatible con el principio de autonomía política, reconocido a todas las CCAA dentro de sus respectivas competencias.

Tal unidad nunca debe entenderse como uniformidad puesto que, de ser así, la citada autonomía nunca podría ser ejercitada, de manera real y efectiva; no será admisible, pues, en consecuencia con lo dicho, una regulación autonómica que suponga el establecimiento de los referidos obstáculos, irracionales y desproporcionados, cuyo efecto sea el de fragmentar el mercado, así como la propia libertad de circulación de personas y bienes. En suma, las regulaciones aprobadas por cada CCAA, en el legítimo ejercicio de sus competencias, que sean proporcionadas y adecuadas a sus respectivos fines, no supondrá nunca, en modo alguno, la quiebra del derecho a la libre circulación y residencia en territorio nacional

Las cuestiones que estén relacionadas con la clasificación profesional de los trabajadores no tienen relevancia alguna desde la perspectiva del derecho a la libertad de residencia -ATC 246/1982, de 8

de julio-; el traslado forzoso de un trabajador, dimanante de una sanción laboral, es también irrelevante, atendiendo al derecho a la libertad de residencia -ATC 408/1986, de 7 de mayo-¹²⁴.

Así, en virtud del art. 15 de la Ley de Bases de Régimen Local, toda persona que viva en España tiene la obligación de inscribirse en el Padrón del municipio en el cual resida habitualmente; en caso de vivir la persona en varios municipios, habrá de inscribirse en aquel en el cual habite la mayor parte del año. Por otro lado, los así empadronados constituyen la población del respectivo municipio; además, la condición de vecino se adquiere desde el mismo momento en el cual la persona es inscrita en el respectivo Padrón. A mayor abundamiento, el art. 16 de dicha Ley de Bases de Régimen Local nos dice, en su apartado 1, que el referido padrón es un registro administrativo, en el cual constan la totalidad de vecinos que residen en el correspondiente municipio; tal inscripción es prueba de residencia en el citado municipio, amén de disponer de un domicilio habitual en éste. Además, las certificaciones, expedidas sobre los mencionados datos, gozarán del carácter de documento público, fehaciente, a todos los efectos administrativos. Las inscripciones en el Padrón habrán de renovarse cada dos años, si se trata de la inscripción en el mismo de extranjeros, no comunitarios, sin autorización de residencia permanente; la no renovación de dichas inscripciones, por parte del interesado, será causa para acordar su caducidad, todo ello sin necesidad de audiencia previa para éste.

Además, el art. 16 de dicha Ley de Bases dice, en su apartado 2, letra f), que allí debe constar el Número de Documento Nacional de Identidad, en el caso de los españoles; si se tratase de extranjeros, éstos deben aportar los datos relativos a su: 1º número de la tarjeta de residencia en vigor, expedida por las autoridades españolas, o en su defecto, número del documento acreditativo de la identidad o del pasaporte, en vigor, expedido por las autoridades del país de procedencia, tratándose de ciudadanos nacionales de Estados Miembros de la Unión Europea, de otros Estados parte en el Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo o de Estados a los que, en virtud de un convenio internacional, se extienda el régimen jurídico previsto para los ciudadanos de los Estados mencionados y 2º número de identificación de extranjero que conste en documento, en vigor, expedido por las autoridades españolas o, en su defecto, por no ser titulares de éstos, el número del pasaporte en vigor expedido por las autoridades del país de procedencia, tratándose de ciudadanos nacionales de Estados no comprendidos en el inciso anterior de este párrafo, salvo que, por virtud de Tratado o Acuerdo Internacional, disfruten de un régimen específico de exención de visado en

¹²⁴ LOSADA GONZÁLEZ, H. (2018), “Artículo 19” en RODRÍGUEZ-PIÑERO Y BRAVO-FERRER, M. y CASAS BAAMONDE, M. E. (DIR.): *Comentarios a la Constitución española XL ANIVERSARIO*. Tomo I. Edita: Fundación Wolters Kluwer, Boletín Oficial del Estado, Tribunal Constitucional y Ministerio de Justicia. Madrid, pp. 567-579.

materia de pequeño tráfico fronterizo con el municipio en el que se pretenda el empadronamiento, en cuyo caso, se exigirá el correspondiente visado.

A mayor abundamiento, el apartado 3 del antedicho artículo establece que los datos, obrantes en el referido Padrón Municipal, se cederán a otras Administraciones públicas, cuando éstas lo soliciten, sin necesidad de previo consentimiento por parte del afectado, cuando les sean necesarios “para el ejercicio de sus respectivas competencias, y exclusivamente para asuntos en los que la residencia o el domicilio sean datos relevantes”; esos datos también servirán, en su caso, para la elaboración de estadísticas oficiales, según determina la Ley 12/1989, de 9 de mayo, de la Función Estadística Pública y demás leyes, relativas a dicha temática, aprobadas por las Comunidades Autónomas competentes. El art. 17, en su apartado 5, de la meritada Ley de Bases afirma que la administración general del Estado, junto con los Ayuntamientos y Comunidades Autónomas, confeccionará un padrón de españoles, residentes en el extranjero; los allí inscritos serán considerados vecinos tan solo a efectos electorales.

Según afirma la disposición adicional séptima de la meritada Ley de Bases, la Dirección General de la Policía podrá acceder a los datos, existentes en los padrones municipales sobre los extranjeros; todo ello, para con la “exclusiva finalidad del ejercicio de las competencias establecidas en la Ley Orgánica de Derechos y Libertades de los Extranjeros en España y su Integración Social, sobre control y permanencia de extranjeros en España”. Tal acceso a dichos datos habrá de llevarse a cabo con el mayor respeto por la legislación relativa a la protección de datos, de carácter personal, bajo las máximas medidas de seguridad; a fin de lograr ese objetivo, “quedará constancia en la Dirección General de la Policía de cada acceso, la identificación de usuario, fecha y hora en que se realizó, así como de los datos consultados”. Por último, “con el fin de mantener actualizados los datos de inscripción padronal de extranjeros en los padrones municipales, la Dirección General de la Policía comunicará mensualmente al Instituto Nacional de Estadística, para el ejercicio de sus competencias, los datos de los extranjeros anotados en el Registro Central de Extranjeros. Se habilita a los Ministros de Economía y del Interior para dictar las disposiciones que regulen las comunicaciones de los datos de los extranjeros anotados en el Registro Central de Extranjeros por medios electrónicos, informáticos o telemáticos al Instituto Nacional de Estadística.”.

Hay que decir que todo lo arriba reseñado, con respecto al Padrón municipal, debe entenderse en sintonía con la Resolución de 29 de abril de 2020, de la Subsecretaría, por la que se publica la Resolución de 17 de febrero de 2020, de la Presidencia del Instituto Nacional de Estadística y de la Dirección General de Cooperación Autonómica y Local; tal resolución ha establecido una serie de

instrucciones técnicas a los Ayuntamientos, en lo relativo a la gestión del respectivo Padrón Municipal. La citada Resolución, de 17 de febrero de 2020, afirma, sus párrafos iniciales, a modo de exposición de motivos, que la modificación de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las bases de Régimen Local, en el sentido expuesto en las páginas anteriores, supuso un cambio considerable en el modo y manera de gestionar el Padrón Municipal, teniendo en cuenta el modelo precedente. Una de las novedades más importantes de dicha reforma fue el de la informatización de todos los padrones municipales, amén de su coordinación con el Instituto Nacional de Estadística, por la cual los respectivos Ayuntamientos remitirían al citado Instituto, en lo sucesivo, los datos, obrantes en sus correspondientes padrones, según estableciese reglamentariamente tal Instituto. Otro de los hitos, destacables con respecto a la materia aquí tratada, es la ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, la cual viene a generalizar y establecer una utilización, obligatoria, de los medios electrónicos, en lo tocante a los procedimientos administrativos; tal normativa permite que los ciudadanos que lo deseen puedan relacionarse con las administraciones públicas utilizando para ello medios electrónicos.

En cuanto a la identidad de los menores extranjeros, la SAN Sala de lo Contencioso Administrativo, de 28 de diciembre de 2018, vino a establecer que la identidad de todos los menores, indocumentados, hasta los 14 años de edad, sin distinción de la nacionalidad, podrá acreditarse, vía el respectivo libro de familia o certificado de nacimiento. La citada Sentencia resuelve un recurso, interpuesto por Cáritas Española, contra la Administración General del Estado; conforme indica el antecedente de hecho primero de tal SAN, la recurrente basa su demanda en que resulta contrario al principio constitucional de igualdad la exigencia a los menores extranjeros de una documentación, distinta de la exigida a los españoles, para la inscripción de los primeros en el correspondiente Padrón Municipal. Ello conlleva la nulidad de pleno derecho, prevista en el artículo 62.1 a) de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre. Es llamativa la posición con respecto a este asunto de la Fiscalía, manifestada en el antecedente de hecho tercero de la meritada sentencia; el citado Ministerio Público se muestra contrario a la estimación del recurso, en base a que la documentación, exigida por la administración pública para tal inscripción de los menores extranjeros, es la establecida en virtud de la Ley de Extranjería, Ley de Seguridad Ciudadana y Ley de Bases del Régimen Local.

El Fundamento de Derecho Primero de la antedicha SAN nos ilustra muy bien sobre la materia, objeto de enjuiciamiento, con el siguiente tenor: “La demandante sostiene que al permitir que la identificación de los españoles menores de catorce años se realice mediante el Libro de Familia o certificado de nacimiento se está dispensando un trato discriminatorio a los menores extranjeros, a quienes se les exige a tales efectos la misma documentación requerida a los adultos. La exigencia

de esta documentación dificulta el cumplimiento de la obligación legal de toda persona de inscribirse en el padrón del municipio de su residencia (artículo 15 LBRL), lo que obstaculiza el acceso de los menores extranjeros a los servicios sanitarios, educativos, sociales que gestionan las entidades municipales. Con ello se desprotege a los menores, al establecer una obligación de carácter formal, muchas veces de difícil cumplimiento cuando de menores extranjeros de familias con escasos recursos se trata, y se vulneran los compromisos internacionales asumidos por España al ratificar la Convención de Naciones Unidas para los derechos del niño. Estos compromisos se concretan en el artículo 10.3 de la Ley Orgánica 1/1996, de 15 de enero, que regula el sistema de protección a la infancia y a la adolescencia, en virtud del cual "los menores extranjeros que se encuentren en España tienen derecho a la educación, asistencia sanitaria y servicios y prestaciones sociales básicas en las mismas condiciones que los menores españoles". La cuestión a resolver en este proceso es determinar si una exigencia formal, que indirectamente dificulta el acceso a la asistencia sanitaria, educación y prestaciones sociales básicas de los menores extranjeros, vulnera el principio de igualdad proclamado en el artículo 14 CE cuando no se impone con el mismo grado de intensidad a los nacionales españoles.”.

La administración demandada mantuvo en el citado proceso que la exigencia de la precitada documentación, distinta para los extranjeros, era conforme con la normativa vigente; es más, según la recurrida, es deber de los extranjeros, independientemente de su edad, acreditar documentalmente su identidad y situación administrativa en nuestro país. Frente a dicha lógica, la SAN razona, en el precitado Fundamento de Derecho Primero, que la inscripción en el Padrón Municipal no tiene por finalidad un control de la regularidad de la residencia de los extranjeros; en consecuencia, no procede, por parte de la Administración, aludir al cumplimiento de deberes de identificación que imponen las leyes, las cuales persiguen objetivos de control migratorio y protección de la seguridad ciudadana, para justificar la exigencia de poseer una determinada documentación al efecto de la inscripción en el Padrón. Cuando se trata de menores, dichos deberes están destinados, precisamente, a protegerles, evitando así que crucen las fronteras y permanezcan en país distinto al autorizado por sus legítimos cuidadores. No son éstos los objetivos perseguidos por el padrón municipal, por lo que no necesariamente deben trasponerse a dicho ámbito unos deberes que persiguen fines distintos; menos aún cuando con ello se dificulta el cumplimiento de obligaciones del que depende el acceso de los menores a servicios esenciales para su protección.

El ya citado Fundamento de Derecho Primero nos ofrece la clave del citado procedimiento judicial, puesto que allí se dice lo siguiente: “En definitiva, las diferentes formalidades impuestas a los menores de catorce años para cumplir con la obligación de inscripción en el padrón, dependiendo

de su nacionalidad, no tienen una justificación razonable y no son conformes con las obligaciones internacionales de protección de la infancia, que en la medida en que garantizan la integridad física de los menores, deben tomarse en consideración a los efectos de establecer en este caso el alcance del derecho a la igualdad (artículo 10.2 CE). Por ello consideramos que las instrucciones vulneran el derecho fundamental a la igualdad al establecer un trato distinto entre personas en atención a su nacionalidad que no resulta razonable.”. Por último, el Fallo estima el recurso, declarando la nulidad de pleno derecho de resolución administrativa recurrida, por discriminar a los menores extranjeros, con respecto a los nacionales españoles, en lo tocante a los requisitos de identificación para la inscripción en el padrón municipal; todo ello, sin costas.

Lo interesante de la citada SAN es que pone el acento en dos ejes, fundamentales; en primer lugar, que la discriminación entre nacionales y extranjeros debe ser razonable y estar suficientemente fundada y, en segundo, que ésta no puede contravenir los tratados y convenios internacionales, válidamente suscritos por España. Por otro lado, conviene subrayar como el citado Tribunal acude al tantas veces citado art. 10 CE 1978, básico para una correcta interpretación de los Derechos Fundamentales, a los cuales alude nuestra Carta Magna, hoy vigente.

La gestión de los tráficos de migración, irregular, suponen un serio problema, necesitado del mayor tiento y cautela, posibles; como se ha dicho en los párrafos anteriores, los extranjeros, en situación legal o no, tienen una serie de derechos, anejos a su dignidad como seres humanos, que nunca se pueden quebrar o transpasar; en línea con ello, resulta especialmente difícil la problemática planteada por los conocidos como MENAS -Menores Extranjeros No Acompañados-, dado que, casi siempre, se les aloja en centros públicos, mal equipados. Además, dichos menores, una vez alcanzan la mayoría de edad, abandonan el centro público donde se encuentren para salir a la calle; el problema es que, en muchos casos, esos menores carecen de las necesarias relaciones sociales y conocimientos que les permitan vivir y trabajar decentemente entre nosotros. Sin duda, todo ello fomenta la más denigrante economía sumergida, en la cual sus protagonistas, sin papeles, están condenados a padecer todo tipo de discriminaciones e injusticias, inimaginables. Las últimas reformas del reglamento de la actual ley de extranjería, vigente en España, permitirán que esos MENAS, cumplidos 18 años de edad, fuera de los centros donde ahora está acogidos, reciban el correspondiente permiso de trabajo y residencia en España; la concesión de dichos permisos hará posible una más fácil integración de esos extranjeros en la sociedad española, en beneficio de todos. Todas las personas, sean extranjeros o no, tienen diversas capacidades que, de aprovecharse convenientemente, con arreglo a la Ley, suponen un claro beneficio colectivo; por otro lado, la falta de natalidad en nuestro país es realmente preocupante. Por ello, al igual que ha sucedido hasta ahora,

serán las emigrantes quienes tengan que asumir la “obligación” de concebir a los españoles del mañana. Ese “invierno demográfico”, tan extendido entre nosotros, no puede ya seguir ocultándose bajo el manto del discurso, racial y xenófobo, de algunas fuerzas políticas, hoy emergentes, que todos conocemos; no vale, pues, asociar, de manera automática, extranjero -o, más concretamente, inmigrante- con delincuente. Ese tipo de mensajes son una pura ignominia, falsa e inhumana, que no puede pronunciar todo aquel que, de verdad, sea demócrata.

La mencionada reforma, relativa a los antedichos menores extranjeros, acogidos o tutelados por las administraciones públicas hasta su mayoría de edad, se recoge en el Real Decreto 903/2021, de 19 de octubre, por el que se modifica el Reglamento de la Ley Orgánica 4/2000, sobre derechos y libertades de los extranjeros en España y su integración social, tras su reforma por Ley Orgánica 2/2009, aprobado por el Real Decreto 557/2011, de 20 de abril; el mismo preámbulo del referido RD 903/2021 resulta muy ilustrativo, en el sentido ya expuesto, cuando dice que las condiciones exigidas a dichos menores para acceder al permiso de residencia, antes de la mencionada reforma legal, presentan una serie de particularidades, muy difíciles de conseguir en la práctica. Además, tales condiciones, anteriores a la citada reforma, no se ajustan adecuadamente a las particularidades del colectivo, al cual afectan; así mismo, hay que tener en cuenta que los referidos menores reciben una serie de programas, educativos o de inclusión sociolaboral, públicos y privados, cuyo propósito es el de facilitarles el paso a la edad adulta, amén del acceso a un puesto de trabajo. La mencionada reforma legislativa trata de resolver tal problemática social, facilitando los trámites para que esos menores, una vez alcanzada la mayoría de edad, regularicen su situación; precisamente, esa falta de papeles -y, en último término, de una residencia y trabajo, legales y dignos- explica que muchos de ellos terminen en la marginalidad y exclusión social, con grave riesgo de convertirse en delincuentes.

Hay que precisar que el tema del tratamiento para los inmigrantes, menores de edad, es una cuestión delicada, dado que tal colectivo tiene derecho a una especial protección, recogida en numerosos tratados internacionales suscritos por nuestro país -en especial, los adoptados en el seno de la ONU-; pero, sin perjuicio de ello, dicha protección ha de conciliarse con el legítimo derecho que asiste al Estado de acogida para controlar los flujos de inmigrantes que llegan a su respectivo territorio. En todo caso, esos controles estatales han de ser adecuados a su fin, establecidos de manera proporcionada y, por supuesto, siempre respetuosos con la norma aplicable, nacional e internacional. La temática en cuanto a cómo tratar a los menores, extranjeros, sin familia a cargo de ellos, llegados a nuestra tierra, plantea una serie de cuestiones, de peso, muy difíciles y complejas de resolver, con el máximo respeto por los derechos de todos; el propio hecho de discriminar a una persona, tan solo

por no poseer nuestra nacionalidad, ya resulta, de por sí, complicado de asumir. Más, aún, si hablamos de una sociedad democrática y progresista en sus valores, reglas y principios, centrada en defender la dignidad de toda persona humana, por el mero hecho de serlo. La persona es persona, siempre, tenga o no papeles, más allá de su situación legal de estadaía, residencia o trabajo; la dignidad de todo ser humano no es negociable ni depende de ninguna declaración administrativa, puesto que ésta se reconoce con carácter universal, sin la menor mácula o menoscabo, por numerosos tratados internacionales; y, entre todos ellos, la misma Carta de la ONU y su Declaración Universal de los Derechos Humanos

La SAN 769/2020, de 24 de febrero, acuerda proteger a unos ciudadanos ucranianos, en el sentido de concederles la entrada en nuestro país, al entender que Ucrania, a la vista de las actuales circunstancias bélicas, no puede garantizarles su seguridad, con un grave riesgo de perder la vida; el referido litigio parte de una solicitud de protección internacional, formulada ante la Brigada Provincial de Extranjería y Fronteras, sita en Soria, en diciembre de 2018, por parte de un matrimonio ucraniano y, por extensión, sus dos hijos, menores de edad, también nacionales ucranianos. Los mencionados solicitantes pretendían que se les aplicase el derecho de asilo y protección subsidiaria, amén de la condición de refugiado, dado que el padre iba a cumplir el servicio militar en ese país, con graves enfrentamientos en algunas de sus regiones entre las tropas ucranianas y las milicias, rebeldes, prorusas; la citada circunstancia suponía un serio peligro para la vida del antedicho solicitante y sus familiares. La administración española rechaza tal solicitud de asilo, por no alegar los solicitantes causa alguna, suficiente, para recibir tal estatuto de refugiado, en base a cuanto dispone la Convención de Ginebra (1951). Recordemos que la norma española, aplicable en este asunto, es la Ley 12/2009, de 30 de octubre, Reguladora del Derecho de Asilo y de la Protección Subsidiaria; así mismo, dichos solicitantes reclamaron que, en el caso de negárseles tal asilo, se les aplicase la normativa protectora internacional, de carácter humanitario.

La mencionada SAN 769/2020 añade: “la Directriz nº 10 de ACNUR "Solicitudes de la condición de refugiado relacionadas con el servicio militar en el contexto del artículo 1A (2) de la Convención sobre el Estatuto de los Refugiados de 1951 y/o su Protocolo de 1967", que señala que los Estados tienen el derecho de legítima defensa en virtud de la Carta de la ONU (artículo 51) y el Derecho internacional consuetudinario, lo que se traduce en su derecho a exigir que sus ciudadanos realicen el servicio militar con fines militares, sin que ello suponga una violación de los derechos del individuo. Indicando ACNUR que, en consecuencia, los Estados también pueden imponer penas o sanciones a las personas que desertan o evaden el servicio militar, siempre que "tales sanciones y los procedimientos asociados cumplan con las normas internacionales", advirtiendo de que "una

persona no es claramente un refugiado si su única razón para desertar o evadir el servicio militar es una simple aversión al servicio militar del Estado o un temor al combate" (punto 31)".

A mayor abundamiento, la SAN precisa, acto seguido: "Asimismo, esta Sala recuerda que el Tribunal Supremo ha declarado que la mera condición de desertor del servicio militar de armas no es una causa que evidencie la necesidad de la concesión del derecho de asilo (por todas, sentencia de 26 de octubre de 2015 -recurso de casación 679/2015- y las que cita), precisando, en los casos de negativa a la prestación del servicio militar, que, "si en el país de origen del solicitante el servicio militar es obligatorio, no puede pretender que este Tribunal Supremo favorezca el incumplimiento de ese deber cívico; más aún cuando ni siquiera se ha alegado que el castigo que pueda conllevar para el actor su deserción o negativa a reincorporarse al servicio militar implique un trato degradante o inhumano de tal entidad que pueda justificar una reconsideración de la cuestión". En consecuencia, como se concluye en una pluralidad de sentencias precedentes, no pueden prosperar las argumentaciones que se esgrimen a este respecto, por lo que no procede la concesión del derecho de asilo solicitado".

A continuación, la meritada SAN se extiende sobre la posibilidad de conceder a los recurrentes el llamado derecho a la protección subsidiaria; este derecho se dispensa a los extranjeros y apátridas que, no gozando del asilo ni de la condición de refugiados, afrontan el riesgo real de padecer los graves daños, previstos en el art. 10 de la antedicha Ley española, reguladora del asilo, tanto si regresan a sus respectivos países de origen (nacionales de otro país) como a su anterior lugar de residencia (apátridas). Todo ello, no concurriendo lo previsto en los arts. 11 y 12 de la Ley española de asilo, ya mencionada; además, numerosas Sentencias del TS –entre otras, la STS 4355/2012, de 17 de junio y la de 407/2014, de 31 de octubre- afirman que, a la hora de examinar las solicitudes de asilo, han de ponderarse las circunstancias, presentes en el país de origen de quien formula dicha solicitud, así como su evolución, desde la fecha en la cual se formula la respectiva solicitud hasta el momento de dictar la correspondiente sentencia. El TJUE (Gran Sala), por su parte, en sentencia de 2 de marzo de 2010, Asuntos C-135/2008, arroja luz en este asunto, al señalar la importancia, cuando hablamos de la concesión, o no, de la condición de refugiado, de la capacidad –o, en su caso, incapacidad- de un país para garantizar la protección de sus ciudadanos contra todo acto de persecución ilegítima. Así mismo, la mencionada SAN reconoce que, a la fecha en la cual ésta se dicta, la totalidad del territorio ucraniano se encuentra en situación de conflicto bélico internacional, susceptible de encuadrarse dentro del art. 10 c) de la antedicha Ley española de Asilo; el Fallo de dicha sentencia, a la vista de los anteriores argumentos, acuerda conceder a los allí recurrentes el estatuto de protección subsidiaria.

Resulta, igualmente, de interés, las consideraciones realizadas por la ya referida SAN con respecto a la solicitud de protección internacional, de carácter humanitario, solicitada subsidiariamente por los recurrentes; la antedicha sentencia se limita a ofrecer unas meras pinceladas sobre la referida protección internacional, dado que concede el estatuto de protección subsidiaria, solicitado por los recurrentes de manera preferente. Pues bien, el Fundamento de Derecho Quinto de la meritada SAN se pronuncia con el siguiente tenor: “Tal estimación hace innecesario examinar la petición relativa a la *«protección internacional de carácter humanitario»* que se consigna en el cuerpo del escrito de demanda, si bien debe indicarse que la protección internacional engloba únicamente los supuestos de asilo y protección subsidiaria.

Las razones humanitarias se contemplan como supuesto de autorización de residencia conforme a la legislación de extranjería, protección nacional por parte de un Estado miembro, sobre una base discrecional y por compasión o por motivos humanitarios, conforme a la normativa de extranjería, al margen del sistema de protección internacional (acorde al considerando 15 y artículos 2.h) y 3 de la Directiva 2011/95). Así lo ha manifestado el TJUE, en sentencias de 9 de noviembre de 2010, Asuntos acumulados C- 57/09 y C-101/09. Bundesrepublik Deutschland contra B (C-57/09) y D (C-101/09) y 18 de diciembre de 2014, Asunto C-542/13. Mohamed M’Bodj contra État belge y de la misma fecha, Asunto C-562/13. Centre public d’action sociale d’Ottignies-Louvain-la-Neuve contra Moussa Abdida y sentencia de 23 de mayo de 2019, Asunto C-720/17. Mohammed Bilali/Bundesamt für Fremdenwesen und Asyl., (apartado 61).

En consecuencia, la autorización de permanencia en España o la concesión de una autorización de residencia por motivos humanitarios a que se refiere el artículo 37.b) de la Ley 12/2009, no se mencionan en la Ley de asilo con sustantividad propia, sino en relación con las posibilidades de autorización de la estancia o residencia en España en el marco de la legislación sobre extranjería, remitiendo expresamente a la Ley Orgánica 4/2000, de 11 de enero, sobre derechos y libertades de los extranjeros en España y su integración social, y al reglamento de la Ley”.

Capítulo III.- Puntos de conexión en la fiscalidad internacional.

1.- En Derecho Tributario Internacional (normas nacionales).

En principio, denominamos normas de conflicto a aquellas, propias del Derecho Internacional Privado, encaminadas a resolver conflictos de leyes, mediante la aplicación de una determinada ley estatal a una igualmente determinada categoría o situación jurídica; el vínculo entre dicha norma y

categoría o situación jurídica recibe el nombre de puntos de conexión¹²⁵; así mismo, dichos puntos de conexión pueden, a modo de clasificación genérica, enumerarse como los siguientes: alternativos, cumulativos, basados en criterio de sujeción personal/territorial, flexibles, mutables, personal –éste último, se basa en la nacionalidad de una persona o su pertenencia a determinado grupo étnico, religioso o familiar-, rígido –el correspondiente a un elemento o circunstancia que no deja ningún margen interpretativo para su determinación en el caso concreto- y subsidiario –actúa en defecto de otro punto de conexión prevalente-¹²⁶.

Desde otro punto de vista, podemos decir que el Derecho Internacional Privado es el competente para decidir qué norma se aplica finalmente a un determinado caso concreto, cuando hay varias posibles, también susceptibles de ello; en todo caso, los puntos de conexión más importantes son: con respecto a la persona, sí es persona física, su nacionalidad (*lex patriae* o ley de la patria) o domicilio o residencia habitual (*lex domicilii* o ley del domicilio), sí es jurídica, su sede; en lo tocante al objeto, el lugar donde éste se halle (*lex rei sitae*); el lugar donde se realiza un determinado acto con transcendencia jurídica (*lex loci actus*); el lugar donde haya de cumplirse determinada obligación (*lex loci executionis*); el principio de autonomía de la voluntad de las partes contratantes y el lugar donde se lleva a cabo el enjuiciamiento de una persona, por parte de los Jueces o Tribunales competentes (*lex fori*)¹²⁷.

Respecto a nuestro país, el art. 11 LGT, hoy en vigor, establece, como puntos de conexión a la hora de determinar la aplicación especial de las normas tributarias, dos criterios esenciales; esto es, el de la residencia y territorialidad, aplicándose cada uno de ellos según así lo establezca la respectiva norma reguladora del correspondiente tributo. Cuando hablamos de tributos, de carácter personal, es aplicable el criterio de la residencia; con respecto a los demás, se entiende aplicable el de la territorialidad más adecuado, teniendo en cuenta la naturaleza del objeto del respectivo gravamen. Por otro lado, residencia y domicilio fiscal responden a conceptos y realidades diferentes; la primera es un criterio de sujeción, fijado por las normas tributarias de un determinado Estado, en ejercicio de su poder tributario. En cambio, el segundo –esto es, el domicilio fiscal- es aquel lugar, señalado

¹²⁵ MUÑOZ MACHADO, S. (2016): *Diccionario del español jurídico*, op. cit., p. 1106; las citadas normas de conflicto pueden dividirse en multilaterales –permiten aplicar, indistintamente, una ley del foro o, en su caso, otra, extranjera- y unilaterales –explicitan cuándo se debe aplicar la ley del foro-. El art. 8 y demás concordantes del Código Civil español, bajo la rúbrica “Normas de Derecho Internacional Privado”, correspondiente al Capítulo IV del precitado corpus, establecen en qué casos y cómo hay que aplicar la norma española o extranjera; así, el ya mencionado art. 8 determina que las leyes penales, de policía y de seguridad pública son obligatorias para todos los que se hallen en territorio español. Recordemos igualmente que el art. 149.1 CE de 1978 atribuye al Estado la competencia exclusiva, en lo relativo a la resolución de todo conflicto de leyes.

¹²⁶ MUÑOZ MACHADO, S. (2016): *Diccionario del español jurídico*, op. cit., pp. 1385-1385.

¹²⁷ ENCICLOPEDIA JURÍDICA. Disponible online: <http://www.encyclopedia-juridica.com/>

por el obligado tributario, para que la administración pública pueda relacionarse con él y efectuar allí las pertinentes comunicaciones con el mismo¹²⁸.

Sin perjuicio de ello, el art. 139 CE 1978 resulta también de extraordinaria importancia, puesto que, en su apartado 1, afirma que todos los españoles son iguales en derechos y obligaciones, sea cual el lugar del territorio español en el que se encuentren; por otro lado, el apartado 2 del referido artículo añade un aspecto, esencial, a la vista de la actual descentralización -política y administrativa-, esencia de nuestro Estado autonómico, así configurado por parte de los redactores de la vigente Carta Magna. Pues bien, establece ese art. 139.2. del antedicho texto constitucional que “ninguna autoridad podrá adoptar medidas que, directa o indirectamente, obstaculicen la libertad de circulación y establecimiento de las personas y la libre circulación de bienes en todo el territorio español”; en fin, el referido artículo pretende evitar que las Comunidades Autónomas vayan más allá de su respectivo ámbito, jurídico político, normativo-constitucional, negando, así, el principio de igualdad, en derechos y obligaciones, de todos los españoles. El derecho a la autonomía reconocido a todas las Comunidades Autónomas, presentes en nuestro país, tal y como establece la vigente Norma Constitucional, solo será legítimo cuando se ejerza conforme a los límites, establecidos por la Ley y, al tiempo, la doctrina del TC; el derecho a la igualdad de derechos y obligaciones, objeto del art. 139.1 CE 1978, nunca debe entenderse como exigencia de una absoluta uniformidad en dichos ámbitos -entre otras, SSTC 37/1981, de 16 de noviembre, FJ 2, 37/1987, de 26 de marzo, FJ 10 y 247/2007, de 12 de diciembre, F 13-; si se impusiera tal uniformidad, en toda sus extensión y efectos, no sería posible el ejercicio, efectivo, del derecho a la autonomía por parte de aquellos territorios -es decir, las respectivas CCAA- que disponen de él. Los distintos niveles territoriales, tanto administrativos como políticos, no presentan un funcionamiento jerárquico entre sí sino que, más bien, cada uno de ellos tendrá libertad para ejercer sus respectivas competencias, siempre dentro del máximo respeto por nuestro Ordenamiento Jurídico; cualquier controversia o conflicto entre dichos niveles se resolverá por la vía judicial oportuna.

Una cierta diferenciación entre las distintas legislaciones autonómicas es perfectamente admisible y, al tiempo, deseable, puesto que ello garantizará una administración más cercana al correspondiente territorio; cercanía, sí, en lo tocante a sus gentes y, en consecuencia, problemáticas, tampoco uniformes en toda la extensión territorial de nuestro país. Los derechos constitucionales han de ser respetados -y, en lógica consecuencia, aplicados- por parte de todos los Poderes Públicos, en sus distintos niveles territoriales y políticos, sin excepción; así lo indica, expresamente, el art.

¹²⁸ FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, J. M., op. cit., pp. 332-333.

53.1 CE 1978. Los citados derechos constitucionales tendrán un contenido normativo estándar, común, para todo el territorio nacional, de modo que aquellos, contemplados por el art. 81 de nuestra vigente Carta Magna, serán objeto de la preceptiva Ley orgánica. La esencia del citado art. 139 es la de prohibir toda discriminación, fundada en motivos de carácter territorial; en otras palabras, resulta contrario a la CE que se discrimine a alguien por razón de su respectiva vecindad o residencia en una determinada Comunidad Autónoma. Pero, también cabe una diferencia de trato, plenamente constitucional, por un motivo objetivo y legítimo; en todo caso, ese trato diferente debe responder a ciertos criterios de adecuación y proporcionalidad, objeto de doctrina constitucional -SSTC 40/2014, de 11 de marzo y 60/2015, de 15 de marzo-¹²⁹.

Hay que reseñar, igualmente, que el tributo está cada día más influenciado por un evidente elemento internacional, fruto, así mismo, de la antedicha internacionalización de la actividad económica mundial, ya globalizada. El hecho imponible de un tributo no solo se configura en base a una serie de elementos objetivos sino, también, teniendo en cuenta aquellos otros, de naturaleza subjetiva; en línea con lo dicho, podemos señalar que es posible conectar un hecho imponible con un determinado territorio o, en su caso, que quien lo lleve a cabo sea residente o no en el mismo¹³⁰.

La perspectiva activa del respectivo hecho imponible estará relacionada con el ente acreedor del correspondiente tributo, mientras que la pasiva haría referencia al concreto sujeto que lleva a cabo su presupuesto de hecho; cabe atribuir el nacimiento de numerosos tributos a diversas diferenciaciones en las circunstancias concurrentes en cada uno de ellos. Por otro lado, la delimitación en todos sus detalles de un hecho imponible precisa la consulta de numerosas leyes, no solo una, en exclusiva –esto es, la correspondiente norma reguladora del tributo que estemos analizando-¹³¹.

¹²⁹ ALBERTÍ ROVIRA, E. (2018), “Artículo 139” en RODRÍGUEZ-PIÑERO Y BRAVO-FERRER, M. Y CASAS BAAMONDE, M. E. (DIR.): *Comentarios a la Constitución española XL ANIVERSARIO*. Tomo II. Edita: Fundación Wolters Kluwer, Boletín Oficial del Estado, Tribunal Constitucional y Ministerio de Justicia. Madrid; pp. 1005-1012. El art. 11 LGT nos dice: “Los tributos se aplicarán conforme a los criterios de residencia o territorialidad que establezca la Ley en cada caso. En su defecto, los tributos de carácter personal se exigirán conforme al criterio de residencia y los demás tributos conforme al criterio de territorialidad que resulte más adecuado a la naturaleza del objeto gravado”.

¹³⁰ LÓPEZ ESPADAFOR, C. M. (2010): “La estructura del hecho imponible a la luz de la evolución de la dimensión territorial del tributo”, op. cit., pp. 28-31. A juicio del mencionado autor, los aspectos que engloban la estructura del elemento subjetivo de un hecho imponible, desde su punto de vista pasivo –esto es, poniendo la mirada en el deudor o sujeto pasivo-, podrían catalogarse de la siguiente manera: el territorial, el personal –es decir, la nacionalidad, tanto de personas físicas como jurídicas- y el profesional –acerca de si el contribuyente es trabajador por cuenta ajena o asalariado (ya de una empresa privada, ya del sector público estatal o, en su caso, de una organización internacional) o por cuenta propia (trabajador autónomo o empresario)-.

¹³¹ LÓPEZ ESPADAFOR, C. M. (2017): “El papel de la residencia, no residencia, nacionalidad y extranjería en la configuración de las actuales figuras tributarias”, op. cit., pp. 237-238. Ibid., p. 258-260: como señalamos en un apartado anterior, españoles y extranjeros tienen derecho a una igualdad de trato, con respecto al sistema impositivo español, como principio general, establecido constitucionalmente en nuestra Carta Magna, hoy en vigor, de 1978; pero, además

Los ciudadanos se encuentran sujetos a su respectivo Estado por diversos motivos; además del estricto de solidaridad económica –esto es, el del precepto constitucional que señala el deber de todos de contribuir a sufragar los gastos públicos-, cabe señalar otro, igualmente destacable, de naturaleza política –en suma, la capacidad de intervenir en los asuntos públicos-. En base a dicho ligamen entre nacionales y el Estado del cual sean súbditos, el segundo podrá establecer libremente las obligaciones tributarias a las que los primeros se encuentran sujetos; los extranjeros, en cambio, serán objeto de la correspondiente tributación cuando subsista algún tipo de conexión o ligamen que, desde un punto de vista racional y lógico, les una con el correspondiente territorio estatal –esto es, tanto personal como territorial o económico-¹³².

Por otra parte, el Derecho Internacional Público también se dedica a organizar y regular las relaciones económicas de nuestros días, donde prima, claramente, el ya mencionado factor de internacionalización de los mercados, amén de las de las propias funciones de producción, distribución y consumo; conforme a los mencionados parámetros, habrá que hablar, por tanto, de una igualdad soberana entre los Estados –ninguno de ellos tiene preeminencia sobre los demás- y, al hilo de ello, una marcada cooperación interestatal. La regulación jurídica de la economía internacional no solo se nutre de ese Derecho Internacional Público, de orden económico, ya citado; son igualmente relevantes otras fuentes de derecho –los usos y costumbres, establecidos por los distintos operadores económicos, a modo de *lex mercatorum*-. Abundan las organizaciones internacionales, de ámbito universal y regional, dedicadas a regular el comercio internacional; dichas organizaciones buscan liberalizar las relaciones comerciales, estableciendo al tiempo todo tipo de mecanismos, judiciales y extrajudiciales, para resolver las controversias allí surgidas.

Es, por desgracia, práctica frecuente por parte de muchos Estados, un uso proteccionista de los tributos que ellos mismos establecen, en orden a la defensa de la propia industria o recursos, de índole estrictamente “nacional”; tal argumento es absurdo puesto que, en primer lugar, las funciones de producción de la gran mayoría de bienes y servicios, hoy disponibles en los mercados, se han diseñado y fabricado a lo largo y ancho del Planeta. A modo de ejemplo, los magníficos ordenadores Apple se diseñan en California (USA), pero se fabrican y ensamblan en plantas chinas, por razones de su bajo coste; la guerra comercial sino-estadounidense, tras la subida por el ex presidente USA

de tal principio constitucional, habrá que acudir a la normativa, propia de la extranjería, para determinar, con la mayor exactitud posible, cuál es la concreta situación fiscal de unos y otros. Al hilo de lo ya comentado en páginas anteriores, la ciudadanía comporta un determinado estatuto legal, compuesto por una serie de concretos derechos y obligaciones, estando incluida entre éstas últimas la de contribuir personalmente al sostenimiento de los gastos públicos.

¹³² LÓPEZ ESPADAFOR, C. M. (2017): “El papel de la residencia, no residencia, nacionalidad y extranjería en la configuración de las actuales figuras tributarias”, *op. cit.*, p. 263.

Trump de los aranceles sobre determinadas importaciones procedentes de la citada nación asiática, ha tenido cumplida respuesta: el “Imperio del Centro” dejó de comprar numerosos productos estadounidenses –sobre todo, de carácter agrícola-; sin duda, el argumento, de claro corte populista, utilizado por Donald Trump, se basaba en afirmar que, mediante dichos aranceles, se “protegía” mejor a la industria y los trabajadores de EEUU. Tal razonamiento es falso; el proteccionismo es suicida, a largo plazo. El libre comercio, justo e igualitario, en perfecta competencia, es el fundamento de la verdadera riqueza de las Naciones; por ello, conviene que todos los Estados faciliten la inversión internacional en su territorio, en condiciones de igualdad y no discriminación con respecto a sus nacionales. Quien piense otra cosa es, quizás, por que busca un propósito distinto, no precisamente confesable¹³³.

Recordemos que esa misma política, seguida por EEUU hacia China, vía subida de tasas arancelarias, ha tenido continuación con respecto a algunos países de la UE –entre ellos, el nuestro-; así, siguiendo una decisión adoptada por la Corte de Arbitraje de la OMC, el gobierno USA decidió subir los aranceles a los productos, cuyo origen fuera alguno de los países europeos. El “por qué” de semejante proceder está en la condena, por parte de dicha organización internacional, de los subsidios concedidos por la UE a la empresa aeronáutica AIRBUS; la subida arancelaria no ha afectado por igual a todos los países miembros de la referida organización internacional europea, ya que solo se aplicó a aquellos productos provenientes de países directamente relacionados con dicha empresa aeronáutica –España, Francia-. Por otro lado, la UE actuará de igual manera con los estadounidenses cuando se conozca el arbitraje, solicitado por la referida Unión, relativo a las ayudas de ese país para la empresa BOEING.

Factor igualmente relevante es que el ex inquilino de la Casa Blanca norteamericana, D. Trump, practicó un rancio y descarado “populismo”, dirigido a obtener el apoyo incondicional de la población más pobre e ignorante de su propio país, en forma de radical proteccionismo económico; así mismo, el referido ex mandatario norteamericano es conocido igualmente por su acendrado unilateralismo y aislacionismo, desde el punto de vista de las relaciones internacionales –su gobierno retiró a EEUU de numerosas organizaciones internacionales, amén de hacerlo igualmente

¹³³ ABELLÁN HONRUBIA, V. (2009): “El derecho internacional económico (I): La promoción del desarrollo” en DÍEZ DE VELASCO VALLEJO, M.: *Instituciones de derecho internacional público*. Tecnos. Madrid, pp. 713-714. Ibid., p. 742. Independientemente de la opinión personal que ex líder USA Donald Trump nos sugiera a cada uno, lleva razón cuando imputa a los gobernantes chinos una conducta “ilícita”, contraria al Derecho Internacional, en cuanto al trato allí dado a los inversores extranjeros; además, por si fuera poco, la protección de las patentes y demás derechos de propiedad industrial e intelectual brilla por su ausencia en el citado país asiático. Más, aún, el Partido Comunista Chino parece estar detrás de la fabricación de ciertos chips, incorporados masivamente en los ordenadores de marcas norteamericanas que, más tarde, se exportan a ese país; tales chips estarían diseñados para favorecer el espionaje del gobierno chino sobre la administración y los ciudadanos USA. En fin, la realidad siempre supera a la ficción.

con las tropas USA, desplegadas en Siria, de manera inopinada y sin previo aviso a los aliados-. Tal y como sostienen las organizaciones internacionales más prestigiosas, el libre comercio, fundado en reglas justas, supone la mayor y más sólida contribución a la paz y riqueza mundiales; cuestión clave, en todo este tema, es el de cómo asegurar ese comercio internacional, respetuoso con la normativa internacional, proveniente de fuentes internacionales, así como con la nacional, aprobada por parte de cada Estado. Es difícil hablar de buenas relaciones comerciales cuando un país actúa, a conciencia, en contra de la normativa internacional aplicable; ello es aún más escandaloso, por ejemplo, con respecto a la defensa de la propiedad intelectual, dado que la economía digital de nuestros días tiene, como principal materia prima, los intangibles, inmateriales, en forma de conocimiento, bajo formato digital. No cabe duda que el gran capital de las grandes potencias económicas no está formado hoy día por enormes plantas, fábricas y equipos industriales; en este momento, la capacidad industrial de una Nación se determina por el conjunto de patentes que sus universidades y demás centros de investigación, de carácter puntero, producen.

No cabe duda que la única riqueza, con un alto valor añadido, triunfante en la economía digital, presente y futuro, pasa por un conocimiento, de iguales características; para alcanzar el éxito en dicha tarea, será necesario que las instituciones, tanto educativas como económicas, se pongan de acuerdo, de modo que los laboratorios de investigación científica más avanzados tengan inmediata continuidad en las fábricas y demás centros fabriles. Así, aquellos países con economías más competitivas ya se han dado cuenta que la mejor inversión pública posible es aquella que refuerce y mejore, al máximo, su respectivo sistema educativo (público y privado), en todos los niveles del mismo; y, además, de manera que dichas instituciones estén estrechamente vinculadas con los principales sectores económicos, primarios y secundarios, de manera que alcancemos el mayor I+D+i.

Conviene no olvidar, así mismo, que tanto Boeing como Airbus son dos empresas con una importantísima significación, en cuanto símbolos, de enorme impacto, para cada uno de los territorios que, respectivamente, las vieron nacer; la citada empresa aeronáutica norteamericana fue una auténtica pionera, siendo la primera en desarrollar la tecnología necesaria para construir aviones cada vez más grandes, capaces de transportar a más pasajeros y tripulaciones. Ello permitió que los precios de los billetes de avión fueran abaratándose, hasta llegar a los “vuelos charter” que democratizaron, definitivamente, el transporte aéreo. En cuanto a Airbus, hay que decir que ésta representa la unión de Europa en pos de un proyecto común, en el ámbito de la industria aeronáutica. En realidad, Trump utilizó dichos aranceles sobre algunos países de la UE con el claro propósito de dividir a los miembros de la citada organización internacional; el ex mandatario USA quiso

transmitir un claro mensaje: esto es, que aquel país que no se sometiese a sus deseos, sufrirá las dolorosas muestras de cólera del “gigante” norteamericano.

Pero, más allá de esa nueva muestra del auténtico talante del antedicho ex líder USA –esto es, el del clásico “matón”, narcisista y violento-, cabe preguntarnos sí es cierto que ambas empresas aéreas han recibido tales subsidios ilegales. Por ello, más pronto que tarde, EEUU también sufrirá las consecuencias de una subida arancelaria, por parte de los miembros de la referida organización internacional, de ámbito europeo. En fin, de nuevo, resulta evidente que las guerras comerciales no tienen utilidad alguna, al provocar la mutua destrucción de los intereses económicos de los respectivos contendientes; lo sucedido con dichas compañías aeronáuticas no hace sino confirmar lo ya indicado, puesto que, tanto EEUU como la UE, solo conseguirán perjudicarse mutuamente, no saliendo ninguno, además, victorioso. Recuérdese las lecciones que nos proporciona la Historia, cuando Pirro, Rey de Epiro, logró una sonora victoria sobre los romanos, a costa de perder miles de sus hombres; ante la importancia del citado desastre, el mencionado monarca no dudó en pronunciar sus famosas palabras: «Otra victoria como esta y volveré solo a casa». De ahí, la expresión “victoria pírrica” en nuestro idioma. En suma, hay triunfos que, en realidad, no son sino derrotas, mal disimuladas.

La norma tributaria puede establecer un único criterio, como punto de conexión, en el sentido antes mencionado o, por el contrario, fijar varios a dichos fines, de aplicación conjunta y acumulativa; tales puntos toman habitualmente, como referencia, una serie de vínculos, relacionados con el objeto de gravamen, el aspecto material del elemento objetivo del hecho imponible o, en su caso, a la persona que lo realiza. Pero, sin perjuicio de lo ya reseñado, tales puntos de conexión también pueden tener en cuenta otros criterios como, a título de ejemplo, los vínculos con aquellos sujetos que intervengan en una determinada acción, sin ser sujetos pasivos del respectivo hecho imponible o, incluso, el lugar donde se manifiestan los efectos jurídicos del concreto acto, el cual viene a revelar la correspondiente capacidad contributiva¹³⁴.

El Derecho Fiscal Internacional resuelve aquellos conflictos entre distintos ordenamientos tributarios, susceptibles de aplicación simultánea en un supuesto concreto, utilizando para ello los correspondientes puntos de conexión y normas de conflicto, antes reseñadas; el objetivo del

¹³⁴ LÓPEZ ESPADAFOR, C. M. (2010): “La estructura del hecho imponible a la luz de la evolución de la dimensión territorial del tributo”, op. cit., p. 32. Ibid., p. 33: los citados puntos de conexión incidirán más en el aspecto subjetivo cuando aludan al vínculo que une un determinado hecho imponible con un sujeto, igualmente determinado, desde un punto de vista de sus concretas circunstancias; por otro lado, tales puntos de conexión abundarán más en el ámbito objetivo cuando no vinculen el hecho imponible con un sujeto, por atender más al aspecto material del elemento objetivo del hecho imponible.

precitado campo de conocimiento jurídico es doble: esto es, por un lado, el de evitar la doble imposición y, del otro, luchar contra la elusión impositiva. Así, en aquellos impuestos directos, sobre la renta, se grava tanto la obtenida en el propio territorio como, en el caso de sus residentes, lo ganado en el resto del mundo –la llamada “renta mundial”–, puesto que dicho criterio es el que mejor se acomoda a la justicia tributaria, conforme al principio de capacidad económica. Si hablamos de impuestos indirectos, sobre el consumo, la recaudación suele atribuirse por completo al país donde se consume el correspondiente bien o servicio; así, los impuestos indirectos se aplican solo sobre las importaciones¹³⁵.

En aquellos supuestos en los cuales concurren criterios de sujeción múltiples, en que aparece algún factor extranjero, de carácter tributario, convendrá llegar a un acuerdo que resuelva esa posible doble imposición; tal fenómeno impositivo tiene una serie de consecuencias negativas, por cuanto penaliza la inversión extranjera y, al tiempo, falsea y distorsiona la realidad económica subyacente a la carga tributaria, así generada. La solución más deseable, pues, para impedir esa doble imposición pasa por el correspondiente acuerdo internacional, en cuya virtud los Estados firmantes se ponen de acuerdo acerca de qué hacer en esos casos; si se trata de miembros de la Unión Europea, la normativa adoptada en el seno de dicha organización internacional aporta las correspondientes soluciones.

Por otro lado, la concurrencia de varios sistemas tributarios también puede ser utilizada, maliciosamente, como instrumento que facilite la elusión fiscal; las posibles lagunas o discordancias entre dichos sistemas tributarios son susceptibles de un uso torticero e ilícito, encaminado a pagar menos tributos de los que deberían abonarse. La inversión internacional planifica sus actuaciones, de modo que los Estados deben reaccionar rápidamente para evitar que tal planificación sea un medio con el cual evadir impuestos. No cabe dudar de las ventajas que conlleva todo tipo de normativa, sea de origen convencional, internacional, de la Unión Europea o interna, a la hora de abordar los problemas, relacionados con dicha concurrencia; entre ellas, cabe destacar las siguientes: 1º la consecución de la justicia tributaria, tal y como la establece cada ordenamiento jurídico, de modo que no se pague de más o de menos sino conforme a la capacidad económica de cada uno, 2º la necesaria información previa a los diversos agentes económicos y sociales sobre la carga fiscal, derivada de cada uno de los hechos imponible que éstos lleven a cabo, 3º el logro de una recaudación equitativa y equilibrada entre todos los Estados, afectados por un determinado hecho imponible, de modo que unos no reciban más que los otros, sin que haya motivo alguno que lo

¹³⁵ FALCÓN Y TELLA, R. y PULIDO GUERRA, E. (2018): *Derecho fiscal internacional*. 3ª Ed.. Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales S. A.. Madrid, pp. 11-12.

justifique, 4º la ausencia de distorsiones fiscales a la hora de decidir las inversiones internacionales, por parte de quienes deseen realizarlas, 5º una mayor facilidad para el comercio internacional, puesto que se eliminan los obstáculos de todo tipo al tráfico mercantil –en espacial, aquellos que provienen de los países y territorios en desarrollo- y 6º el trasvase de información, así como la ineludible cooperación entre las diversas administraciones tributarias, en orden a resolver conflictos o discrepancias interpretativas, amén de la colaboración a la hora de efectuar la recaudación en vía ejecutiva, cuando ésta tenga alcance extraterritorial¹³⁶.

Así mismo, la SAN 712/2014, de 27 de febrero, resulta de interés para la temática aquí tratada¹³⁷; el correspondiente recurso, fallado por dicha SAN, fue interpuesto por la empresa multinacional Arcelormittal contra el acuerdo, adoptado por el TEAC, de fecha 13 de abril de 2011, sobre el IS, relativo a la referida mercantil recurrente.

El Fundamento Jurídico Segundo de la precitada SAN se dedica al análisis de la soberanía fiscal, definiéndola como aquella potestad o poder tributario, en cuanto facultad estatal, mediante el cual el Estado puede crear, modificar o suprimir unilateralmente tributos; el pago de los referidos tributos será exigible a aquellas personas, obligadas a ello, en base al principio de la competencia tributaria espacial. Acto seguido, el ya referido Fundamento Jurídico enumera el art. 133 del texto constitucional, aprobado en 1978 por el pueblo español, hoy vigente, así como los arts. 1, 4 y 7 de la LGT; el mencionado art. 7 de la LGT se refiere a la aplicación de los principios y normas jurídicas generales que regulan la administración tributaria, cuando se aplica en España la norma sobre asistencia mutua entre Estados miembros de la Unión Europea o en el marco de los convenios para evitar la doble imposición internacional u otros convenios internacionales. El principio de la soberanía fiscal significa, pues, según afirma el precitado Fundamento Jurídico Segundo, desde el punto de vista del derecho tributario internacional, lo siguiente: esto es, que el Estado es el único titular del derecho a ejercer la potestad tributaria dentro de su territorio, sin salir de las propias fronteras; además, es posible reconocer la repercusión fiscal en el propio territorio del Estado nacional de un hecho o acto jurídico, ocurrido en un Estado extranjero.

¹³⁶ FALCÓN Y TELLA, R. y PULIDO GUERRA, E., op. cit., pp. 14-15. El Derecho Fiscal Internacional puede clasificarse, por sus fuentes, en el convencional –se sustenta sobre tratados interestatales-, comunitario o europeo –centrado en la normativa proveniente de la UE- y, por último, derecho fiscal internacional autónomo, propio de cada Estado.

¹³⁷ La citada SAN resolvía en su Fallo, o parte dispositiva, a favor de la Mercantil recurrente, declarando nula la resolución, objeto de previo recurso, dictada por el Tribunal Económico Administrativo Central; hay que decir que el Abogado del Estado interpuso el pertinente recurso de casación ante el TS contra dicha SAN, confirmando el primero la sentencia recurrida vía la STS 1108/2016, de 16 de marzo.

De igual interés resulta el Fundamento Jurídico Tercero de la precitada SAN, que examina los convenios para evitar la doble imposición; así, según dicho Fundamento, la propia existencia del comercio internacional, en cuanto punto de contacto entre distintos países y sensibilidades, no siempre fáciles de conciliar, lleva implícito un riesgo de conflicto. Teniendo en cuenta tal realidad, los convenios para evitar la doble imposición permiten la más adecuada armonización de las diversas legislaciones, en materia tributaria, así concurrentes, respetando además la soberanía fiscal de cada Estado. La citada concurrencia puede dar lugar a la existencia de lo que llamamos como doble imposición –esto es, gravar dos veces un mismo hecho imponible–, lo cual no tiene otra consecuencia que la de perjudicar, injustamente, a quien la sufre, con el inevitable daño para el comercio internacional; el mejor mecanismo contra esa doble imposición es la firma del respectivo convenio internacional, ya bilateral ya multilateral, tendente a evitarla; éste determinará qué país va a proceder a la oportuna exacción del tributo.

El ya citado Fundamento afirma, igualmente, que la mencionada doble imposición presenta una perspectiva múltiple; así, de un lado, podemos hablar de la llamada doble imposición jurídica –esto es, una misma renta, también de un solo contribuyente, es objeto de gravamen en dos Estados diferentes, en base a un impuesto similar- y, del otro, la llamada doble imposición económica –es decir, una misma renta es gravada por dos Estados diferentes, en base a dos impuestos también diferentes y, además, en sede de dos contribuyentes distintos–. Los métodos utilizados para evitar esa doble imposición presentan dos modalidades; en primer lugar, el llamado Método de exención, por el cual el Estado de residencia del perceptor de la renta renuncia a gravar las rentas obtenidas en el Estado de la fuente y, en el segundo, el Método de imputación, en cuya virtud la renta percibida en el Estado de la fuente es incluida en la base imponible del perceptor al objeto de su gravamen por el Estado de residencia, deduciendo de la cuota así obtenida el impuesto satisfecho en el Estado de la fuente (imputación total) o el impuesto que correspondería satisfacer en el Estado de residencia, si la renta se hubiera obtenido en el mismo (imputación parcial)¹³⁸.

Tema, especialmente complejo, es el relativo al denominado impuesto digital –léase, la llamada “Tasa Google”–, propuesto en el seno de algunos miembros de la UE, incluyendo el gobierno español; dicha tasa grava los beneficios alcanzados por las grandes multinacionales, dedicadas a la prestación de servicios y la oferta de productos tecnológicos, característicos de la sociedad digital de hoy día. La economía internacional, así como nuestras propias sociedades, de corte occidental y

¹³⁸ GUTIÉRREZ GUTIÉRREZ, A. (2014): “La soberanía fiscal, la potestad tributaria y los convenios para evitar la doble imposición” en *Cont4bl3*, ISSN 2013-732X, Nº. 50, 2014, pp. 20-21.

democrático, se están “digitalizando” a marchas forzadas; una cuestión clave en la citada temática es la de cómo gravar, con arreglo, en nuestro caso, a los principios establecidos en el art. 31 CE de 1978, la creación de valor, surgida a lo largo de cada una de las “fases”, presentes en ese mercado digital, de alcance mundial y “non stop”. Es evidente que esa tasa, a modo de web tax, responde a un principio de justicia; esto es, que las grandes empresas tecnológicas, convertidas en auténticos emporios comerciales, tributen más –sobre todo, en aquellos países donde llevan a cabo el grueso de sus respectivas operaciones de venta-, poniendo fin a la situación actual, en la que éstas pagan impuestos ridículos. Por otro lado, muchos países de la UE utilizan la baja tributación como arma mediante la cual obtener la mayor cantidad posible de inversiones extranjeras; ante ese estado de cosas, es urgente que la citada Unión llegue a algún tipo de armonización fiscal, evitando así que los miembros de la UE entren en una especie de competencia entre sí para ver quien ofrece la menor fiscalidad –ello, en claro perjuicio de los intereses de todos los europeos, que tienen derecho a unos servicios públicos de calidad, adecuadamente financiados-. Además, hay que tener en cuenta que la citada disparidad fiscal entre países debe resolverse vía el correspondiente acuerdo en las organizaciones internacionales ad hoc, competentes para ello; en este punto, recuérdese al ex Presidente USA, Donald Trump, convertido en el “Mesías” de quienes luchan en contra de todo multilateralismo, negociación y consenso, en el plano internacional.

Conviene impedir, de manera eficaz y justa, que aquellas empresas, ya sujetas a su correspondiente impuesto de sociedades, se vean sometidas a una doble imposición, derivada del citado impuesto digital; además, sin perjuicio de esa idea, pensemos que el necesario “control”, por parte de la administración pública, de quién y cómo paga dicho impuesto, no resulta tampoco tema baladí. Precisamente, el mundo digital ofrece innumerables herramientas, de todo tipo, fácilmente accesibles para “eludir” –o, si se quiere, directamente “evitar”- cualquier tipo de control público administrativo “tradicional”. Además, desde otro punto de vista, el mencionado impuesto digital debería ser objeto de la oportuna armonización fiscal; al menos, en el ámbito de la Unión Europea, para evitar cualquier tipo de distorsión o efecto indeseado con respecto al mercado interior de la “Zona Euro”. En fin, se trata de encontrar soluciones, justas y eficaces que, amén de facilitar el comercio e intercambio, de ámbito mundial, también posibiliten el ineludible respeto por la legislación vigente. En este momento, como ya dijimos en páginas anteriores, la UE no ha establecido una normativa común, relativa a la citada Tasa Google; numerosos países miembros disponen en su haber de numerosos proyectos legislativos, sobre tal cuestión, todavía a la espera de alcanzarse un acuerdo común, tanto en sede Comunitaria como en la OCDE. La UE tiene un proyecto una directiva –la DTS, en español, tasa sobre servicios digitales-, que aún no ha entrado

en vigor; la causa de dicho retraso es la de que los países más directamente afectados por la misma –esto es, Irlanda, así como otros que se han especializado en ofrecer una imposición bajísima para las empresas-, han intentado “torpedearla” todo lo posible.

Los principios, propios de la fiscalidad internacional, se han basado, tradicionalmente, en una idea fija, esencial, sobre la cual construir toda una teoría; esto es, la de la territorialidad, en cuanto criterio para determinar la imposición. Así, conforme a dicha idea, los Estados no podrían gravar ninguna manifestación de capacidad económica, sita fuera de su territorio porque, de hacerlo, estarían extralimitándose a la hora de ejercer su respectivo poder tributario; en suma, la autoridad estatal solo podría gravar dichas manifestaciones, siempre y cuando éstas se produjesen dentro de su espacio territorial. Por otro lado, los criterios más generalizados a la hora de establecer la imposición han sido los de la residencia fiscal, en cuanto punto de conexión personal, para las personas físicas y la existencia de un establecimiento permanente, para las personas jurídicas; además, se han utilizado, como tales criterios de conexión, de carácter real, los de la simple obtención de rentas o la titularidad de un patrimonio, sitos en el territorio de un determinado Estado.

La residencia fiscal se ha considerado, generalmente, como un vínculo relevante a la hora de gravar la renta obtenida por una persona, tanto en el Estado donde reside como aquella proveniente de cualquier otro lugar; ello tiene sentido, puesto que el Estado de residencia es quien realiza el gasto público oportuno para ofrecer todo tipo de servicios, esenciales –educación, sanidad, etc.-, a sus ciudadanos, allí residentes. En línea con lo dicho, los impuestos directos, dada su progresividad, permiten realizar el más perfecto ajuste entre las rentas obtenidas en el país de residencia y aquellas otras, procedentes del extranjero; a mayor abundamiento, lo más justo es que, con respecto a las rentas empresariales, tributen en el lugar de residencia puesto que es allí también donde, normalmente, se realiza los gastos, necesarios e indispensables, para su obtención.

En línea con lo dicho, el gobierno español aprobó, en Consejo de Ministros del 18 de febrero de 2020, dos proyectos de Ley, relevantes con respecto a la temática de la fiscalidad digital, que crean, respectivamente, un Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales y el Impuesto sobre las Transacciones Financieras; el primero de ellos, relativo a los servicios digitales, afectará a las empresas con una cifra de negocio superior a los 750 millones de Euros anuales, a nivel mundial y, en España, cuando sus ingresos superen los 3 millones de euros anuales, independientemente del origen de la referida compañía. El citado impuesto gravará con un 3% aquellos servicios en los que pueda apreciarse una contribución esencial de los usuarios en el proceso creador de valor para la empresa, prestadora de los servicios; tal tributo abarcará la Prestación de servicios de publicidad en

línea, de intermediación en línea y, por último, de venta de datos generados, a partir de información proporcionada por el usuario. En cuanto al impuesto sobre las transacciones financieras, también llamado Tasa Tobin, se trata de un impuesto indirecto, el cual grava con un 0,2 % la adquisición de acciones de sociedades españolas cotizadas, cuyo capital bursátil exceda los 1.000 millones de euros; es indudable que dicho impuesto solo afectará a las grandes empresas, de verdadera importancia económica, no a las pymes.

Hay que tener en cuenta un factor, también destacado, como es el del concepto de fuente del Derecho, toda vez que éste opera en todas las ramas del ordenamiento jurídico. Según nuestro ordenamiento jurídico, las fuentes del Derecho pueden entenderse, desde un punto de vista amplio, como aquellos principios, normas escritas y costumbres, vigentes en cada momento, amén de aquellos criterios fijados por los Órganos Jurisdiccionales cuando interpretan y aplican dichas fuentes. El conjunto formado por la ley, costumbre y principios generales del derecho, así como la jurisprudencia reiterada del TS en su labor de interpretar y aplicar las anteriores, constituyen las fuentes del ordenamiento jurídico español, ateniéndonos a lo establecido en el art. 1 del Código Civil español; desde un punto de vista más concreto, podemos entender por fuentes del ordenamiento tributario aquellas enumeradas en el art. 7 de la LGT, entre las cuales podemos citar las siguientes: 1º la CE de 1978, 2º los tratados y demás convenios, de origen internacional –en especial, aquellos relativos a la materia tributaria como, por ejemplo, los dedicados a tratar la doble imposición-, sometidos al art. 96 y concordantes de la precitada Norma Suprema, 3º la normativa, proveniente de la UE, así como de otros organismos internacionales o supranacionales, en el ejercicio de las competencias tributarias, conforme a lo dispuesto en el art. 93 del precitado texto constitucional, 4º la LGT, así como el resto de normas, reguladoras de cada uno de los tributos, en vigor, junto con el resto de leyes, relativas a la materia tributaria y 5º los reglamentos que desarrollen las precitadas normas, así como, en cuanto al ámbito tributario local, las correspondientes ordenanzas fiscales; las órdenes ministeriales, emitidas por el Ministerio de Hacienda, también podrán llevar a cabo esa labor de desarrollo en materia tributaria; además, las disposiciones generales de Derecho Administrativo y los preceptos de Derecho Común tendrán carácter supletorio de todas las normas anteriores.

Es importante subrayar que, desde el punto de vista tributario, la costumbre no es fuente del Ordenamiento Tributario Interno, pese a sí serlo en materia de derecho civil. Pero, más allá del precitado cuadro, en el cual se ha hablado de nuestro sistema de fuentes legales, no podemos olvidar el art. 149.1.8º de la CE de 1978, puesto que el precitado artículo determina el reparto de competencias entre el Estado y las Comunidades Autónomas; sin perjuicio de la importancia de

cuanto dispone el art. 1 del Código Civil, al que ya hemos hecho referencia, solo el referido texto constitucional, vigente entre nosotros desde 1978, tiene la autoridad suficiente para determinar cuáles son las fuentes de nuestro Derecho, utilizando para tal tarea tan solo los principios y reglas allí establecidas¹³⁹.

La realidad globalizada de nuestros días plantea problemas, desde el punto de vista de las fuentes del Ordenamiento Jurídico Español, dado que nuestro derecho tiene que interactuar e interaccionar con muchos otros, procedentes del extranjero, ya sea vía tratados o acuerdos internacionales, de orden bilateral, ya vía acuerdos adoptados en Organizaciones Internacionales, de carácter multilateral; en todo caso, la evidencia es que tales normas, de origen internacional, entrarán a formar parte del derecho español, con arreglo a las disposiciones del Derecho Internacional. No cabe duda que la citada globalización, no solo económica sino jurídica, ha impulsado la mutua interacción entre los diversos sistemas y tradiciones legales, diversas a lo largo y ancho de nuestro propio entorno cultural más cercano, así como más allá; siguiendo lo dicho, asistimos con frecuencia a numerosas recomendaciones, de orden meramente programático –y, por tanto, no estrictamente jurídico-, adoptadas por muchas de esas organizaciones internacionales, de las que España forma parte.

La globalización, como concepto polisémico, tantas veces aludido en estas páginas, plantea nuevas problemáticas, de todo tipo; en especial, en cuanto cómo hacer posible una coexistencia, pacífica y provechosa para todos, de tal fenómeno globalizador, de alcance mundial, con aquellas sociedades, de ámbito estatal, que se desarrollan bajo dicho marco. La globalización, en todas sus facetas, impone una serie de reglas y modos de funcionamiento que no siempre coinciden con los de aquellas estructuras y colectividades, de mucho menor alcance territorial; es evidente que los diversos sistemas jurídicos tienen ahora mucho más contacto entre sí que hace decenios, cuando predominaba el poder de los Estados y, además, el desarrollo tecnológico de entonces dificultaba en gran manera la movilidad, internacional, tanto de personas, como de bienes y capitales. Mucho ha cambiado la realidad mundial desde entonces. No solo se globalizan los mercados sino, también, las normas jurídicas; tal globalización puede tener lugar en dos sentidos: así, el primero, meramente formal, desde el momento en el que un determinado país ingresa en una organización internacional, con un ámbito geográfico más o menos amplio –así, desde la más universal, la ONU, hasta aquellas otras de dimensión más limitada, como, por ejemplo, las de carácter regional- y, el segundo, material, de modo que los distintos ordenamientos jurídicos estatales se homogenizan en un determinado

¹³⁹ MUÑOZ MACHADO, S. (2016): *Diccionario del español jurídico*, op. cit., p. 850.

sentido, común para todos ellos, con respecto a una cierta materia. En el caso de la UE, cabe apreciar ambos fenómenos, puesto que sus Estados miembros han realizado una cesión parcial de su soberanía a favor de las autoridades comunitarias, amén de poner en común entre todos ellos ciertas regulaciones, referidas a materias propias del citado ámbito supranacional¹⁴⁰.

Las meras recomendaciones, provenientes del Derecho Internacional, no son fuente del Derecho, desde lo técnico jurídico; destaca en ese sentido la STS 683/2018, 26 de abril. Pues bien, el Fundamento de Derecho Segundo de la citada resolución, afirma: “La invocación del "derecho fundamental al agua", proclamado por la resolución 64/292 de la Asamblea General de la ONU, tiene en la demanda, como no podría ser de otra forma, un contenido meramente programático, para enmarcar el debate. En ninguno de sus pasajes se invoca su infracción como fundamento de la pretensión de nulidad de la Orden autonómica impugnada”.

Es especialmente relevante el Fundamento de Derecho Tercero de la referida resolución jurisdiccional, que aclara tal asunto, diciendo: “Se ha de añadir a mayor abundamiento que la infracción del "derecho fundamental al agua", proclamado por una resolución de la Asamblea General de ONU, no puede sustentar un recurso de casación al amparo del artículo 88.1.d) LJCA. En la sentencia de 19 de octubre de 2016 (casación 2558/2015, FJ 7º; ES:TS :2016:4675) hemos afirmado que sólo cabe denunciar por el cauce del citado precepto la infracción de normas que formen parte del ordenamiento jurídico, esto es, normas contenidas en las fuentes formales que lo integran y que enuncia el artículo 1.1 del Código Civil al establecer que las fuentes del ordenamiento jurídico español son la ley, la costumbre y los principios generales del derecho. Dentro del concepto material de ley que expresa el mencionado precepto cabe incluir las distintas manifestaciones, jerárquicamente ordenadas, de la potestad normativa (Constitución, tratados internacionales, ley orgánica, ley ordinaria, reglamentos, etc.), pero no es posible fundamentar un motivo casacional en la infracción de una resolución de la Asamblea General de la ONU, dada su ausencia de valor normativo, es decir, de fuente jurídica vinculante para los tribunales de justicia”.

En suma, la citada STS viene a reforzar una idea, indiscutible; es decir, las fuentes del derecho español son aquellas que, conforme al art. 149.1.8º CE, determina el Estado; tales fuentes son, con arreglo al art. 1 del código civil, la ley, costumbre y principios generales del Derecho -;ni más ni menos;. A mayor abundamiento, el propio art. 1.2 de la LGT señala que la administración tributaria habrá de sujetarse a su contenido, cuando aplique en nuestro país cualquier norma, proveniente del

¹⁴⁰ ALÁEZ CORRAL, B. (2017): “Globalización jurídica desde la perspectiva del derecho constitucional español” en *Uned. Teoría y realidad constitucional*. N. 40, pp. 245-277

Derecho Internacional; tal interpretación es la única posible, si leemos el tenor literal del citado art 1.2 que afirma: “2. Esta ley establece, asimismo, los principios y las normas jurídicas generales que regulan las actuaciones de la Administración tributaria por aplicación en España de la normativa sobre asistencia mutua entre los Estados miembros de la Unión Europea o en el marco de los convenios para evitar la doble imposición o de otros convenios internacionales”. Las mencionadas declaraciones o recomendaciones, de carácter programático, sin valor jurídico, desde un punto de vista estricto, no pueden interpretarse, en consecuencia, como fuentes de nuestro derecho; tampoco puede negarse que tales declaraciones y recomendaciones tengan una utilidad, desde luego, pero, nunca, como fuente de nuestro Derecho, en el sentido que ello supone, desde el punto de vista estrictamente técnico jurídico.

La dicotomía entre el Derecho Internacional y el Derecho Interno se hace cada vez más frecuente por el hecho, inevitable, de la mayor internacionalización de las relaciones económicas y, al tiempo, de todas las sociedades humanas, en general; en ambos casos, sujetas a la dinámica omnipresente del movimiento globalizador. Independientemente de la problemática suscitada por el valor, desde el punto de vista del Derecho Interno, de esas meras declaraciones, programáticas, sin carácter jurídico, provenientes de las mencionadas organizaciones internacionales, también es posible poner el acento en otras situaciones, igualmente complejas y difíciles de resolver; en el caso de la UE, la entrada británica en el citado club europeo hizo necesario encontrar mecanismos y herramientas que asegurasen la compatibilidad entre distintos sistemas jurídico legales; así, de un lado, el anglosajón, basado en el “common law” y el “precedente”, de clara predominio judicial y, del otro, el continental, centrado en la Ley, aprobada en el Parlamento, como expresión de la voluntad popular, de marcada influencia greco romana. El citado derecho continental es obra, sobre todo, de los grandes tratadistas alemanes, italianos y franceses, cuyo interés gira en torno a la Ley escrita. La UE ha sido un ejemplo de cómo hacer compatibles esas dos tradiciones y culturas jurídicas tan diferentes, buscando siempre aquellos puntos en común que evitasen toda suerte de fricciones o dificultades insalvables. En suma, la globalización, esta vez desde el plano jurídico, nos enfrenta a una triste realidad; es decir, la de que hoy día está bien lejos de encontrarse perfectamente acabada, con numerosas dificultades y malentendidos, fuente también de innumerables polémicas y desacuerdos, los cuales, en un momento dado, pueden originar así mismo todo tipo de conflictos, con numerosas víctimas –en especial, aquellas capas sociales más débiles e indefensas-¹⁴¹.

¹⁴¹ MARTÍN QUERALT, J. (2018): “Las resoluciones de la Asamblea General de la ONU no son normas jurídicas vinculantes para los Tribunales de Justicia” en *Carta Tributaria. Revista de opinión*. Número 40-julio 2018, pp. 79-80.

Norma, también sobresaliente, a efectos de cómo interpretar los diversos tratados y acuerdos internacionales, firmados por nuestro país, es la Ley 25/2014, de 27 de noviembre, relativa a dicha temática; como bien señala el apartado I de su exposición de motivos, la referida norma vino a sustituir a otra, previa, perteneciente al régimen político anterior al actual –esto es, el Decreto 801/1972, de 24 de marzo-, sin encaje en la actual España democrática, tanto en lo político como económico. Conforme establece la precitada ley 25/2014, podemos hablar de las siguientes categorías: 1º tratados internacionales –acuerdos entre distintos sujetos de Derecho Internacional, regidos por las reglas de éste último, que se plasman en un solo instrumento o varios-, 2º acuerdo internacional administrativo –acuerdo internacional, de contenido técnico, no asimilable a un tratado, cuya firma se prevé por un tratado anterior que se ejecuta o concreta; tal acuerdo se celebra por entes u organismos, competentes por razón de su materia, los cuales pertenecen a un determinado sujeto del Derecho Internacional- y 3º acuerdo internacional no normativo –acuerdo que no constituye ni tratado ni acuerdo internacional administrativo, que expresa una serie de declaraciones de intenciones o meros compromisos de actuación, el cual no es fuente de obligaciones internacionales ni se somete al Derecho Internacional-.

La STC 97/2019, de 16 de julio, deniega el respectivo amparo constitucional a un sujeto que, tras aparecer en la llamada Lista Falciani, fue condenado, en primera instancia, en sentencia firme, por delito fiscal, ratificando el TS posteriormente dicha condena; pero, para una mejor comprensión de la citada STC, conviene explicar los antecedentes de la misma, en los siguientes términos: entre 2006 y 2008, Hervé Falcini, ingeniero informático del banco HSBC en Ginebra, copia una lista de dicha empresa -la famosa Lista Falcini-, con los nombres de numerosos clientes, que habían defraudado al fisco de sus respectivos países; Falcini informa a las autoridades helvéticas de todo ello y, asustado por la falta de respuesta, huye a Francia, llevando consigo tal información. Suiza emite una orden de arresto internacional contra dicho trabajador, de modo que la policía francesa entra en la vivienda de Falcini, encontrando la citada Lista. El gobierno francés informó al gobierno español, así como al resto de gobernantes europeos, sobre el referido descubrimiento, en orden a que éstos últimos tomaran medidas contra los presuntos evasores fiscales. La administración tributaria española actuó en consecuencia, interponiendo las oportunas denuncias, por delito fiscal, contra los españoles, incluidos en dicha Lista Falcini.

Pues bien, uno de dichos condenados por delito fiscal presentó recurso de casación ante el TS, alegando en su favor lo dispuesto en el art. 11.1 LOPJ, cuyo tenor afirma que, en todo tipo de procedimiento, se respetarán las reglas de la buena fe; es decir, no surtirán efecto las pruebas obtenidas, directa o indirectamente, violentando los derechos o libertades fundamentales -en este

caso, el derecho fundamental a la intimidad económica-. El TS respondió rechazando el recurso, puesto que, según su interpretación, tal art. 11.1 LOPJ no debía interpretarse de forma rígida o estereotipada sino, más bien, adaptándolo a las circunstancias e intereses en juego presentes en cada caso.

El referido particular, tras el citado Fallo del TS en su contra, interpuso el correspondiente recurso de amparo ante el TC, alegando para ello que se había vulnerado su derecho fundamental a la tutela judicial efectiva, a un proceso justo con todas las garantías, así como a la presunción de inocencia; el mencionado recurso de amparo se basaba en el uso de dicha Lista Falciani por parte de la administración tributaria. La citada STC 97/2019, de 16 de julio, que resuelve el mencionado recurso de amparo, afirma que puede utilizarse dicha información, ilícitamente obtenida, sí, una vez ponderadas adecuadamente las circunstancias concurrentes, cabe deducir que su uso no quiebra el derecho a un proceso justo, con todas las garantías, ni, tampoco, la presunción de inocencia. A criterio del recurrente en amparo, el TS no habría tenido que tener en cuenta la información contenida en la citada Lista Falciani, la cual había sido sustraída ilícitamente por parte del referido trabajador.

En realidad, el TS y TC han demostrado una clara sintonía en este asunto; esto es, que hay supuestos en los cuales, tras una debida ponderación de las circunstancias, resultan admisibles, como prueba válida, aquellos datos sobre un particular, sustraídos previamente por otro, de manera ilícita. Tal ponderación habrá de extenderse sobre qué delitos se han vulnerado y cómo, a la vista de las exigencias que establece el derecho a la tutela judicial efectiva y a un juicio justo, con todas las garantías; además, los datos, incluidos en dicha Lista Falcini, no tienen conexión alguna con ningún procedimiento jurídico, previo, en sede penal o administrativa, seguido en nuestro país. Además, dichos datos fueron entregados por el gobierno galo al nuestro, en base a la cooperación entre jurisdicciones tributarias establecida en el seno de los respectivos acuerdos comunitarios; tales informaciones tampoco fueron invalidadas por los Tribunales del país vecino. Pero, más allá de dicho juicio, estrictamente legal, podemos plantearnos otras interrogantes como: ¿el derecho fundamental a la intimidad -en este caso, de carácter económico- solo debe protegerse cuando la posible quiebra al mismo sucede dentro de nuestras propias fronteras?, ¿cuál habría sido el desenlace de todo esto sí, hipotéticamente, alguna administración tributaria hubiera pagado un precio, a cambio de obtener la información contenida en dicha Lista?, ¿qué pensar cuando, como aquí sucede, un trabajador comunica a un gobierno la existencia de presuntos evasores fiscales y éste da la llamada como única respuesta?, ¿hasta qué punto los gobiernos -especialmente, algunos, que están en la mente de todos- cooperan con otros, en aras del cumplimiento de las normas, tanto nacionales como

internacionales, sancionadoras de la evasión fiscal?, ¿el derecho al secreto bancario puede ser absoluto, teniendo en cuenta la existencia de registros públicos de las propiedades inmobiliarias y mobiliarias, por ejemplo?.

En todo caso, salta a la vista que el futuro va marcando una clara senda; pese a quien pese: esto es, la cooperación internacional, eficaz y responsable, sigue siendo el único método de los Estados para, de verdad, “proteger” su cada vez más escasa –y, a la vez, débil- soberanía fiscal y tributaria; como suele suceder habitualmente, las grandes empresas cuentan con medios tecnológicos, ilimitados y asombrosos, para que sus igualmente enormes ganancias sean invisibles ante las Haciendas Públicas de los Estados. Por tal motivo, es digno de alabanza y reconocimiento, como no podía ser de otra manera, aquellos casos, no tan frecuentes como debería ser, en los que los gobiernos no solo se ayudan a sí mismos sino, también, a los demás; lo sucedido con respecto a dicha Lista Falciani demuestra, a las claras, las inmensas ventajas de tal cooperación intergubernamental, en temas tributarios y fiscales, de cara a reforzar las siempre exhaustas arcas públicas de los Estados de Bienestar –sobre todo, en el ámbito europeo-, siempre insuficientes para atender tantas y tantas necesidades. Así mismo, otro aspecto, digno de alabanza, en lo tocante a lo sucedido con la referida Lista Falcini, es el de que la cooperación entre los gobiernos europeos ha funcionado adecuadamente; tal circunstancia merece, aún, mayor encomio si tenemos en cuenta la actitud de algunos otros Estados, también miembros de pleno derecho de la UE, que, pese a ello, no cejan de mostrar su más amplia oposición y rechazo a las instituciones comunitarias –y, de paso, a lo allí acordado, con el consentimiento mayoritario-. En realidad, la citada organización internacional, de ámbito europeo, se enfrenta, hoy día, a dos fuerzas, radicalmente contrarias y opuestas entre sí; de un lado, la de carácter centrípeta, que apuesta por un fortalecimiento de dicha Unión, con mayores competencias, cuyas decisiones sean obligatorias para todos sus miembros y, del otro, la centrífuga, miope, basada en la defensa, a ultranza, a corto plazo, de los propios y mezquinos intereses de cada uno de los Estados miembros de dicha Unión, en claro perjuicio del interés general de cuantos habitan nuestro continente¹⁴².

Así mismo, en la órbita del derecho español, es digna de destacar la Ley 2/2014, de 25 de marzo, de la Acción y del Servicio Exterior del Estado; el art. 17 de dicha norma establece una acción exterior de nuestro país, en materia tributaria. El citado art. 17 afirma: “1. La Acción Exterior en materia tributaria y aduanera se dirigirá a facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias y

¹⁴² GARCÍA MORENO, V. (2019): “La Lista Falciani y la posibilidad de utilizar la prueba ilícitamente obtenida. El Tribunal Constitucional ha dicho la última palabra” en *Carta Tributaria. Revista de opinión*. Número 56. Wolters Kluwer. Madrid, pp. 107-113.

aduaneras y a la lucha contra la evasión y el fraude fiscal mediante la extensión de la red de convenios para evitar la doble imposición y acuerdos para el intercambio efectivo de información, así como a ampliar y perfeccionar los instrumentos de cooperación que permitan la asistencia mutua en materia fiscal en todos sus ámbitos. 2. El fortalecimiento de la cooperación internacional en la lucha contra la evasión y el fraude fiscal constituirá igualmente un principio específico en materia tributaria de la acción exterior, participando activamente en las instituciones y foros internacionales. 3. Asimismo se promoverá la asistencia técnica y la formación especializada, mediante acuerdos específicos con otros Estados y organizaciones internacionales, y se perseguirá alcanzar una presencia adecuada en estas últimas”. Como bien indica el preámbulo de la referida norma, sobre la acción exterior de nuestro país, las relaciones humanas se están internacionalizando cada vez más; de ahí, una perentoria necesidad, por parte de los Estados, en orden a que éstos dispongan de una dimensión, igualmente, internacional. El mundo, hoy, destaca por su carácter globalizado e interdependiente; por ello, la actuación de los Estados, en ese plano internacional, también afecta directamente a sus ciudadanos, ya para bien ya para mal.

2.- En Derecho Internacional Tributario.

La cuestión es la de si los criterios de conexión, seguidos por las diversas organizaciones internacionales, a las cuales haremos mención en los subsiguientes epígrafes, tienen sentido en este momento, donde la economía digital ha traído cambios considerables –sobre todo, con respecto a la tributación de las personas jurídicas-; tal vez, lo más juicioso sería proceder a su inmediata transformación, persiguiendo así su inmediata puesta al día, que les permita adaptarse mejor a la realidad actual, llena de los más increíbles adelantos tecnológicos, inexistentes hace muy pocos años.

En línea con lo ya reseñado, ¿qué hacer con aquellas empresas digitales, con una presencia de iguales características, la cual podemos calificar de significativa, cuya actividad se centra en ofrecer/vender sus bienes, productos y servicios a través de una página web en un determinado país, sin contar en el mismo con un establecimiento físico permanente, de carácter tradicional, para tales fines ni, tampoco, un centro físico de negocios?, ¿cómo afrontamos esa realidad, ya cada vez más frecuente o, mejor, aún, cuando la citada página web opera en un determinado país, pero el lugar donde radican los oportunos stocks de los bienes, productos o servicios se sitúa en otro, mucho más lejano, realizándose además la compra por el consumidor en un tercer país, distinto de los dos anteriores?. Tales situaciones se han convertido, ya, en moneda corriente, no algo extraño o esotérico, al alcance nada más que de unos pocos iniciados. La acción 1 de la BEPS, por sus siglas

en inglés, “Base Erosion and Profit Sharing”, aborda la citada cuestión; pero, sin duda, el mejor camino para resolver todas esas problemáticas, así como otras que vayan surgiendo en el futuro, pasa por el consenso y acuerdo internacional, más amplio posible. Como también apuntamos más arriba, los convenios internacionales, dirigidos a regular la imposición internacional, deben procurar actualizarse con la mayor frecuencia posible; y, ello, porque solo así pueden mantener su eficacia, de modo que siempre vaya unida la defensa de la justicia tributaria, del lado del contribuyente, con la efectiva recaudación, desde el punto de vista de las Haciendas Públicas estatales¹⁴³.

Es evidente que los Estados también tratan de proteger sus bases imponibles acudiendo a medidas unilaterales; esto es, aquellas acordadas autónomamente, siguiendo lo dispuesto en el propio derecho interno de cada uno de ellos; tal unilateralidad se puede entender desde dos puntos de vista: el primero, como una obligación, en cuanto que, por ejemplo, los Estados, miembros de la UE, incorporan a su propio derecho interno las normas, emanadas de la citada organización internacional y, el segundo, como un acto voluntario, desde el punto y hora que cada Estado toma sus propias decisiones, en el orden interno, sin ponerlas en conocimiento ni negociarlas, previamente, con otros Estados. Sin perjuicio de lo ya dicho, tanto sea a través de soluciones unilaterales o, en su caso, multilaterales, cada día es más necesario que los Estados protejan las citadas bases imponibles; y, ello, es así, puesto que tales bases sufren cada vez mayores ataques por parte de las grandes multinacionales y demás interesados en tributar lo menos posible a las haciendas públicas. En todo caso, son más ventajosas y convenientes las medidas multilaterales porque establecen una pauta común y uniforme de comportamiento para todos; en cambio, las medidas unilaterales sí pueden llegar a romper ese consenso general, a modo de verso suelto y excesivamente libre. La protección de los Estados de sus respectivas bases imponibles opera sobre el principio de gravar los beneficios empresariales allí donde realmente se obtienen —es decir, donde se encuentra su actividad real—; tal principio es el que siempre tratan de evitar los grandes conglomerados empresariales, mediante la correspondiente planificación fiscal agresiva, buscando declarar sus ganancias en aquellos territorios donde se paguen menos impuestos, distintos de aquellos en los cuales tales beneficios fueron generados. Sin perjuicio de lo ya dicho, salvo algunas excepciones, siempre será necesario un acto normativo, propio del derecho interno estatal, para la incorporación al mismo de cualquier convenio o tratado internacional, ya bilateral ya multilateral¹⁴⁴.

¹⁴³ LUCAS DURÁN, M. (2018): “Residencia y territorialidad: beps y la necesidad de revisar los principios tradicionales de la fiscalidad internacional” en *Problemas actuales sobre la residencia fiscal: perspectivas interna, comunitaria e internacional*. Documentos de Trabajo 7/2018 del Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, pp. 14-17

¹⁴⁴ SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO, G. (2019): “El unilateralismo fiscal en el siglo XXI” en *Revista Quincena Fiscal I-2*. Enero de 2019, pp. 19-41.

La actual realidad económica, globalizada y con una clara preponderancia de los medios digitales en todos los ámbitos de la producción, distribución y consumo, nos sitúa ante una serie de problemáticas, enormemente difíciles y complejas; entre otras cuestiones, destaca la de cómo obtener los necesarios recursos públicos con los cuales financiar los gastos, de idéntica naturaleza. Aquello en lo que sí coinciden tanto las diversas organizaciones internacionales, de corte económico, como todo tipo de foros, de igual rango, es en la absoluta necesidad de coordinar las distintas políticas fiscales estatales; tal coordinación, global, hará posible que los Estados puedan garantizarse un mínimo de ingresos mediante los cuales hacer frente a los gastos públicos que éstos han de asumir. No olvidemos, por otro lado, que, dada la propia naturaleza de los Estados sociales y democráticos de Derecho, como el instaurado en nuestro país por la CE 1978, la protección social, a cargo de los presupuestos generales del Estado, es un hito, insoslayable; es decir, que los gastos – sobre todo en políticas públicas sociales, redistributivas de la renta y protectoras de los más desfavorecidos- tenderán siempre a crecer mientras que, del lado de los ingresos, la situación es completamente distinta. Los Estados cada vez tienen más problemas para recaudar; y, ello, dado que la economía, global y digitalizada, ya triunfante, tiene por esencia la de operar vía internet, bien lejos del comercio tradicional, vinculado a un determinado lugar y tiempo. La realidad económica de nuestros días pone en jaque los antiguos principios que constituían el nervio central de la fiscalidad; los beneficios ya no están directamente conectados con ningún territorio, debido a que la actividad económica digital es de naturaleza inmaterial, basada en el intercambio de datos, a golpe de bits. En la economía tradicional, las empresas obtenían ganancias a través de sus ventas mediante sus respectivos establecimientos comerciales, abiertos al público, sitios en las calles de las ciudades y pueblos.

Así mismo, es cierto que las nuevas tecnologías, relativas a las ciencias de la computación, información y comunicación, han facilitado considerablemente las relaciones entre las diversas administraciones tributarias estatales y los ciudadanos; pero, ello no ha estado exento de considerables riesgos y dificultades como, por ejemplo, los posibles atentados contra la protección y privacidad de los datos personales, llevados a cabo por parte de hackers y demás delincuentes, especializados en el ámbito digital. Por otro lado, dichas tecnologías han permitido que las diversas administraciones tributarias estatales, vía los correspondientes convenios internacionales, hayan compartido entre sí todo tipo de informaciones; de nuevo, tal escenario internacional supone otro tipo de dificultades, también tocantes a los atentados contra la privacidad y protección de los datos personales de los ciudadanos. La economía globalizada de nuestro tiempo ha disminuido considerablemente la importancia de las fronteras geográficas estatales; en clara contrapartida, la

atribución de las actividades económicas –así como de sus subsiguientes rentas, en forma de ganancias- es hoy un asunto de importancia capital, de no fácil solución. La clásica tributación societaria, propia de la economía tradicional, obedece a los parámetros del pasado siglo XIX y XX, muy diferentes de los que demanda el mundo de nuestros días, con una capacidad tecnológica muy superior; así, entre las reglas básicas de esa economía tracional destaca la que afirma que los beneficios empresariales deben gravarse allí dónde se cree el respectivo valor añadido.

Es digna de atención la iniciativa, acordada por la última reunión del G-7, de fecha 5 de junio de 2021, de modo que se establece una imposición mínima, de alcance mundial, sobre los beneficios de las multinacionales; éstas, hasta ahora, desplazaban sus beneficios hacia aquellas jurisdicciones con menor imposición, aunque tales beneficios se generasen en otros lugares, con mayores tributos. En otras palabras, dichas multinacionales creaban filiales, en países con los impuestos más bajos, de modo que las demás “compraban” a dicha filial numerosos derechos y servicios -léase, por ejemplo, el de propiedad intelectual, brokers, etc.-, disminuyendo así, de manera artificial, a través de dichos gastos, artificialmente creados, los respectivos beneficios; en teoría, tales compras de derechos y servicios, intangibles, entre filiales, deberían realizarse a precio de mercado pero, precisamente, la dificultad de establecer dicho precio permite la correspondiente elusión fiscal. Digamos igualmente que los países con la más baja tributación son Holanda, Irlanda y Luxemburgo, así como las antiguas colonias europeas como Bermudas, Islas Vírgenes, Cayman... Resulta evidente, por otro lado, que una menor recaudación del impuesto de sociedades, debido a las mencionadas prácticas, centradas en la elusión fiscal, supone, lógicamente, una mayor carga tributaria para el resto de los contribuyentes -en especial, las PYMES-, sin los medios necesarios para dichas labores de “ingeniería” financiera, de carácter elusivo. En realidad, las empresas, como las personas, solo pueden operar eficazmente en aquellos países con una estructura económica suficiente para realizar sus actividades; es decir, en donde existen servicios públicos, esenciales e indispensables, en forma de infraestructuras de calidad, un sistema jurídico legal igualmente eficaz y bien surtido...; es decir, Estados que suelen exigir elevados impuestos, dadas los servicios públicos y demás prestaciones, análogos, allí ofertados a la ciudadanía. Pero, a su vez, esas mismas multinacionales solo quieren tributar en aquellos Estados, normalmente muy empobrecidos, con muy malos servicios e infraestructuras públicas, mínimos niveles de renta y desarrollo...pero de una bajísima fiscalidad para los allí residentes.

El nuevo presidente USA, Biden, ha dado un giro a la tradicional postura de su país respecto a la necesidad de aumentar la tributación sobre las multinacionales tecnológicas -la gran mayoría, estadounidenses-; el motivo de esa nueva posición del actual mandatario de EEUU, ahora favorable

a una mayor imposición de dichas empresas, responde a la necesidad de lograr una mayor recaudación tributaria que financie su ambicioso programa de gasto en infraestructuras públicas. La UE, por su parte, se ha unido a dicha idea del presidente Biden. Lo acordado por el G-7 consiste en que las empresas pagarán siempre un 15 % de sus beneficios, sea cual sea el lugar en donde tributen; es decir que, si, por ejemplo, Facebook crea una filial en India, con los fines antes citados de “comprarle” todo tipo de servicios y derechos, en la cual paga un 1% por sus beneficios, USA le cobrará un 14% más por los mismos, alcanzando así el total el 15 %; se reduce, por tanto, la utilidad de crear las mencionadas filiales, a las cuales, artificialmente, se les asignan unas compras, a precios inflados y no concordantes con la realidad.

Además del antedicho mínimo impositivo, del 15 %, las multinacionales tributarán según las ventas en cada país, así como otros factores correctores, a modo de índice sobre su actividad real en cada uno de ellos, de modo que la imposición queda más repartida con respecto a cómo es hoy día. Lo interesante del citado acuerdo del G-7 es que demuestra cómo los Estados, con el previo acuerdo y coordinación, pueden hacer mucho para luchar contra los abusos de los más poderosos; en este caso, las grandes tecnológicas, con una capacidad y recursos económicos impresionantes. Así mismo, los Estados acordarán reglas de armonización del citado impuesto, a efectos de determinar la respectiva base imponible -esto es, el cálculo del volumen de beneficios, objeto de tributación-; además, los miembros del G-20 se comprometen a aceptar las mismas reglas, ya acordadas por el G-7. Se trata, en fin, de “equilibrar” la presión fiscal, de modo que ésta no se centre, tan solo, como hasta ahora, en el trabajo y consumo, incluyendo, también, a partir de dicho acuerdo, a las sociedades -en especial, las grandes multinacionales tecnológicas- y sus accionistas. Veremos a ver el resultado de todo esto, puesto que todavía no hemos llegado a lo más difícil: esto es, la efectiva puesta en práctica de lo así acordado, de modo que haya mayor justicia tributaria y competencia leal entre las distintas jurisdicciones tributarias estatales¹⁴⁵.

Así mismo, la OCDE se ha mostrado favorable al citado acuerdo de los líderes del G-20, en torno a la necesidad de impulsar un impuesto global, con un tipo de gravamen del 15%, que grave a las grandes empresas; tal circunstancia no es baladí, precisamente, puesto que esas grandes economías representan casi el 80% del PIB mundial. A partir de 2023, dicho acuerdo habrá de hacerse efectivo, de modo que, en adelante, las grandes multinacionales -sobre todo, las tecnológicas- tributen de manera más equitativa y justa por sus gigantescos beneficios, cada vez más disparados. Otro asunto,

¹⁴⁵ ALVÁREZ ROYO-VILLANOVA, S. (2021): “El acuerdo del G-7 para la reforma del impuesto de sociedades” en *Notario del siglo XXI*. Número 98. Julio/agosto 2021. Revista del Colegio Notarial de Madrid. Madrid, pp. 40-43.

también conectado con el ya referido, relativo a la imposición, es el de la necesidad del fortalecimiento del arbitraje para resolver las disputas, de índole comercial; dichos enfrentamientos, en el ámbito del comercio mundial, tienen consecuencias devastadoras, tanto para los propios Estados que se involucran directamente en ellos como para la economía mundial, en su conjunto. Las guerras comerciales nos debilitan y perjudican a todos, sin excepción; no olvidemos que la prosperidad mundial va estrechamente ligada a unas relaciones comerciales, ágiles y fluídas, amén de respetuosas con las normas y estándares aplicables, tanto nacionales como internacionales. Esos desacuerdos han de arreglarse pacíficamente, sin el uso de represalias y demás conductas, restrictivas y perjudiciales para el comercio mundial.

Destacan, igualmente, otras dos problemáticas, necesitadas de la mayor atención; esto es, en primer lugar, la de la creciente desigualdad en las relaciones económicas mundiales, donde las grandes multinacionales apenas pagan impuestos, con la subsiguiente disminución de la recaudación fiscal estatal; ello repercute en una menor financiación de las políticas públicas sociales, dirigidas a fomentar la equidad y justicia social en los respectivos Estados. Y, en segundo, la de la puesta en peligro del multilateralismo, a la hora de afrontar los problemas que afectan a toda la Humanidad; no olvidemos la conducta de ciertos líderes políticos, dictatoriales y autócratas, opuestos a la democracia liberal -y, en última instancia, todo tipo de multilateralismo-, que solo defienden una visión exclusivamente unilateral y ultranacionalista del mundo circundante. El desarrollo económico no puede excluirse a los millones de personas que viven en las regiones más pobres del Planeta; hay que ir hacia unas relaciones económicas mundiales más inclusivas y equitativas, donde la defensa de unas condiciones de vida, mínimamente dignas, esté garantizada para toda persona, por el mero hecho de serlo, viva donde viva. Lo importante es la existencia de un creciente consenso, a nivel mundial, que ha dejado definitivamente atrás las antigua recetas, de carácter unilateral, para resolver los problemas de todos; pese a tal consenso, no todo está conseguido, a la vista de la actuación de dichos líderes, convertidos en dictadores de sus respectivos países, empeñados en imponer a los demás su manera, intolerante y violenta, de contemplar las relaciones internacionales.

Un comunicado de la OCDE, de 1 de julio de 2021, informaba que 130 países y jurisdicciones, representando casi el 90% del PIB mundial, se había puesto de acuerdo para reformar la vigente fiscalidad internacional; así, entre otros objetivos, se iba a perseguir que las grandes multinacionales tributasen de manera justa, independientemente de donde operen y realicen su actividad económica. El motivo de la precitada reforma fiscal es claro; la tributación internacional, hasta ahora vigente, no se adapta ya a la actual realidad económica, donde prima una economía preponderantemente digital y globalizada. El acuerdo alcanzado pretende el logro de dos objetivos; primero, que las

grandes empresas contribuyan en justa proporción a sus inmensos beneficios y, segundo, asegurar la estabilidad y certeza del sistema fiscal internacional, muy demandadas por dichas multinacionales.

En línea con lo referido, el primero de dichos objetivos -el denominado “Pilar Uno”- pretende garantizar un reparto más justo entre los beneficios empresariales y la carga tributaria, asociados a ellos, de modo que dichas empresas tributen por lo que ganan en aquellos países en donde los obtienen, tengan o no presencia física en éstos últimos; las empresas, comprendidas en el ámbito de aplicación de ese Pilar Uno, son aquellas “multinacionales (EMN), con un volumen de negocios global superior a 20.000 millones de euros y una rentabilidad superior al 10% (es decir, beneficios antes de impuestos /ingresos) calculada mediante un mecanismo de promedios. Está previsto que este umbral de volumen de negocios se reduzca a 10.000 millones de euros, siempre que la implementación tenga éxito, incluyendo la seguridad jurídica en materia tributaria sobre el Importe A, y que la revisión pertinente comience 7 años después de la entrada en vigor del acuerdo y se complete en un plazo no superior a un año. Quedan excluidas las industrias extractivas y los servicios financieros regulados”.

El segundo tales objetivos -el que aparece bajo el nombre “Pilar Dos”- crea un mínimo, mundial, en términos impositivos, que permita a los países proteger sus respectivas bases impositivas; y, con ello, la correspondiente recaudación tributaria. Así, según lo allí acordado, la tasa impositiva mínima para la RIR y la RPIG será del 15%. Recuerdese que, como hemos indicado anteriormente, la citada recaudación fiscal, en beneficio de las Haciendas Públicas estatales, constituye la única fuente de financiación para las políticas públicas; sin dicha recaudación, los Estados no podrían financiar su gasto público dirigido a fomentar la igualdad y equidad entre la ciudadanía. Más, aún, si tenemos en cuenta el efecto de la reciente pandemia por covid-19 y los destructores efectos de la misma sobre el comercio y economía, mundiales¹⁴⁶.

¹⁴⁶ OCDE (2021): “Proyecto sobre Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios (BEPS) de la OCDE y el G20: Declaración sobre el enfoque de dos pilares para abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía”. Disponible online: <https://www.oecd.org/tax/beps/declaracion-sobre-el-enfoque-de-dos-pilares-para-abordar-los-desafios-fiscales-derivados-de-la-digitalizacion-de-la-economia-octubre-2021.pdf>. La introducción del referido Proyecto, aprobado en 2021, dice así, lo cual resulta bastante significativo acerca de los verdaderos desafíos de la economía mundial en estos momentos: “El Marco Inclusivo sobre la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios de la OCDE y el G20 ha acordado adoptar un enfoque de dos pilares para abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía. Los componentes de cada pilar sobre los que se ha llegado a un acuerdo se describen en los siguientes párrafos”; sobre la doble imposición, dicho Proyecto afirma: “La doble imposición de los beneficios asignados a las jurisdicciones de mercado se aliviará mediante la exención o el método de imputación. La entidad o entidades que habrán de asumir la responsabilidad fiscal se determinarán entre aquellas que obtienen beneficios residuales”.

La economía global digital no necesita de “nexo” alguno con un determinado espacio geográfico o momento temporal, dado que opera, como hemos reseñado antes, a través de internet; además, resulta muy difícil determinar ese valor añadido, fruto de las actividades económicas digitales, dada la intangibilidad de los bienes, servicios o productos allí intercambiados. Por todo ello, es cada vez más necesario un marco normativo común, de carácter multilateral, en la que los Estados y organizaciones internacionales, vía el consenso y la negociación, regulen las políticas públicas, fiscales y tributarias; solo así será posible llegar a soluciones adecuadas, que respeten -y, a la vez, protejan- los derechos de, respectivamente, los Estados, en donde se genera el beneficio empresarial –Estados fuente- y aquellos en los cuales reside la empresa, titular de dichos beneficios –Estado de residencia-.

Actualmente, se habla del llamado establecimiento permanente virtual que, en vez de tratarse de un espacio físico, vinculado a un determinado lugar –la clásica “tienda o supermercado de barrio”, propia del comercio de toda la vida-, pasaría a definir aquellas entidades que, centradas en el comercio digital, operando principalmente a través de herramientas tecnológicas informáticas y de comunicaciones, tienen una presencia relevante en el mercado de un determinado país; los requisitos de tales establecimientos permanentes virtuales serían los de alcanzar un determinado volumen de transacciones económicas, así como el uso de ciertos elementos tecnológicos característicos como las plataformas web y dominios locales, sistemas y pasarelas de pago electrónico y un volumen determinado de usuarios en el país en donde operan. Otro elemento clave que define dichos establecimientos sería el de un volumen de tráfico de datos relevante, amén de la realización de numerosos contratos on line. Téngase en cuenta que los citados convenios y tratados internacionales, fruto de la cooperación en el ámbito tributario internacional, evitan toda divergencia, en el ámbito legal; precisamente, esa falta de uniformidad en la regulación de los distintos Estados es una de las principales vías más utilizadas para pagar menos impuestos. En todo caso, la tributación de una empresa no puede medirse, hoy, tan solo por el criterio de su presencia física en determinado territorio¹⁴⁷.

Con carácter general, los tratados internacionales, seguidos de las normas internas, propias de cada país, constituyen el grueso del Derecho Fiscal Internacional; siguiendo lo dicho, aquellos tratados internacionales, previstos para regular la doble imposición, amén de la mutua asistencia administrativa, conforman los más numerosos de entre todos los suscritos. Tales convenios pueden

¹⁴⁷ VILLAR EZCURRA, M. (2018): “Tributación en un mundo digital: limitaciones, oportunidades y modelos posibles” en DE LA QUADRA SALCEDO, T. y PIÑAR MAÑAS, J. L. (Dir.): *Sociedad digital y derecho*. Editan Boletín Oficial del Estado, Ministerio de industria, comercio y turismo y RED.ES. Madrid, pp. 237-255

tener un alcance bilateral o multilateral o, en su caso, ser objeto de firma en el seno de una organización internacional por parte de aquellos Estados que forman parte de la misma; como ejemplo de éstos últimos, podemos hablar del Convenio Multilateral de Asistencia Administrativa Mutua en materia fiscal, que fue objeto de redacción por el Consejo de Europa (1995), siendo luego ratificado por España en 2010.

Los convenios internacionales, válidamente firmados por nuestro país, forman parte del ordenamiento interno español, una vez publicados íntegramente en el BOE, sometiéndose en adelante a las normas del Derecho Internacional en lo relativo a su derogación y modificación –art. 96 y concordantes de la CE de 1978-; en suma, esos convenios tienen preferencia sobre la propia normativa, aprobada por los órganos legislativos españoles. En el caso de USA y otros países, se entiende que esos tratados internacionales no tienen un mayor rango jerárquico que la propia norma nacional, por lo que ésta última puede modificar a la primera, sin acudir para ello a la normativa del derecho internacional; tal práctica, denominada *treaty override*, ha sido objeto de duras críticas. Sin perjuicio de lo ya señalado, dichos acuerdos deberán ser interpretados de manera consensuada por los Estados afectados¹⁴⁸.

En relación con el valor de los tratados internacionales en nuestro ordenamiento jurídico constitucional, establecido por la vigente Carta Magna, de 1978, cabe aducir lo siguiente; en primer lugar, dichos tratados o acuerdos internacionales, suscritos por nuestro país, conforme a su normativa interna, forman parte del derecho español, incorporándose al mismo con arreglo a ciertas particularidades. En segundo lugar, hay que decir que los tratados internacionales son normas, de un matiz peculiar; y, ello, puesto que dichos tratados se someten a su propia normativa o, en su defecto, a la normativa del derecho internacional, en lo atinente a todo aquello relativo a la modificación, derogación o suspensión de los mismos. En el supuesto de contradicción entre un artículo de un convenio internacional, válidamente suscrito por España, ya publicado en el BOE, de un lado y una norma interna española, del otro, habrá que acudir a la interpretación que, sobre dicho asunto, proporcionen los Juzgados y Tribunales españoles, de carácter ordinario; tal discrepancia no será objeto de la jurisdicción constitucional. La especial peculiaridad de la norma, contenida en un tratado internacional, es la de obligar a nuestro país, no solo hacia dentro –esto es, las propias fronteras nacionales- sino, también, de cara al exterior; los tratados internacionales son acuerdos entre Estados que, en base al principio “*pacta sunt servanda*”, obligan a ambas partes¹⁴⁹.

¹⁴⁸ FALCON Y TELLA, R. y PULIDO GUERRA, E., op. cit., pp. 16-19.

¹⁴⁹ AGUDO ZAMORA M. y RASCÓN ORTEGA, J. L. (2012), “La internacionalización de las fuentes del Derecho” en AGUDO ZAMORA, M., ÁLVAREZ-OSSORIO MICHEO, F., CANO BUESO, J., GÓMEZ CORONA, E., LÓPEZ

El comercio electrónico plantea una serie de problemas, dado que, en primer lugar, resulta difícil – y, en algunos casos, imposible- determinar en qué punto geográfico –eso, si existe alguno- se realiza la correspondiente actividad económica; esa dificultad de localización de las actividades económicas hace más complicado el establecimiento y gestión del respectivo tributo. La propiedad intelectual, por ejemplo, puede localizarse en cualquier país, independientemente de donde ésta se consume; siguiendo dicho ejemplo, una empresa, radicada en Irlanda, puede crear contenidos digitales, de naturaleza publicitaria, destinados al público francés. Es más, en conexión con dichas prácticas, una empresa puede situar su sede principal en un paraíso fiscal, de modo que todos sus beneficios se imputan a dicha sede; al no salir de allí, tales ganancias tampoco pagan impuestos. Internet no tiene fronteras, desde luego, pero, más allá de tal verdad, ello no significa que no se necesite, cuanto antes, una regulación, global, acordada por la gran mayoría de Estados y Organizaciones Internacionales, mediante la cual establecer las “reglas de juego”; en línea con lo dicho, conviene que las autoridades estatales e internacionales cooperen entre sí, de modo que éstas no entren en una loca competición por ver quién ofrece la mayor rebaja fiscal.

Por otro lado, no es equiparable el caso de una empresa, que utiliza internet como canal directo de venta y promoción de sus productos al de, por ejemplo, Google o cualquier otro buscador, de mucho mayor peso y relevancia; tales buscadores no venden nada directamente al consumidor sino que, más bien, ofrecen una pasarela o plataforma, a cambio de un precio, mediante la cual otras empresa venden o publicitan directamente sus correspondientes bienes, productos o servicios a quien quiera adquirirlos. En el caso de dichos buscadores, no es fácil localizar y determinar la correspondiente

ULLA, J. M., MARTÍNEZ RUANO, P., MORALES ARROYO, J. M., NARANJO DE LA CRUZ, R., PÉREZ SOLA, N., PORRAS N NADALES, A., RASCÓN ORTEGA, J. L., REVENGA SÁNCHEZ, M., RODRÍGUEZ, A., RUÍZ-RICO RUÍZ, G., SALAZAR BENÍTEZ, O.: *Manual de Derecho Constitucional*. Tecnos. Madrid, pp. 164-169. Tras la entrada en vigor de la CE 1978, la actividad exterior del Estado, relativa a los tratados internacionales, ha quedado enmarcada por las normas, allí contenidas; en concreto, sus arts. 56, 63.2 y 93 a 96. Así mismo, tampoco podemos olvidar que, en base al carácter descentralizado, en lo político y territorial, de nuestra administración pública, las comunidades autónomas también tienen algo que decir, en materia de acción exterior. Por otro lado, España, miembro de la UE, está obligada, como el resto de países miembros y las instituciones comunitarias, por los acuerdos que ésta última firme con otros Estados u organizaciones, establecidas conforme al derecho internacional. Junto a los precitados artículos constitucionales, recogidos en nuestra actual Carta Magna de 1978, es necesario también tener en cuenta lo dispuesto en la Ley 24/2014, de 27 de noviembre, de Tratados y Acuerdos Internacionales; dicha Ley deroga la anterior, dictada durante el ya periclitado periodo franquista -esto es, el Decreto 801/1972, de 24 de marzo-, poco adecuado, hoy día, a los requerimientos y exigencias, propias de un verdadero régimen democrático y constitucional. Así mismo, destacamos la Ley 29/2015, de 30 de julio, de cooperación jurídica internacional en materia civil; el art. 3 de la citada Ley 29/2015 recoge un principio general favorable de cooperación, el cual, según los arts. 1 y 2 de dicha norma, alcanzará a la materia civil y mercantil con independencia de la naturaleza del órgano jurisdiccional, incluyendo la responsabilidad civil derivada del delito y los contratos de trabajo. El título V de la referida Ley 29/2015 aborda el reconocimiento y ejecución de resoluciones y documentos públicos extranjeros, el procedimiento de exequatur y de la inscripción en Registros Públicos españoles de la propiedad, mercantil y bienes muebles; es evidente que dicho Título V es relevante en materia de extranjería, toda vez que aquellos, no poseedores de la nacionalidad española, residentes entre nosotros, están obligados a llevar la documentación, en regla, emitida por su respectivo país de origen o nacionalidad, hasta que reciban la que les proporcionen nuestras respectivas administraciones.

base imponible de los servicios que prestan, mediante la cual establecer la respectiva tributación; la determinación de la citada base imponible será mucho más fácil si hablamos de una empresa que vende sus bienes, productos o servicios, directamente, a los consumidores¹⁵⁰.

La realidad de la globalización, no solo económica sino, también, en el resto de las vidas de las personas, sea cual sea el lugar del mundo donde se encuentren, se ha convertido en una circunstancia ya inapelable; la internacionalización, imparable, de las actividades económicas de producción, distribución y consumo está aquí para quedarse. Tal evidencia tiene un clara efecto sobre la soberanía fiscal de los Estados, los cuales cada vez se ven más impotentes ante esa economía mundial, globalizada; es decir, los grandes grupos empresariales, que juegan en la primera línea de la economía globalizada, gozan de un enorme poder, frente al cada vez más limitado de los distintos Estados a la hora de establecer sus respectivos tributos. Así mismo, la propia naturaleza del comercio electrónico, resultante de dicha globalización económica, pone muy serias dificultades al ejercicio de la soberanía fiscal estatal; y, ello, puesto que dichas actividades económicas se realizan a través de medios digitales, vía internet, sin apenas contacto alguno con los tradicionales establecimientos, de carácter físico, sitos en un determinado lugar. Quien opera en la citada economía digital puede realizar cualquier tipo de actividad desde el sillón de su casa, sin salir de ella, utilizando las innumerables webs y aplicaciones de dicha naturaleza; puede así acceder a un mercado mundial, abierto 24 horas al día, sin domingos ni festivos, con plena independencia de cualquier limitación física, geográfica o temporal.

Tal globalización económica se manifiesta en forma de una creciente libertad de movimientos de los diversos factores productivos, acompañada de las recientes innovaciones en computación, información y comunicaciones, las cuales hacen posible el enorme alcance de dicho fenómeno; todo ello, amén de sus sucesivas derivas, tiene que tener una marcada influencia en el sistema tributario de los respectivos Estados, llamados a seguir, por pura supervivencia, la vieja máxima de “adaptarse o morir”; la política fiscal estatal ha de tener en cuenta también, por supuesto, tal fenómeno globalizador, así como los avances científico técnicos, de naturaleza digital, sobre los cuales ésta última se apoya. Así, teniendo en cuenta dicho escenario globalizado, los Estados tienen cada vez más dificultades para delimitar, con precisión, las bases imponibles empresariales; y, al tiempo, incluso, el origen de sus rentas, dado que es posible crear establecimientos o, mejor dicho, plataformas virtuales mediante las cuales operar en el mercado digital. Por otro lado, las grandes multinacionales también buscan relacionarse, a efectos tributarios y fiscales, con aquellos Estados

¹⁵⁰ TIROLE, J. (2017): *La economía del bien común* (Trad. María Cordon Vergara). Taurus. Madrid, pp. 455-458.

que sean más fácilmente influenciables, a fin de asegurarse así el trato más beneficioso posible por su parte. Los clásicos principios de tributarios de capacidad económica, generalidad, igualdad, progresividad, justicia y no confiscatoriedad tienen que contemplarse con la mayor elasticidad posible, a fin de conseguir su pervivencia en el citado entorno globalizado y digital; las presiones que sufren los referidos principios son cada vez mayores, dada la naturaleza y características de la precitada globalización económica y una de sus principales manifestaciones –esto es, la economía digital-.

La globalización económica hace posible el traslado de las rentas y capitales, para aquellos contribuyentes que puedan permitírselo, buscando así los territorios de menor tributación; hoy día, los medios tecnológicos disponibles posibilitan dicho tipo de situaciones, dado el enorme desarrollo tecnológico de la banca on line y demás actividades/servicios financieros y fiduciarios offshore. Es más, por ejemplo, todos los grandes bancos tienen delegaciones en casi todos los paraísos fiscales hoy día subsistentes, a fin de dar apoyo a sus clientes más poderosos y con mayor proyección internacional; sin ir más lejos, véase, por ejemplo, cómo el Banco Santander tiene filiales en todos los rincones del mundo, incluyendo Mónaco, Andorra, Irlanda y demás lugares con una menor carga tributaria. Tal realidad aumenta la presión sobre aquellos países, con una alta fiscalidad, dado que esos movimientos de capital pueden privarles de inmensos recursos económicos; numerosos Estados han tratado de responder al citado fenómeno, imponiendo una bajísima tributación al capital, desincentivando así su deslocalización hacia otros lugares. Toda práctica estatal, tendente a “contemporizar” con los intereses de las grandes fortunas y poderes económicos globales, suele traducirse en una “desnaturalización”, también destacada, de los principios tributarios más básicos y fundamentales, de honda y tradicional raigambre.

Determinar qué hecho imponible se ha realizado y, además, dónde, viene a ser un endiablado puzzle, cada vez más difícil de resolver por parte de las diversas administraciones tributarias estatales; así mismo, muchos Estados han entrado en una loca carrera, a modo de competición, por ver quién incentiva más la inversión empresarial extranjera, a cambio de una factura fiscal casi de 0. En cuanto al comercio electrónico, recuérdese que estamos hablando de infinitas operaciones, realizadas a lo largo y ancho del planeta, por millones de sujetos –muchas veces, anónimos-, los cuales tienen lugar en numerosos países; ello presenta dos grandes dificultades: en primer lugar, determinar el hecho imponible y, en segundo, la necesidad de contar con una fuerte cooperación de los distintos Estados que han tenido algo que ver con tales operaciones, a fin de asegurar la oportuna recaudación tributaria para el país que deba beneficiarse de ello. Tema igualmente relevante es el de las numerosas ocasiones en las cuales pueda plantearse la doble imposición internacional, cuando

hablamos de intercambios efectuados mediante el comercio electrónico; y, ello, dado la gran cantidad de países que tienen una relación, más o menos directa, con tal actividad, cada vez más abstracta e inmaterial. Por otro lado, un nuevo factor se une a dicha “tormenta perfecta”, en forma de mercados y actividad económica, globalizados; esto es, la desaparición de todo tipo de intermediarios, agentes y demás profesionales de igual cariz, en una gran parte de sectores económicos, lo cual priva a la Hacienda Pública de dichos colaboradores tributarios, sus auténticos “ojos y manos”. Tal desaparición no debería ser excesivamente traumática, puesto que los medios digitales, disponibles para las administraciones públicas –en nuestro caso, españolas-, pueden suplir dichas carencias; en realidad, la agencia tributaria ya cuenta con innumerables canales de información, suficientemente contrastada, vía las autoliquidaciones que deben presentar los sucesivos obligados tributarios.

Sin duda, las diversas figuras impositivas deben cumplir con el principio de neutralidad, de modo que no tengan una excesiva influencia sobre las diversas operaciones económicas, procurando así evitar toda distorsión atribuible a la política tributaria. En suma, la citada globalización económica ha tenido el efecto de disminuir los ingresos en las arcas públicas –sobre todo, los procedentes del gravamen sobre las rentas del capital, susceptibles de una mayor movilidad-, aumentando en consecuencia la imposición sobre las rentas del trabajo y propiedad inmobiliaria; éstas últimas, “atadas” a un concreto y determinado espacio físico. Por otro lado, también parece disminuir la imposición directa en beneficio de la indirecta, debido a que ésta última es mucho más fácil de recaudar; el IVA, así como los demás impuestos sobre determinados consumos específicos –alcohol, tabaco, etc.-, por ejemplo, se cobran con cada operación gravada por dichas figuras impositivas, siendo los encargados de ello los mismos que ofertan los bienes, productos o servicios, objeto de tales gravámenes.

Así mismo, la citada globalización económica está aumentando el peso específico y poder de los tratados internacionales y demás fuentes del derecho internacional, en materia tributaria; ello, en cierta medida, también disminuye la capacidad de toma de decisiones de los respectivos Parlamentos nacionales, que, en muchas ocasiones, se ven obligados a “aceptar”, a la fuerza, disposiciones no siempre suficientemente legitimadas. Ello ha sucedido, por ejemplo, en el caso de la misma UE, donde su Tribunal de Justicia ha realizado, en alguna ocasión, una auténtica labor legislativa encubierta, la cual ha ido más allá del terreno y funciones que le han sido asignadas por los correspondientes Tratados y demás derecho originario de la referida Unión; en suma, las correspondientes soberanías tributarias estatales se encuentran cada vez más constreñidas por las respectivas fuentes del Derecho Internacional, vigentes en esa materia, vía tratados, en cuya virtud

se constituye una determinada organización internacional o, en su caso, los propios acuerdos bilaterales o multilaterales también suscritos entre los Estados.

Los mecanismos tradicionales y clásicos de toma de decisiones políticas –es decir, las correspondientes Cámaras Parlamentarias, en las cuales se reúnen los representantes políticos, libremente elegidos por la ciudadanía- presentan tres ventajas, claramente visibles, que solo pueden darse en dicho marco normativo; esto es, la legitimidad, el debate público y la transparencia. Tales valores no aparecen en cualquier otro mecanismo de toma de decisiones, lo cual es aún más cierto cuando hablamos, como ya hemos indicado antes, de aquellas situaciones en las que una organización internacional –o, en su caso, un Tribunal internacional- bordea sus competencias; en ambos casos, los funcionarios internacionales, allí reunidos, así como los Jueces y demás miembros de esos organismos colegiados, solo se representan a sí mismos –y a nadie más-, decidiendo en todo caso de manera poco transparente –por no decir, las más de las veces, en la más absoluta obscuridad-, sin debate abierto a público alguno. Sin perjuicio de lo hasta ahora reseñado, no podemos cerrar los ojos ante la utilidad que tales fuentes del Derecho Internacional tienen; y, ello, más aún, cuando se trata de problemáticas necesitadas de soluciones globales, las cuales solo pueden adoptarse mediante el auxilio de aquellas organizaciones internacionales más adecuadas para su discusión, negociación y acuerdo

Hay que coordinar, cuanto antes, las diversas políticas tributarias, llevadas a cabo por los Estados, utilizando para ello las organizaciones internacionales ad hoc, lo cual conlleva la cesión de una parte de la soberanía fiscal estatal; tal mecanismo es uno de los más eficaces para luchar, a fondo, contra todo tipo de prácticas tributarias perniciosas, por parte de las grandes multinacionales y demás potentados, amén de la propia –y, al tiempo, suicida- “competencia” fiscal entre los diversos Estados por ver quien ofrece una menor imposición. Además, la citada coordinación es ya indispensable, puesto que la creciente interdependencia económica, fruto de dicha actividad económica globalizada, impide que los Estados puedan ser verdaderamente autónomos y libres, a la hora de decidir sus respectivas políticas –más, aún, en lo tributario-; en realidad, a la vista del desarrollo y alcance del citado comercio electrónico, muchas administraciones tributarias solo pretenden recaudar algo, al precio que sea, mejor que nada, en caso de pecar de excesivamente rigoristas. Además de la ya referida coordinación de las políticas tributarias, otro elemento clave es el del intercambio de información entre las diversas administraciones estatales¹⁵¹

¹⁵¹ CRUZ PADIAL, I. (2003): “Globalización económica: sinónimo de desnaturalización tributaria” en *Crónica Tributaria*, nº 109, pp. 59-77.

El Derecho Internacional Tributario ha cambiado profundamente, debido a la gran influencia de la globalización económica, muy presente en el mundo de nuestros días; ese cambio ha afectado a cómo debe interpretarse, en este momento, la soberanía fiscal. Esa soberanía, hoy, parece articularse sobre una enorme red de convenios bilaterales internacionales, mediante los cuales los respectivos Estados “ceden” -o, desde otro punto de vista, “comparten”-, en cierta manera, una parte de su propia soberanía; no olvidemos que dicha soberanía, en el plano económico, hunde sus raíces en la propia Norma constitucional, vigente en cada país. Desde el primer constitucionalismo, las respectivas Cámaras Parlamentarias han asumido dos funciones clave; esto es, la del control político del ejecutivo de turno y, a la vez, la aprobación, el control y la confiscación de los correspondientes Presupuestos Generales del Estado. Tales presupuestos públicos no solo fijan las respectivas partidas mediante las cuales se llevará a cabo el gasto público sino, también, las fuentes de su financiación. El derecho internacional tributario de nuestros días se ha visto enriquecido por la labor de las grandes organizaciones internacionales, de carácter económico, ya que éstas han facilitado una serie de modelos de convenios, aplicables por los Estados a la hora de relacionarse entre sí, en el ámbito económico; como ya señalamos en páginas anteriores, el Derecho Internacional General se sigue fundamentando, en este momento, sobre la voluntad de los Estados.

En consecuencia, los Estados solo están obligados a cumplir aquellos tratados, convenios y acuerdos internacionales, suscritos por sus autoridades competentes para ello, conforme a su derecho interno; por tanto, las normas, reguladoras de la economía internacional, no consensuadas entre los Estados, vía el pertinente convenio, tratado o acuerdo, internacional, no serán obligatorias para los mismos. Sin perjuicio de lo ya reseñado, el Derecho Internacional Público no solo está compuesto de lo que denominaríamos un derecho convencional sino, también, por la costumbre internacional y los Principios Generales del Derecho; ello significa que tales costumbres y principios serían aplicables a cualquier Estado, independientemente de su consentimiento, en cuanto fuentes del derecho internacional, plenamente válidas. Por otro lado, no puede negarse la incidencia, limitada, desde luego, de dicha costumbre y principios generales del derecho en el ámbito de Derecho Internacional Tributario; los Estados cooperan entre sí en materia tributaria vía convenio, habitualmente, sin que sea posible asegurar que tal cooperación sea el resultado de una previa costumbre internacional en tal sentido, obligatoria desde el punto de vista del derecho internacional. En todo caso, a la luz de

los hechos, ni parece que los Estados se sientan obligados por tal presunta e hipotética obligación internacional, en forma de costumbre, en el supuesto de existir¹⁵².

La economía globalizada presenta una serie de retos y dificultades que precisan, inexcusablemente, del mayor acuerdo, cooperación y participación de todos; lo mismo cabe decir con respecto a su corolario: esto es, el comercio electrónico, vía las herramientas y aparatos digitales de uso común. La citada línea de pensamiento y acción, a la hora de resolver los problemas, se denomina gobernanza. Esa gobernanza, como instrumento ideal para regir la globalización, se articula no solo a través de las organizaciones internacionales, más reconocidas y asentadas, tanto de ámbito universal como regional; hoy día, las soluciones más eficaces y rápidas, en cuanto a su ejecución, son aquellas, fruto del consenso, donde todos los afectados aceptan y asumen su responsabilidad para, de común acuerdo y de forma participativa, llevarlas a la práctica. Las nuevas tecnologías, por tanto, también necesitan someterse al filtro de la ética; por otro lado, la recogida, tratamiento y uso de los datos, de carácter personal, objeto de dichas nuevas tecnologías, ha de llevarse a cabo, igualmente, con arreglo a los principios éticos, transparentes y democráticos, fijados por nuestro Ordenamiento Jurídico de datos.

La economía de nuestros días se basa en criterios de eficiencia, a nivel global, de modo que las cadenas de valor, para ser realmente rentables, necesitan la mayor libertad de movimientos de los diversos factores productivos; por otro lado, las grandes multinacionales, así como las más diversas plataformas y redes, de carácter digital, permiten que los productores y consumidores dispongan de un mercado, abierto las 24 horas de los 7 días de la semana, al cual puede acceder todo comprador desde cualquier lugar del mundo. Es decir, asistimos pues a una especie de mercado continuo donde, a modo de zoco, todo se encuentra a la venta, pudiendo adquirirlo mediante tan solo un click sobre un ordenador, Tablet, móvil...; en suma, quienes desean vender sus productos ya no dependen, como antaño, de un establecimiento, físico, abierto al público en un horario determinado y en el que trabaja el respectivo personal de ventas y atención al cliente. La presencia del citado mercado global, vía internet y los distintos adelantos científico técnicos, propios de la revolución digital, supone un cambio tan profundo y radical que no tiene parangón alguno con respecto a lo que hemos conocido hasta ahora; en este momento, quien desee comprar cualquier cosa puede acudir a Amazon o cualquier otra compañía del mismo estilo, la cual, en un plazo de 1 o 2 días, como máximo, le enviará a su correspondiente domicilio cualquier bien, producto o servicio allí adquirido. En otras

¹⁵² LÓPEZ ESPADAFOR, C. M. (2013): “Revisión de las relaciones entre el derecho tributario y el derecho internacional general” en *Crónica Tributaria* Núm. 147/2013, pp. 127-152

palabras, la mayor tienda del mundo, abierta permanentemente al servicio de quien desee adquirir alguno de los bienes, productos o servicios, allí ofertados, a precios muy competitivos y con entrega a domicilio.

El cuadro antes dibujado explica el crecimiento imparable del comercio electrónico (e-commerce), on line, así como el correlativo hundimiento y falta de expectativas de aquellas empresas o negocios, incapaces de dar el salto al escenario digital, antes referido. La citada preponderancia de los intercambios de bienes, productos y servicios, en entornos digitales, presenta una serie de problemáticas; entre ellas, las dificultades que ello supone, de cara a la aplicación de toda serie de tributos e impuestos, debido al uso de herramientas digitales para la puesta en práctica de dichos intercambios. En una tienda, “física”, tradicional, la fiscalidad aplicable viene determinada por el lugar en el cual ésta se sitúa, así como el volumen de operaciones allí realizadas; en cambio, un establecimiento digital no tiene una localización, física y concreta, sobre la cual aplicar el respectivo tipo fiscal impositivo. En consecuencia, el citado comercio electrónico, con base en las herramientas digitales de última generación, conlleva una gran merma para las recaudaciones tributarias de los diversos Estados; así mismo, tampoco podemos olvidar que muchos gobiernos, tentados de lograr la máxima inversión proveniente del exterior, ofrecen una bajísima presión fiscal sobre los capitales. Por otro lado, el comercio electrónico está en manos de unas pocas multinacionales, con beneficios multimillonarios, las cuales acaparan casi el 100 % del mercado; además, dichos “gigantes” empresariales de la informática y nuevas tecnologías tienen una capacidad económica en muchas ocasiones superior a la de algunos Estados. Las citadas multinacionales pueden pagar a ejércitos formados por los mejores expertos fiscales y tributarios en pos de la menor factura impositiva posible, aprovechándose para ello de las diversas lagunas y contradicciones existentes entre los respectivos Ordenamientos Jurídicos Estatales.

A consecuencia del citado panorama, las más grandes organizaciones internacionales, de ámbito geográfico mundial –entre otras, la OCDE, ONU, Banco Mundial, FMI-, así como el G-20, han tratado de combatir el citado fenómeno, en cuya virtud el referido aumento del comercio electrónico se traduce en una acentuada disminución de las bases imponibles estatales y, en consecuencia, de su recaudación fiscal; precisamente, dichas organizaciones internacionales tratan de buscar la mayor cooperación posible entre sus miembros, a fin de resolver tal problemática, por la vía del diálogo, negociación y consenso. Sin duda, conviene el mayor reforzamiento posible de los respectivos Ordenamientos Jurídico Tributarios Estatales, de modo que las referidas multinacionales, agraciadas con inmensos beneficios, tributen con arreglo al exacto volumen de dichas ganancias; en esa línea, es fundamental pues que los Estados compartan información y, al tiempo, colaboren y cooperen

entre sí. Sin duda, ello supone apelar a la responsabilidad de las distintas autoridades estatales, de modo que todas respeten las mismas reglas del juego, en términos de justicia y eficiencia; en línea con lo ya expuesto, las empresas tecnológicas de mayor volumen siempre tendrán en cuenta el coste fiscal de sus respectivas actividades, procurando diseñarlas de tal manera que su respectiva tributación sea la más baja posible. Por otro lado, la digitalización de la economía permite obtener una enorme rentabilidad, dado que sus costes se han rebajado considerablemente, amén de poder operar en un mercado mundial, non stop; es decir, a través de las plataformas, páginas webs..., abiertas en los correspondientes buscadores de internet más difundidos, sin limitación alguna geográfica o temporal. Esa realidad económica, ya desligada de los tradicionales establecimientos físicos, sustituidos por las herramientas informáticas, conlleva diversas problemáticas, tanto desde el punto de vista de la recaudación como desde el de la tributación.

Es indispensable la más inmediata y adecuada actualización de aquellos conceptos, más tradicionales, propios de la fiscalidad internacional que, al día de hoy, necesitan una nueva reinterpretación, acorde con el uso, muy extendido, de todo tipo de herramientas y aplicaciones, digitales, propias de las ciencias de la computación, comunicación e información; así, la residencia fiscal de las personas jurídicas, tal y como se ha entendido hasta ahora, hacía posible que éstas creasen todo tipo de sociedades pantalla, ubicadas en lugares de nula o, en su caso, baja tributación. En este momento, tal operativa resulta mucho más difícil, gracias a las numerosas medidas antielusión, amén de aquellas cláusulas, con idéntica finalidad, suscritas en los respectivos convenios y tratados internacionales; con ello, lo que se persigue es que la residencia fiscal esté suficientemente justificada, de modo que ya no valgan todo tipo de artimañas, en forma de sofisticadísima ingeniería financiera, dirigida a pagar pocos o, mejor, ningún impuesto.

Así mismo, con respecto a los establecimientos permanentes de las personas jurídicas, caben hacer idénticas reflexiones, puesto es evidente que, a la vista de la economía digital de nuestro tiempo, la gran mayoría de empresas tenderán más a operar vía página webs, por ejemplo, y cada vez menos mediante los clásicos y tradicionales establecimientos físicos, más propios de la antigua economía analógica; el concepto de presencia digital significativa es el más adecuado, ante la realidad económica en la cual nos desenvolvemos, aunque ello genera nuevos problemas como, por ejemplo, el de los correspondientes precios de transferencia. En suma, tales conceptos han de seguir perfilándose, a fin de su mejor adaptación al actual –y, aún más, en el futuro- entorno económico; todo ello, vía el pertinente acuerdo y consenso, plasmado en los correspondientes tratados y convenios internacionales, de la mayor amplitud posible, puesto que cuantos más Estados los firmen y suscriban, mejor para todos. Solo así podremos evitar todo unilateralismo, mezquino y egoísta,

por parte de aquellos Estados que solo ambicionan todo tipo de derechos, sin asumir ninguna obligación a cambio, con respecto al resto de miembros de la comunidad internacional.

El referido comercio electrónico resulta enormemente volátil, amén de deslocalizado, toda vez que opera en la red digital, muy difícil de vincular, desde el punto de vista físico, con cualquier jurisdicción estatal; así, un usuario de Amazon, por ejemplo, que efectúe una compra desde su casa, sita en España, recibirá su producto desde un enorme almacén, ubicado, quizás, en Irlanda, siendo éste transportado a su casa por, también, tal vez, una empresa de transportes portuguesa. Como cabe apreciar de lo ya expuesto, la cuestión clave es la de cómo “localizar” tales transacciones con respecto a un solo punto geográfico, cuando intervienen tantos países, amén de empresas, de muy distinta nacionalidad. La única y más eficaz respuesta ante tales situaciones, ya cotidianas para los millones de usuarios de tales plataformas de comercio electrónico, pasa, como no podía ser de otro modo, por una mejor y más acentuada coordinación fiscal supranacional; la fiscalidad es uno de los elementos que siempre tendrá en cuenta toda empresa a la hora de diseñar su respectivo plan de negocio. Y, por ello, tal coordinación y cooperación constituye la mejor herramienta para evitar que los Estados vean cómo cada vez se reducen más sus bases imponibles, como inevitable resultado del crecimiento exponencial de las mercancías (bienes, productos y servicios), objeto del comercio electrónico.

Las lagunas y contradicciones, presentes en numerosos Ordenamientos Jurídico Tributarios Estatales, son uno de los principales instrumentos, utilizados en la elusión fiscal o, en su caso, aquellas prácticas fiscales, perjudiciales, de algunas empresas; la OCDE ha propiciado una serie de tratados, de carácter genérico, a través de los cuales luchar contra dichas situaciones, incluyendo igualmente la regulación de los supuestos de doble imposición internacional. En todo caso, la creciente sofisticación de la ciencia y tecnología, relativa a la computación, comunicaciones y tratamiento de la información, necesita de todos los recursos, tanto nacionales como internacionales, para el logro del más adecuado equilibrio entre, de un lado, la eficaz recaudación estatal y, del otro, la materialización de la justicia tributaria. La OCDE ha insistido también en la necesidad de la mayor transparencia e intercambio de la información tributaria entre los distintos países; tales políticas ofrecen las mejores oportunidades para luchar contra los paraísos fiscales, dado que tales lugares, de baja o, en su caso, nula tributación, aseguran, como una de sus principales bazas, la del secreto de las operaciones, allí realizadas, garantizando así su opacidad para las haciendas públicas.

Las citadas organizaciones internacionales –en especial, la OCDE–, amén de la mayor parte de las autoridades estatales, están tratando de actuar al unísono contra el fenómeno ya expuesto; esto es,

que los gigantes empresariales, con beneficios multimillonarios, trasladen sus beneficios desde aquellos países donde los obtienen –normalmente, los más desarrollados- hacia los de muy baja o, en su caso, nula tributación fiscal –es decir, paraísos fiscales o ciertos Estados, dedicados a la práctica del dumping fiscal, tipo Irlanda, etc.-. Así, el Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (BEPS), auspiciado en 2013 por la ya mencionada organización internacional, pretende combatir la reducción de las bases imponibles estatales por dichos motivos; en consecuencia, unas menores bases imponibles, por parte de los Estados, darán lugar a una recaudación, también cada vez más menguada. Por otro lado, tal disminución drástica en los ingresos estatales repercute, de igual manera, en la deseable equidad y justicia tributaria; además, ello obligará a contraer el correspondiente presupuesto público estatal, con la consiguiente disminución de los servicios y demás políticas públicas, muchas de ellas básicas e irrenunciables, como en el caso español, que se constituye en un Estado Social y Democrático de Derecho –en suma, el Estado del Bienestar-.

Junto al citado despliegue en la materia de la tributación internacional, a instancias de dichas organizaciones internacionales, antes expuestas, cabe igualmente destacar la presencia de numerosos tratados, propios del Derecho Internacional, también relativos a la citada materia; tales tratados, tanto bilaterales como multilaterales, vienen a materializar la soberanía tributaria de los Estados que, respectivamente, los suscriben. Además, tales acuerdos interestatales persiguen aumentar el mutuo comercio e inversión de capitales, de carácter transnacional, con el propósito de disminuir todo tipo de barreras; dichos acuerdos regulan la doble tributación internacional, aplicando además los respectivos modelos establecidos por las citadas organizaciones internacionales con tal finalidad, amén de hacer frente igualmente a todo tipo de forma de elusión o evasión fiscal. Los mencionados tratados interestatales potencian el intercambio informativo y la cooperación administrativa, así como la eliminación de todo tipo de normas o legislaciones discriminatorias en contra de los extranjeros y no residentes.

En todo caso, la globalización de los procesos de producción, distribución y consumo conlleva a una creciente fragmentación de todos ellos, potenciándose las cadenas de valor, igualmente globales; las diversas políticas estatales, de orden tributario, no pueden ya concebirse de manera aislada, sino conforme a tales instrumentos internacionales. Los referidos tratados y acuerdos, ya creados en el ámbito de las diversas organizaciones internacional, ya de carácter interestatal, bilaterales o multilaterales, tienen un único objetivo; esto es, que las mayores multinacionales tributen con arreglo a sus verdaderas ganancias, estableciendo a esos efectos una serie de estándares, ya globales ya a una escala más reducida. Aquellas actuaciones estatales, unilaterales, ajenas a toda

cooperación o colaboración internacional, nos perjudican a todos, disminuyendo en igual medida el empleo y crecimiento, mundiales; no cabe tampoco perder de vista que cada Estado tiene sus propios desafíos y particularidades, puesto que no puede ser nunca igual la situación de, por ejemplo, Luxemburgo con la de, digamos, Pakistán. Tal actuación, conjunta y coordinada entre las distintas autoridades estatales ha de tener en cuenta, siempre, dichos particularismos, amén de las respectivas culturas, allí predominantes; por otro lado, el mundo globalizado no es igual para todos. Y, ello, puesto que los ricos, que cada vez lo son más, viven una vida de permanente placer y lujo, con viajes continuos a los cuatro rincones del globo tan solo por puro disfrute; desde ese punto de vista, dicho cambio continuo de residencia se convierte en una pura necesidad, no solo emocional sino, también, a modo de prueba del elevadísimo estatus social alcanzado. En cambio, los más empobrecidos se encuentran sujetos, cuan Sísifo, a su respectivo terruño, sin poder salir nunca de él, debido a su falta de recursos económicos para hacerlo; ello limita, considerablemente, sus experiencias vitales.

La llamada “Tasa Google” pone en solfa los cimientos de la llamada economía tradicional; sin duda, los apóstoles de la libre competencia entienden que dicha tasa, que se ha propuesto en el seno de varios gobiernos europeos, supone un ejemplo de proteccionismo, pernicioso e inadmisibles, desde luego. No cabe duda de una realidad; las más grandes empresas de nuestro tiempo, dedicadas a las tecnologías punta, propias de la economía digital, obtienen beneficios multimillonarios; y, pese a ello, su carga tributaria es ínfima, si se compara con las rentas del trabajo o las de las PYMES tradicionales, dedicadas todavía a aquellas actividades “analógicas” de producción, distribución y consumo. Es indudable que la relevancia –presente y, con mayor razón, futura- de la llamada economía digital precisa, tal vez, de una profunda adaptación de los mecanismos legales, hasta ahora subsistentes, en el ámbito tributario; las herramientas que, hoy día, nos ofrece el Derecho Tributario tienen poco –o, en su caso, casi nada- que hacer frente a los increíbles avances, propios de los últimos avances tecnológicos.

La OCDE, así como el resto de organizaciones internacionales, de ámbito económico –también la UE-, están tratando de consensuar un acuerdo, entre todos sus miembros, en orden a resolver los distintos desafíos que nos procura la prestación de todo tipo de servicios digitales, propios del llamado comercio electrónico; el asunto más delicado es el de cómo armonizar las diversas legislaciones estatales, incluyendo además lo relativo a los respectivos criterios de sujeción a una –o, en su caso, varias- jurisdicciones tributarias, de índole estatal y, al tiempo, las reglas reguladoras de la respectiva “atribución de beneficios” entre dichas jurisdicciones. En realidad, la citada “Tasa Google” plantea una problemática, bien distinta, que no debe hacernos perder la perspectiva; la cuestión clave, allí latente, es la de cómo conciliar eficiencia y Justicia a la hora de gravar las

actividades económicas –compra/venta de productos y servicios-, cuando éstas tienen lugar a través de medios digitales.

Conviene que no seamos ingenuos, puesto que, por desgracia, el presupuesto disponible para los gigantes empresariales informáticos, así como los mayores carteles de la Droga, sin ir más lejos, superan, con creces, al de una gran parte de los Estados; así, hace años, se descubrió enterrado en el desierto de Sonora (Nuevo México, EEUU) una fortuna de millones de dólares USA, oculta en una cantidad inmensa de grandes bidones, portando cada uno de ellos billetes estadounidenses, de curso legal, llenos a rebosar, por un valor facial unitario de 500 dólares. Uno de los grandes problemas de la criminalidad es el de cómo manejar las inmensas cantidades de dinero líquido e ilegal que llega a sus manos, siempre fuera de los circuitos legales de la economía formalizada o, en su caso, acudiendo a las más caras e imaginativas estrategias para “lavarlo”. Pablo Escobar, por ejemplo, el gran narcotraficante colombiano, prefería comprar metales preciosos o gemas, de enorme valor monetario pero muy fáciles de esconder por su pequeño tamaño; además, la naturaleza de tales activos permitía almacenarlos durante un gran periodo de tiempo, sin que ello les supusiera deterioro alguno, lo cual sí solía suceder cuando se ocultaban enormes cantidades de dinero, en billetes, dentro de cualquier escondrijo en forma de almacén, cueva, agujero en el suelo, etc.. De hecho, el citado narco colombiano fue muy innovador a la hora de llevar a cabo sus negocios, ya que, en su época, él era el único que compraba tales activos, prácticamente indestructibles por el paso del tiempo, en vez de limitarse a almacenar cantidades ingentes de billetes, de curso legal, como sí hacían el resto de “Familias” –los Rodríguez Orejuela, etc.-, dedicados también al narcotráfico.

La realidad es que esa política, ya mencionada, consistente en el pago de la menor carga fiscal posible, por parte de esos gigantes de las nuevas tecnologías, con ganancias multimillonarias, no siempre es limpia; además, las recientes investigaciones, llevadas a cabo por el Fisco de algunos países, imputan a dichos gigantes tecnológicos delitos de colusión, por prácticas monopolistas contrarias a la legislación sobre competencia. Los datos personales de sus usuarios, en cuanto el activo más valioso de dichas empresas tecnológicas, suscita numerosas suspicacias entre los consumidores; muchos dudan que tales entramados empresariales respeten en todo momento la Ley, extendiéndose la fundada sospecha de lo contrario. Los más recientes escándalos, tocantes a dichas multinacionales –Facebook, por ejemplo-, demuestran cómo un uso ilícito de los datos personales tiene enormes consecuencias, gravemente lesivas para los consumidores; la utilización ilegal de los mismos daña, en forma considerable, nuestros derechos más básicos y fundamentales, como el de la intimidad, etc.. La ciudadanía está empezando a reaccionar ante esas denuncias, decayendo en consecuencia tanto la popularidad como buena imagen –y, de paso, las respectivas cotizaciones

bursátiles- de tales empresas. Por otro lado, abundan igualmente las denuncias, por parte de los propios trabajadores, contratados en dichas grandes tecnológicas, por cuanto éstas buscan pagar la menor protección social y laboral posible; todo ello está proyectando una muy negativa reputación sobre los citados gigantes empresariales, cuyos productos usamos masivamente, a diario.

A la vista de cuanto decimos, la mayoría de Estados están a favor de imponer un único puesto a dichas empresas tecnológicas, establecido en principio por aquellas organizaciones internacionales más adecuadas para ello –léase, la OCDE o, en su caso, UE-; una vez fijado dicha imposición, a modo de marco genérico, cada país adaptaría su correspondiente normativa al respectivo standard internacional, así determinado. La situación actual significa que los citados gigantes tecnológicos solo pagan los impuestos, correspondientes a aquel país en donde está situada su sede fiscal, no donde éstos operan; ello tensiona, en forma innecesaria y difícil de controlar, las relaciones bilaterales entre aquellos Estados directamente afectados. Numerosos países no están de acuerdo con la citada fiscalidad, que, sin duda, solo beneficia a las referidas empresas; el motivo es claro: el de no aportar ingreso alguno a aquellos Estados donde éstas operan, sin tener allí su sede principal; además, dicho tratamiento, excesivamente favorable, atenta contra el principio de igualdad, progresividad y justicia tributarias, desde el punto de vista ciudadano.

La fiscalidad de la economía digital suscita numerosos problemas, no siempre fáciles de abordar; además, hay que tener en cuenta que el comercio electrónico, por ejemplo, tiene ya una importancia más que destacable entre las mayores economías del mundo; todos –ya como consumidores, ya como empresarios- hemos realizado compras de bienes o servicios, utilizando para ello las herramientas informáticas más usuales, vía internet. Pero, surgen numerosos interrogantes; así, ¿una página o dominio web puede equipararse a lo que, en la economía analógica, tradicional, llamaríamos un “establecimiento permanente”?, ¿cómo resolver la desconexión entre, de un lado, el lugar donde el bien o servicio digital es producido y, del otro, aquel donde éste es gravado?; dicho eso, ¿es posible conciliar, simultáneamente, principios tan plausibles como la justicia tributaria, la defensa de los derechos de los consumidores, el fomento del comercio internacional y la eficiencia en la recaudación de los tributos?; ¿cómo gravar el uso compartido de determinados datos, en forma de archivos digitales, de manera gratuita?; ¿cómo gravar el mero y simple uso de un producto o servicio, sin adquirir por tanto su propiedad?; ¿cómo proteger los datos personales de los usuarios?.. De nuevo, parece que la única solución, efectiva y justa, a la hora de afrontar tales problemas pasa por el logro del mayor acuerdo y consenso posibles, vía las organizaciones internacionales competentes para ello; si legislar es, siempre, difícil –sobre todo, con acierto, justicia y, además,

“sentido común”-, todavía lo es más cuando la materia, objeto de dicha regulación, es la de los avances tecnológicos, hoy -y, mañana- disponibles, ahora desconocidos para nosotros.

Hay que conseguir el mayor y más perfecto equilibrio entre objetivos que, en algún caso, resultan hasta contradictorios entre sí; aunar justicia tributaria, junto con la defensa de los necesarios niveles de recaudación tributaria de los Estados, ya es, de por sí, un reto de considerable enjundia; pero, además, hay que tener en cuenta otros parámetros, igualmente relevantes como los de la defensa del derecho a la libre iniciativa empresarial y, al tiempo, la promoción del comercio internacional, fuente del deseable avance económico. La economía digital permite que la actividad económica ya no tenga que estar forzosamente anclada a un determinado vínculo “físico”, ni geográfico ni temporal; es posible realizar cualquier operación desde nuestra propia casa, aunque ésta tenga lugar a miles de kilómetros de donde nos encontramos¹⁵³.

La fiscalidad internacional está sometida a las mismas tensiones y conflictos que ya se están haciendo patentes en otros campos, también directamente influenciados por las relaciones internacionales de nuestros días, cada vez menos pacíficas y previsibles y, por el contrario, cada vez más convulsas, agónicas y turbulentas. Numerosos Estados parecen actuar en contra de las soluciones y propuestas, de carácter global, establecidos por los tratados y convenios internacionales, a fin de resolver problemas, de idéntica dimensión y alcance; tal circunstancia manifiesta una soterrada batalla entre la óptica multilateralista e internacionalista, de un lado, y aquella otra, unilateral y nacionalista, con respecto a las medidas tributarias aplicables para solucionar tales problemas. Los asuntos fiscales, de carácter internacional, más candentes, hoy día, pueden circunscribirse a cuatro grandes áreas: 1ª las medidas, de todo orden, contra las conductas abusiva, 2ª la transparencia informativa, 3ª la resolución de conflictos, de índole interestatal y 4ª la distribución de beneficios entre las diversas jurisdicciones estatales; dejando a un lado la primera de las áreas citadas, la problemática de la transparencia no presenta grandes dificultades. Así, ya existen numerosos convenios, directivas y acuerdos, de carácter internacional, relativos al intercambio de información; solo queda pendiente, pues, el establecimiento de los necesarios mecanismos que aseguren su control y cumplimiento, efectivos. En cuanto a la transparencia informativa, hablaríamos del deber de los contribuyentes de aportar cuantos datos e informaciones le sean requeridos por su respectiva administración tributaria; acerca de este asunto, se echa de

¹⁵³ MULEIRO PARADA, L. M. (2019): “El futuro de la tributación de la economía digital en la unión europea” en *Crónica Tributaria*, nº 170, pp. 109-115.

menos una mayor eficacia y eficiencia a la hora de llevar a cabo la gestión administrativa de todo ello.

Hay que potenciar igualmente cuantos mecanismos amistosos extrajudiciales, de mutuo acuerdo, estén disponibles -léase, arbitraje, mediación, etc.- para atenuar los conflictos en materia tributaria entre los Estados. El asunto de cómo gravar los beneficios de las multinacionales presenta arduos problemas; entre otros, el de que las reglas, propias de la economía tradicional, no sirven en el entorno económico digital actual. No cabe duda que una de sus soluciones sería la de alcanzar algún tipo de acuerdo, a nivel global, sobre cómo gravar los beneficios, fruto de la economía digital, teniendo en cuenta, para ello, dos intereses que, por principio, no tienen porqué ser contradictorios entre sí: es decir, de un lado, los de los países con un elevado capital tecnológico, muy desarrollados y, del otro, los de aquellos, aún en vías de desarrollo, con muy pocos avances en el campo científico técnico¹⁵⁴.

Es evidente que, a Dios gracias, se ha avanzado bastante en el tema de la cooperación internacional, de cara a la lucha contra el fraude y evasión fiscal; así, la estabilidad económica, amén del uso intensivo de los nuevos recursos científico técnicos, propios de la TICs, lleva a que, al mismo tiempo, también se potencien ciertos estándares que, en última instancia, redundan en una mayor transparencia y defensa de los derechos del ciudadano -y, a la vez, consumidor-. Las organizaciones internacionales, de mayor relevancia y ámbito geográfico, en el terreno económico, parecen haberse comprometido en aras de una sola meta; esto es la de luchar, de manera efectiva, contra cualquier modalidad de fraude y evasión fiscal; conviene, pues, que, cuanto antes, las citadas organizaciones internacionales legislen al unísono, coordinadamente entre sí, en orden a que exista una normativa común para todos. Tal legislación, coordinada, va a centrarse en el blanqueo de capitales e intercambio de información entre Estados, sin omitir el relevante papel de las sociedades y personas jurídicas a la hora de instrumentalizar y poner en práctica las diversas modalidades de fraude. En aras a tales propósitos, va a ponerse un especial énfasis en la figura de la persona, física o jurídica, tanto da, que disponga de la titularidad o control real de sociedad; todo ello, con la idea de poner coto a todas aquellas estratagemas, tendentes al blanqueo de capitales. La suma de los anteriores factores no hará sino contribuir a una mayor transparencia, en cuanto a la actividad económica y, por ende, con respecto a la sociedad, en general.

¹⁵⁴ CARMONA FERNÁNDEZ, N. (2019): “Horizontes en la Fiscalidad Internacional: certidumbres e incertidumbres” en *Carta Tributaria. Revista de Opinión*. Número 48-Marzo 2019, pp. 6-9

La ciudadanía, con carácter general, está cada vez más sensibilizada en lo tocante a los temas fiscales y tributarios, de modo que crece el rechazo social frente a quienes, por los más diversos motivos y razonamientos, ilícitos, eluden el cumplimiento de sus respectivas obligaciones; los paraísos fiscales gozan de una cada vez peor imagen, de cara a la opinión pública ciudadana. En línea con todo ello, el manejo de los datos es una de las claves del sistema, puesto que el mejor control y conocimiento de los mismos, por parte de las respectivas Haciendas Públicas, constituye su mejor defensa. Ciudadanos e instituciones financieras están sujetos, en adelante, a un nuevo modelo regulatorio, de alcance internacional, cuyas coordinadas aparecen claras y diáfanas; es decir, de un lado, la norma estadounidense, denominada con el acrónimo FATCA –esto es, por sus siglas en inglés, Foreign Account Tax Compliance Act- y, del otro, la aprobada por la OCDE, bajo la denominación Common Reporting Standard, cuyo acrónimo, de nuevo, por sus siglas en el idioma inglés, son CRS. Además, de tales normativas, tanto norteamericana como proveniente de la OCDE, destaca la labor de la UE, a través de sus correspondientes directivas, con iguales propósitos que los ya mencionados.

Lo cierto y verdad es lo mucho que se ha avanzado, en lo tocante a la lucha contra el “cáncer” del comercio y actividad económica internacional; en otras palabras, las innumerables formas de fraude, elusión fiscal y blanqueo de capitales, toda vez que dichas conductas, ilícitas, no solo perjudican a los directamente afectados por ellas sino, también, a toda la sociedad, en su conjunto. No podría ser de otra manera, puesto que la actividad económica precisa de un marco institucional y colectivo, sin el cual ésta no es posible; en línea con lo dicho, resulta indispensable la presencia de un aparato administrativo, judicial, etc., sin cuyo concurso tampoco cabe ningún tipo de intercambio de bienes, servicios y productos.

Una actividad económica globalizada, como la de nuestros días, precisa de un igual enfoque a la hora de acometer sus dificultades y desafíos; la internacionalización de la economía, en todos los planos, demanda el claro compromiso de las correspondientes organizaciones internacionales, especializadas en dicha materia. No olvidemos que la gran mayoría de Estados forman parte de las precitadas organizaciones, sirviendo éstas como marco idóneo para que sus respectivos miembros, en un plano de igualdad, pueda afrontar las problemáticas comunes; así mismo, las mencionadas organizaciones cuentan con la mejor y más nutrida infraestructura, tanto en medios técnicos como humanos, para asesorar convenientemente a las autoridades de sus respectivos Estados miembros. Es evidente que esa internacionalización, presente en todos los sectores de nuestra vida cotidiana, supone un mayor peso de las referidas organizaciones internacionales, en cuanto fuentes de Derecho; ello significa una considerable reducción del unilateralismo de los Estados, los cuales se

ven impelidos a buscar la mayor cooperación y colaboración con los demás que, en conjunto, forman la comunidad internacional.

Ningún Estado puede, en este momento, aislarse completamente de la comunidad internacional, puesto que los problemas actuales superan, con mucho, el ya muy estrecho marco estatal. Se está poniendo cada vez una mayor atención con respecto a las nuevas figuras societarias, fruto de la ingeniería financiera, que operan gracias a las nuevas tecnologías de la información, comunicación y computación, en un mercado digital, de alcance planetario, abierto las 24 horas al día, los 7 días de la semana y los 365 días del año; lo deseable es el predominio de unos elevados estándares éticos entre quienes operan en el mercado internacional, bajo la más sana y libre competencia. Así mismo, es conveniente que la actividad económica, ya global, se regule mediante un marco jurídico y financiero justo y equilibrado, mediante el cual puedan satisfacerse los legítimos intereses de todos; en esa línea puede interpretarse los numerosos acuerdos, internacionales, diseñados para regular el comercio internacional. Se trata, a fin de cuentas, de crear una economía mundial más justa, inclusiva y solidaria, donde reine el “fair play”, con el mayor respeto por los derechos de todos – productores, distribuidores y consumidores-; pero, también, el de las respectivas haciendas públicas estatales, asegurándoles así el volumen de recaudación necesario para que atiendan convenientemente sus respectivas necesidades, en pos del bien común e interés general. No cabe, pues, que el interés de tan solo unos pocos países -es decir, el de aquellos con mayor poder y peso económico- se imponga sobre el de todos los demás; conviene no olvidar que, por principio, en base al derecho internacional público, todos los estados son iguales en soberanía y, en consecuencia, también en derechos¹⁵⁵.

2.1.- Clasificación de los puntos de conexión.

La globalización, entendida como la progresiva internacionalización de todo tipo de actividades humanas, ha influido, también, como no podía ser menos, en el ámbito del Derecho Tributario; los hechos impositivos, correspondientes a los diversos tributos, se han internacionalizado cada vez más, no solo con respecto a las empresas sino, igualmente, a los particulares -en este último caso, recuérdese el enorme incremento del comercio electrónico, en beneficio de los consumidores, vía amazon, por ejemplo-. Hoy día, es posible adquirir cualquier bien, producto o servicio que podamos imaginar, ofrecido desde el último confín del mundo, sin salir de casa, cómodamente sentados en

¹⁵⁵ CORONAS VALLE, D. (2018): “Los nuevos estándares sobre transparencia tributaria entre las jurisdicciones. Hacia una cooperación internacional más eficaz” en *Carta Tributaria. Revista de Opinión*. Número 43-October 2018, pp. 75-83

nuestro sillón favorito. El poder tributario de los Estados ha de tener en cuenta, hoy, forzosamente, la citada realidad, propia de una economía globalizada; es decir, los referidos bienes, productos y servicios ya no se fabrica, ofrecen y comercializan tan solo dentro de unas determinadas fronteras estatales sino que su manufactura, transporte, etc. se realiza mediante cadenas de valor, que unen puntos muy alejados, geográficamente. De hecho, la globalización económica solo puede sostenerse, desde todos los puntos de vista, sobre una elevadísima movilidad de los diversos factores productivos, lo cual permite aprovechar la ventaja comparativa del comercio internacional; así, es posible, por ejemplo, que concurren diversas y sucesivas soberanías estatales en la producción, distribución y venta de un sinnúmero de bienes, productos y servicios.

La irrupción de internet, en cuanto eje vertebral del todopoderoso comercio electrónico mundial, supone que el territorio deja de tener importancia, a efectos fiscales; por ello, tiene sentido acudir a la diferenciación entre Derecho Tributario Internacional -esto es, aquel formado por normas de origen estrictamente nacional, que regula los hechos imposables, de carácter internacional, en cuanto confluyen en ellos distintos ordenamientos jurídicos estatales- y Derecho Internacional Tributario -aquel constituido por normas de origen internacional, las cuales son, esencialmente, convenios internacionales sobre diversas materias como, por ejemplo, la doble imposición-. El antes referido Derecho Tributario Internacional supone la aplicación por un país de sus propias normas tributarias a hechos o situaciones, generadas fuera de sus respectivas fronteras o, en su caso, a sujetos no nacionales o no residentes en el mismo; ese Derecho Tributario Internacional es el que habrá de determinar los puntos de conexión, que precisen el correspondiente alcance y contenido de las respectivas competencias tributarias estatales.

A mayor abundamiento, si un español residente obtiene toda su renta en nuestro país, no hay ningún elemento extranjero a examinar y, por tanto, se aplicará nuestro Derecho Tributario, sin más; pero, en el caso de obtener ese español residente parte de su renta fuera de España, entra en juego el ordenamiento fiscal de distintos Estados y, en consecuencia, hay que aplicar el Derecho Internacional Tributario. En todo caso, caben muchas variantes a los clásicos puntos de conexión personales y territoriales; en cuanto a los criterios personales, el matiz más importante es el de la nacionalidad, como vínculo civil más destacado, en cuya virtud el nacional tributa siempre, sea cual fuere su lugar de residencia y el lugar donde se realiza el respectivo hecho imponible. Tal vínculo de la nacionalidad plantea problemas, debido a sus particularismos, desde el punto de vista de los ordenamientos supranacionales, por lo que éstos son excluidos; en línea con lo dicho, recuérdese la prohibición de toda discriminación, en base a la nacionalidad, que opera en la UE. Con respecto a los criterios territoriales, es posible distinguir dos situaciones: esto es, 1º la de aquellos Estados que

solo gravan la renta producida o generada en su respectivo territorio, de modo que la renta obtenida en el exterior no tributa en modo alguno y 2º el de aquellos Estados en los cuales ciertos residentes son gravados exclusivamente por las rentas obtenidas en el respectivo territorio, así como las percibidas en el exterior, cuando éstas últimas son percibidas o repatriadas.

Además de tal aspecto, esencial, relativo a la protección de las bases imponibles por parte de los Estados, temerosos de su disminución, cada vez más acusada, conviene tener en cuenta otro asunto, fundamental; sea cual sea el lugar en donde se obtenga la correspondiente renta, por parte del contribuyente, ya sea el propio país de residencia u otro, extranjero, siempre habrá de respetarse un trato igualitario. Y, ello, puesto que el principio de capacidad económica, del que tanto hemos hablado en páginas anteriores, así lo avala; la renta se mide por su volumen, no por el lugar donde se obtiene, si atendemos a dicho principio de capacidad económica, medida de la imposición en nuestro país, conforme al también tantas veces citado art. 31 CE 1978¹⁵⁶.

Como dijimos en páginas anteriores, caben diferenciar los siguientes puntos o criterios de conexión entre una determinada obligación tributaria y un sujeto: en primer lugar, el de carácter subjetivo o personal, dentro del cual podríamos incluir el de residencia o nacionalidad y, en segundo, el de carácter objetivo o económico, también llamado de territorialidad, que atiende nada más que al lugar en donde se ha producido la renta, objeto de tributación. El primero de los criterios, antes expuestos, predica que la persona tributa por toda la renta mundial que obtenga, sea cual sea el lugar en donde éste la obtuvo; el segundo de los citados criterios plantea otro punto de vista, de modo que solo se va a tributar por la renta obtenida en un Estado determinado, dejando fuera de dicha tributación aquellos ingresos que no provengan del citado territorio estatal. Nótese que ese modelo de tributación que grava la renta mundial puede ser el más cercano al ideal de justicia tributaria, puesto que tiene en cuenta la capacidad económica real del contribuyente; además, los países que siguen ese modelo han firmado numerosos convenios para evitar la doble imposición, amén de legislar normas específicas internas para esos casos, las cuales se materializan en una serie de deducciones que los contemplan. El citado mecanismo que grava la renta mundial tiene como principal inconveniente, quizás, el de plantear numerosas dificultades para conocer aquellas rentas, obtenidas fuera del Estado de residencia o de nacionalidad del obligado a contribuir; tal dificultad impide, en muchas ocasiones, que dicho Estado pueda conocer, con detalle y profundidad, el importe exacto de esa renta mundial.

¹⁵⁶ GARCÍA NOVOA, C. (2017): “El actual contexto internacional y el principio de residencia en las rentas de actividades empresariales” en *Crónica tributaria*, nº 165, pp. 33-44.

El modelo basado en el criterio de territorialidad no pone tanto énfasis en la justicia tributaria pero aporta, como contrapartida, una mayor eficacia recaudatoria; y, ello, puesto que el Estado que lo aplica solo se centra en las rentas obtenidas en su propio territorio, vinculando de manera directa rentas, objeto de tributación y jurisdicción competente. Además, el citado modelo se basa en tipos impositivos fijos y proporcionales, que no tienen en cuenta las circunstancias personales o subjetivas del contribuyente ni tampoco su capacidad económica. El referido criterio de territorialidad establece un conjunto de retenciones fiscales sobre la fuente de la renta, objeto de tributación, lo cual lo hace tremendamente efectivo a la hora de luchar contra la evasión fiscal; pero, sin perjuicio de lo ya reseñado, tal criterio no garantiza, al cien por cien, un volumen determinado de recaudación, puesto que los contribuyentes tienen otros mecanismos para rebajar su factura fiscal como, por ejemplo, el de establecerse en territorios con muy baja o nula tributación.

Los modelos y criterios, antes reseñados, suelen ser objeto de aplicación simultánea, si bien teniendo en cuenta cada una de las rentas, objeto de tributación, de modo que éstos puedan complementarse entre sí; ello asegurará una mayor eficacia en la recaudación que si se aplicasen en forma aislada, sin combinarlos. Al aplicarse simultáneamente dichos modelos y criterios se persigue un doble objetivo: esto es, el de conseguir un suficiente volumen recaudatorio para las respectivas Haciendas Públicas, sin perjudicar por ello la competitividad de sus correspondientes economías nacionales y, al tiempo, respetar los principios, propios de la Justicia tributaria. La aplicación conjunta de los referidos modelos y criterios no ha estado, sin embargo, exenta de problemas; y, ello, dado además que no es nada fácil la adecuada armonización de los distintos sistemas tributarios, a veces muy alejados y diferentes entre sí. En cuanto al criterio de la residencia fiscal, hemos de enfrentar algunas cuestiones; así, destaca la falta de una definición, unívoca, homogénea, común para todos los países, sobre tal residencia, que nos indique, de forma clara y precisa, cuál es su significado; como ya hemos expresado, ese concepto no es idéntico en todas las jurisdicciones, lo cual favorece que los contribuyentes puedan utilizar tales divergencias en su propio y exclusivo provecho, pagando así menos impuestos de los que deberían. Pero, junto a esa falta de definición legal, común, de ámbito internacional, acerca del referido concepto de residencia, hay que abordar otra dificultad, igualmente relevante; esto es, que, en algunos casos, el Estado no puede llegar a conocer la totalidad de la renta mundial obtenida por el sujeto. Los motivos de dicha falta de información pueden ser de lo más variado; en primer, desde la propia conducta omisiva del contribuyente hasta las propias políticas de algunos Estados, que se niegan a colaborar con otros, no proporcionando en consecuencia información alguna al resto sobre las actividades económicas allí ejercidas por los extranjeros.

Con respecto al criterio de la nacionalidad, éste presenta la ventaja de su más fácil definición, por lo cual no hay tantas dificultades a la hora de vincular al contribuyente con una determinada jurisdicción competente; el país, del cual el correspondiente sujeto pasivo es nacional, resulta, en consecuencia, plenamente habilitado para gravar toda la renta mundial obtenida por éste. En algunos países, el criterio de la nacionalidad opera subsidiariamente con respecto al de la residencia. El único problema que puede plantear el citado criterio de la nacionalidad se daría cuando una persona abandona el país del cual es nacional para residir en otro; el referido criterio de la nacionalidad actúa como un vínculo permanente, aunque la residencia efectiva tenga lugar en un país del cual no se es nacional. Así, todo ciudadano estadounidense, con residencia permanente en el extranjero, está obligado a presentar ante el Fisco USA una declaración de sus actividades económicas en el lugar de su residencia; a juicio de algunos, tal deber de informar puede considerarse excesivo y, por ello, injusto. Es evidente que los países con mayor poder económico y que, a su vez, más se benefician de la globalización económica, quieren seguir manteniéndolo; por ello, dichos Estados se oponen a todo intento de armonización de su sistema fiscal con los de los demás.

Las sucesivas crisis económicas, cada vez más intensas y con afectación a más países, ha demostrado que la globalización económica necesita, cuanto antes, de una adecuada regulación, de igual naturaleza y alcance; de ahí, el nacimiento de una serie de figuras tributarias que pretenden responder a dichos parámetros, antes señalados, como la “Tasa Tobin” o, incluso, una serie de impuestos de carácter ecológico. Las mencionadas figuras impositivas persiguen, a fin de cuentas, gravar aquellos actos que resultan perjudiciales para todos, como, en los ejemplos antes citados, la especulación financiera en el mercado de compraventa de divisas o las actuaciones contrarias a la sostenibilidad medioambiental, respectivamente; en este momento, se está apostando por la potenciación del intercambio automático de informaciones financieras y fiscales entre los distintos Estados, como camino más eficaz que el de la precitada armonización fiscal y tributaria. Al hilo de cuanto hemos ido reseñando en estas modestas páginas, la globalización no puede quedarse solo en lo estrictamente económico y mercantil, de modo que el respectivo mercado, también global, sea el que tenga la última y definitiva palabra; hay que globalizar también los derechos políticos, sociales y culturales, sin olvidar los derechos humanos, reconocidos por las diversas organizaciones internacionales ad hoc.

En consecuencia, conviene igualmente proteger, a nivel global, no solo los derechos, antes citados, sino, también, la Justicia tributaria, de modo que el contribuyente no sufra abuso o arbitrariedad alguna por parte de las autoridades estatales; la ciudadanía global ofrece una herramienta más que adecuada para la protección de todos esos derechos, ya referidos, dado que tal figura haría posible

su más efectiva garantía. El Estado tiene la obligación de recaudar fondos con un solo objetivo; esto es, el de allegar recursos mediante los cuales cubrir los correspondientes gastos públicos; ello, también, en un escenario globalizado como el actual. Las autoridades estatales han de aprender a cooperar, de modo que las diversas jurisdicciones estatales compitan entre sí, de manera leal y constructiva, en beneficio de todos; no, como en este momento, en donde solo prima el mal entendido “egoísmo” nacional, en el que cada Estado defiende, a ultranza, sus propios intereses, a corto plazo, bajo la óptica de la mayor insolidaridad posible¹⁵⁷.

Tema, igualmente destacado, es el de que las diferencias en cuanto a la tributación de residentes y no residentes tienden a desaparecer, dado que los países se encuentran sometidos a las fuerzas provenientes de una economía como la actual, altamente globalizada, donde prima la internacionalización de todos los factores productivos y fases de producción, comercialización y distribución; y, ello, teniendo en cuenta las presiones que, de facto, por la vía de los hechos, impone el mercado internacional, a falta de los respectivos y, al tiempo, cada vez más necesarios acuerdos internacionales donde los Estados pueden, como mínimo, compartir información. Como tantas veces hemos reiterado ya, solo vía el diálogo, negociación y consenso, en plano de igualdad de todos los Estados, será posible evitar que todos ellos compitan entre sí, en una irracional y absurda guerra, por conseguir la mayor recaudación posible para sus respectivas Haciendas Públicas; la actual concentración de empresas, así como el incremento de poder, por parte de las grandes multinacionales, significa, desde luego, que los contribuyentes serán cada vez menos numerosos, tendiendo además a concentrarse bajo las mismas jurisdiccionales tributarias nacionales para, así, rebajar su correspondiente factura fiscal.

Por otro lado, tampoco podemos perder de vista los mandatos establecidos por nuestra vigente CE de 1978, en cuanto a la progresividad del sistema tributario; la cuestión, clave, tantas veces planteada, es la del logro de un marco internacional de tributación, que asegure a los Estados la necesaria recaudación para el sostenimiento de su respectivo gasto público. Y, ello, con el máximo respeto por las máximas, principios y reglas, constitucionalmente fijadas, que disciplinan el alcance y significado de la Justicia tributaria, simplemente, irrenunciable; más, aún, cuando, como en el caso español, hablamos de un Estado Social y Democrático de Derecho, el cual defiende, sin ambages ni medias tintas, la dignidad de todo Ser Humano, por el mero hecho de serlo, conforme a los instrumentos internacionales ad hoc. El Estado del Bienestar, como epítome de ese Estado social,

¹⁵⁷ ADIM, L. (2014): “Tributación y puntos de conexión en la economía globalizada”. Disponible online: www.academia.edu.

exige un elevado gasto público, de modo que la libertad e igualdad de todos sea una realidad, efectiva, no mera retórica, falsa y sin traducción en la experiencia cotidiana.

El increíble desarrollo tecnológico, hasta ahora alcanzado, nos ofrece avances de una mayor enjundia y capacidad de transformación; la impresión en 3D, por ejemplo, permite que nosotros mismos, en nuestro hogar, oficina, taller., podamos crear ya todo tipo de bienes o productos, necesitando para ello tan solo la respectiva impresora, el correspondiente programa informático y la conexión a internet. El precio del software, así como el de las conexiones telemáticas, no para de bajar, incluyendo también el del hardware; por tales motivos, se abre ante nosotros un nuevo futuro, en el que las tiendas, de tipo físico, resultan ya obsoletas -y, por ende, innecesarias, dentro de muy poco tiempo-. Como vemos, la tecnología digital, así como sus aplicaciones, tienen un claro efecto; esto es, el de desvincular cada vez más la actividad económica de todo espacio físico/temporal, por lo que los conceptos de residencia y territorialidad carecen de eficacia real alguna desde el punto de vista tributario. Así mismo, dicha economía digital necesita de cada vez menos personas para producir, distribuir y vender, lo cual conlleva, inevitablemente, menos puestos de trabajo disponibles.

La igualdad, como Derecho Fundamental, recogido en el art. 14 de nuestra actual Carta Magna, no puede quedar sólo en el papel; y, ello, puesto que las políticas redistributivas, propias del Estado del Bienestar, son la única garantía en orden a que los pobres de hoy dejen de serlo mañana. Esto es, que aquellos, cuyo entorno familiar sea el propio de la exclusión social, puedan salir de tan penosa situación; hay que evitar que la pobreza y miseria sean una condición, propia de determinados núcleos familiares, heredada de padres a hijos, generación tras generación. En esa línea, la progresividad tributaria, como principio rector de los sistemas tributarios estatales, ha de ser reconocida, sin paliativos, tanto a nivel interno como internacional; es más, aquella sociedad que ponga por delante la justicia y equidad, en todos los planos de la convivencia –también, en el área fiscal y tributaria-, gozará de una ciudadanía más feliz, con menos conflictividad, individual, familiar y social, ad intra y ad extra. Una sociedad más justa y equitativa también será más productiva y competitiva, desde el punto de vista económico. En el citado terreno, la residencia y nacionalidad, como criterios de conexión entre los individuos y las correspondientes jurisdicciones tributarias, en sus múltiples variantes, no pueden escapar a dichas reglas; esto es, los precitados mandatos constitucionales, cuya máxima representación aparece en el tantas veces citado art. 31 de Nuestra actual Norma Suprema, de rango constitucional.

La realidad está demostrando, sin tapujos, que los Estados son ya absolutamente incapaces de resolver, por si solos, de manera unilateral, las problemáticas, de carácter absolutamente global, hoy presentes en nuestro mundo; entre éstas últimas, destaca la fiscalidad internacional, ya que, si las autoridades estatales se muestran débiles, las grandes corporaciones empresariales, de carácter global y tecnológico, sacarán la mejor ventaja, doblegando sin problemas a quien ose retarles. Hay que poner coto a esa situación, rápidamente, dado que dichas multinacionales tecnológicas “están haciendo y deshaciendo” a su completo y pleno antojo, sin ningún tipo de freno o límite mediante el cual atemperar sus excesos, abusivos; es decir, pagan poquísimos impuestos a las haciendas públicas de los Estados en donde operan, pese a las ganancias multimillonarias que obtienen en algunos de ellos –especialmente, en Europa, EEUU y demás países con mayor desarrollo económico-. La crisis de las haciendas estatales no hace sino visualizar la propia crisis por la cual atraviesa en este momento el Estado; dicha crisis es el síntoma de una enfermedad, mucho más grave: esto es, las instituciones estatales parecen ser cada vez menos necesarias, ya que la economía digital puede sustituirlas muy fácilmente. Así, ya es posible que todos los actuales servicios públicos se provean -como ya está empezando a ocurrir, por otra parte- on line, en formato digital, con unos contenidos y didáctica convenientemente adaptadas a ello; lo mismo podríamos decir de la sanidad, en la cual India se ha especializado en los últimos años. De hecho, si China es la fábrica del mundo, India se ha convertido en su oficina; numerosas empresas aseguradoras –sobre todo, europeas y estadounidenses- contratan a médicos, enfermeros y demás personal sanitario, residentes en el citado país asiático, de mayoría hindú, para que, desde allí, vía internet, ofrezcan sus respectivos diagnósticos y tratamiento.

Los ciudadanos han dejado de confiar en el Estado, como principal proveedor de los servicios y políticas con los cuales atender sus necesidades, más esenciales y básicas; esa falta de confianza lesiona, igualmente, la propia representatividad de las autoridades estatales, cada vez más cuestionadas y criticadas a nivel popular. La masa ciudadana desconfía cada vez más de las instituciones estatales que, hasta el momento, actuaban a modo de “soporte y ruedas de transmisión” de la convivencia cívica, en orden y concordia; todo y todos son puestos en cuestión, objeto de la crítica más acerada y feroz, por parte de los millones de personas que, por ejemplo, utilizan asiduamente las redes sociales. La tecnología, presente y futura, abre paso a un creciente individualismo, de modo que las personas pueden relacionarse, cada vez más, directamente entre sí, no necesitando para ello la intervención -y, por ende, control- de institución pública alguna; en ese mundo cibernético, son los individuos quienes, por sí mismos, pueden llevar a cabo todo tipo de

transacciones, utilizando para ello una serie de mecanismos de validación y control, de idéntico carácter.

Piénsese, sin ir más lejos, en el significado de la tecnología “block chain” y asimiladas, hoy ya bien presentes entre nosotros, las cuales permiten asegurar el cumplimiento de los contratos, sometidos a dicha herramienta tecnológica; pensemos que, mediante tales tecnologías, el cumplimiento -o, en su caso, el incumplimiento- de una determinada obligación contractual ya no va a depender de un tercero. Es decir, gracias a tal adelanto, el citado incumplimiento contractual se va a detectar de manera automática, sin que nadie más intervenga; con las ventajas que ello supone, en términos de ahorro de costes, mayor simplicidad y menor número de errores....

El Estado, en función de su poder, soberano, tiene la potestad de aplicar su propia norma dentro de los propios límites territoriales en los que ejerce su soberanía; el carácter coercitivo de la Ley solo tiene tal virtualidad cuando hablamos del propio territorio en el cual el Estado ejerce su soberanía. La norma estatal tendrá ese carácter coactivo, fuera de los propios límites territoriales, cuando el respectivo Estado extranjero lo autorice, vía los instrumentos de cooperación internacional, por ejemplo. El Poder Tributario no solo se limita al poder, estatal y soberano, capaz de diseñar y establecer, con fuerza de Ley, un determinado tributo; esos tributos, así diseñados y establecidos, vía los mecanismos jurídico legales ad hoc, también debe aplicarse y recaudarse; en este último sentido, la administración tributaria resulta fundamental, ya que de su buena y eficaz marcha va a depender que se recaude más o menos. Las manifestaciones de riqueza ya no se limitan a un solo Estado, teniendo en cuenta la creciente internacionalización de la actividad económica; hay que decir, igualmente, que los puntos de conexión, objetivos o subjetivos, antes referidos, siempre presentan una mayor o menor conexión, según el caso, con un determinado territorio estatal. A mayor abundamiento, los servicios y demás políticas públicas, financiadas mediante los respectivos ingresos, también públicos, no son de carácter abstracto y evanescente; es decir, se prestan en un determinado lugar –esto es, el territorio de un Estado-, pudiendo beneficiarse de ellos tanto, directamente, quienes allí residan como, en forma potencial, quienes vivan en el extranjero.

Las normas tributarias, por principio, se redactan y aprueban, mediante los procedimientos, legalmente establecidos, para su aplicación, real y efectiva; si las citadas normas no fuese de aplicación, coactiva, no estaríamos hablando de un precepto jurídico, en su sentido técnico sino, más bien, de una mera recomendación, moral o ética, ajena a la Norma, en si. Como hemos indicado previamente, el Poder de establecer normas –en este caso, de orden tributario- va estrechamente unido a un determinado territorio, bajo la respectiva soberanía estatal de la cual se trate. Residencia y territorio

no pueden separarse, dado que la primera se define en relación con el segundo; aunque, sin perjuicio de lo ya reseñado, la respectiva ley tributaria aplicable pueda establecer otros criterios de conexión, como el de la nacionalidad, teniendo cada uno de ellos distintas consecuencias jurídico-tributarias. Por otro lado, la obligación de contribuir, fijada en nuestro art. 31 CE 1978, puede alcanzar a españoles y extranjeros; los primeros, en virtud de un vínculo de solidaridad política, económica y social mientras que los segundos, en base a razones económicas y sociales.

Tanto si hablamos de españoles como de extranjeros, solo tendrán obligación de tributar si gozan de la suficiente capacidad económica para ello; conviene incidir en que el tantas veces reseñado art. 31 constitucional principia con la palabra “Todos”, por lo cual, siguiendo el clásico brocardo romano -in claris non fit interpretatio-, alcanzará a todos aquellos que cumplan el resto de principios, allí reseñados -esto es, que dispongan de esa capacidad económica-. Cualquier intento de interpretación de una norma jurídica, de por sí, clara, solo serviría, en verdad, para tergiversar su significado más propio -y, en última instancia, la propia voluntad del respectivo Legislador que la adopta-. Dicho lo cual, los Estados tienen la potestad de, libremente, renunciar al punto de conexión de la nacionalidad, en cuya virtud sus nacionales, no residentes, tributarían en su país, en proporción a sus rentas mundiales; normalmente, los Estados suelen optar, mayoritariamente, por el punto de conexión de la residencia puesto que el de la nacionalidad puede presentar problemas. Tales dificultades, propias del punto de conexión de la nacionalidad, son, entre otras, la de la quiebra del principio de la equidad -es decir, el contribuyente paga por unos servicios y políticas públicas que no va a disfrutar, puesto que reside en el extranjero-; tal argumento no es fútil, desde el punto de vista del Derecho Español, puesto que el art. 3.2 de nuestro Código Civil afirma que la equidad habrá de poderarse en la aplicación de las normas, pudiendo descansar la Resoluciones Judiciales exclusivamente en ella cuando así lo permita la Ley. En virtud de la STS 454/2012, de 11 de julio, FJ 4º, la equidad podría entenderse como aquel elemento, dirigido a lograr una aplicación de las normas, sensible con las particularidades de cada caso -especialmente, cuando éstas no vienen contempladas en la generalidad de la Norma-. Por otro lado, el citado punto de conexión de la nacionalidad es, en numerosas ocasiones, poco efectivo; y, ello, dado lo muy problemático, difícil y caro que resulta para una Administración Pública conocer y controlar, de manera precisa y detallada, las rentas mundiales de sus nacionales, no residentes dentro de las respectivas fronteras estatales¹⁵⁸.

¹⁵⁸ LÓPEZ ESPADAFOR, C. M. (2020): “Recuperación de las bases del Derecho Financiero y Tributario Internacional” en LÓPEZ ESPADAFOR, C. M. (Dir.): *Bases de la fiscalidad internacional y de la Unión Europea*. Editorial Dykinson S.L.. Madrid, pp. 40-46.

2.2.- Principios derivados de los Tratados Internacionales: ONU, OCDE y OMC.

2.2.1- Significado desde el Derecho Internacional.

Los acuerdos internacionales, de naturaleza tributaria, son un ejercicio de la soberanía estatal, de modo que éstos persiguen el mayor comercio e inversión transfronterizos, eliminando para ello las correspondientes barreras u obstáculos; tales acuerdos eliminan la doble tributación, tratando de evitar también toda forma de elusión o evasión fiscal. Además, los citados convenios regulan la cooperación administrativa entre sus firmantes, en lo tocante a dicha temática, amén de borrar cualquier tipo de discriminación hacia extranjeros y no residentes; tales acuerdos siguen las reglas y pautas, aprobadas en las grandes organizaciones internacionales ad hoc. Los meritados convenios no resultan fáciles de alcanzar, toda vez que las relaciones económicas internacionales constituyen una temática extraordinariamente sensible; en todo caso, donde sí puede decirse que hay un gran consenso internacional es en el plan de acción contra el traslado de las bases imponibles y el traslado de beneficios –el ya mencionado BEPS-, acordado en el seno de la OCDE; dicho plan es una respuesta de los Estados ante el perjuicio que sufren sus respectivas Haciendas Públicas, desde el punto de vista recaudatorio, cuando las grandes multinacionales trasladan los correspondientes beneficios obtenidos a aquellos territorios con la más baja o, en su caso, hasta nula tributación.

La citada pérdida recaudatoria plantea numerosas dificultades a los Estados, puesto que disponen de una menor financiación para el sostenimiento de sus respectivos gastos y políticas públicas; por otro lado, que esos gigantes empresariales tributen mucho menos que los ciudadanos y pymes, en términos proporcionales con respecto a las succulentas ganancias de los primeros, atenta, claramente, contra valores tan esenciales como la Justicia o equidad, en el terreno impositivo. Además, la citada situación pone igualmente en entredicho la soberanía fiscal de aquellos Estados, más perjudicados por las referidas prácticas empresariales, dirigidas a trasladar sus beneficios allí donde paguen la menor cantidad posible de impuestos; no olvidemos tampoco que las multinacionales más importantes no dudan en formular todo tipo de amenazas, más o menos veladas, a aquellos gobiernos que pretenden imponerles una tributación justa, conforme a sus elevadísimas ganancias. Es evidente que los gigantes empresariales no desean ningún tipo de transparencia o publicidad, relativa a sus multimillonarios ingresos y, menos aún, con respecto al contenido de las operaciones económicas que éstos realizan

La propiedad intelectual es otro “caballo de batalla”, que debe ser resuelto, como todos los problemas globales, a través de los mismos cauces; recordemos que la economía digital opera con información y datos, de naturaleza inmaterial, en los que priman todo tipo de aplicaciones,

programas, etc., susceptibles de traducirse en un código binario y el correspondiente algoritmo. El lugar donde se crea el valor es, igualmente, un asunto clave, puesto que sería allí en donde habría que tributar; la realidad económica globalizada parte de la base de la existencia de cadenas de valor, con alcance también planetario, donde los diversos bienes, productos y servicios viajan sin parar de un lugar a otro. El enorme desarrollo tecnológico logrado hasta ahora nos permite disfrutar de infinidad de bienes, etc., a un precio muy bajo y asequible, los cuales cubren cualquier necesidad que podamos imaginarnos; en consecuencia, las políticas tributarias estatales han de abandonar su secular aislamiento para integrarse, de la mejor manera posible, en el entorno globalizado que les rodea. Las actividades económicas de producción, distribución y consumo que, tradicionalmente, se llevaban a cabo, casi íntegramente, dentro de las fronteras de un solo país, ya no son tales; dichas actividades se reparten a lo largo y ancho de innumerables factorías, centros de investigación, etc., ubicadas en los cuatro puntos cardinales de nuestro Globo Terráqueo. Aunque, vía la impresión en 3D, tal “estado de cosas” cambiará profundamente porque será el propio consumidor, en su casa, taller, etc., el que se “autofabrique” aquel bien o producto que desee; para ello, solo tendrá que adquirir los respectivos programas informáticos on line, descargarlos en su ordenador, etc. o cualquier otro dispositivo digital, conectado a internet y, de ahí, ejecutarlos en las correspondientes impresoras, las cuales ya se pueden adquirir hoy día –y, cada vez más- a un precio muy asequible.

En fin, el futuro hacia el cual caminamos consistirá en que no compraremos un bien o producto, ya fabricado por otros sino, más bien, que nosotros mismos “crearemos” cuanto vayamos a consumir; el giro copernicano es realmente impresionante, puesto que ya no hará falta ir a una tienda o almacén para realizar la compra sino que nosotros mismos, en nuestra propia casa, taller, oficina, etc., nos la “auto-fabricaremos”. Otro ejemplo, en línea con lo dicho, el de los más grandes buques petroleros, con una capacidad de carga de miles de toneladas de crudo, que, en vez de transportar petróleo, se dedican a la fabricación, en sus bodegas, de infinidad de productos; éstos, al manufacturarse en alta mar, fuera de cualquier jurisdicción tributaria –y, por tanto, libres de impuestos-, serían mucho más baratos cuando se vendiesen en el correspondiente puerto de destino. En suma, los adelantos tecnológicos van camino de revolucionar, por completo, todos los aspectos de nuestra vida; también, la misma manera de llevar a cabo la actividad económica y nuestro papel en ella, ya sea como oferentes o consumidores de cualquier tipo de bien, producto o servicio.

El ya citado Plan BEPS intenta evitar la doble imposición entre los Estados, estableciendo además un conjunto de estándares, consensuados entre los distintos gobiernos, cuya finalidad es la de poner definitivo coto a esa baja tributación de las grandes multinacionales; por supuesto, es fundamental el logro de la máxima unanimidad entre los Estados participantes, puesto que, de no conseguirla,

cada uno de ellos irá por libre, volviendo a las antiguas y perniciosas prácticas, fundadas en el unilateralismo más absoluto y egoísta que pueda imaginarse. La temática, relativa a la erosión de las bases imponibles de los Estados, precisa de un punto de vista amplio, omnicomprendivo y holístico; y, ello, puesto que son muchos los problemas a resolver, dado que tal asunto presenta un claro perfil especialmente complejo y poliédrico, con múltiples facetas, profundamente interrelacionadas entre sí. En todo caso, cualquier propuesta ha de pasar por un enfoque multilateral, basado en la cooperación, colaboración y coordinación mutuas entre las distintas autoridades estatales¹⁵⁹.

La economía digital plantea una serie de nuevas problemáticas, imposibles de resolver con las antiguas normas y principios tributarios, propios de la actividad económica precedente, ajena a la revolución digital en marcha y no tan globalizada como hoy día; en primer lugar, como hemos indicado antes, quienes operan en el mercado digital no necesitan de un establecimiento físico para ofrecer sus productos, bienes y servicios, por lo que las normas usuales para fijar el respectivo punto de conexión fiscal, basadas en el principio de territorialidad, no tienen sentido alguno en este momento. En segundo lugar, la referida economía digital tiene, como principal valor y activo de negocio, el de la generación y ulterior tratamiento de todo tipo de datos, de igual naturaleza; en línea con ello, es fundamental que establezcamos, en forma adecuada, cómo valorar dicha actividad. En tercer lugar, la propia diversidad del mercado digital, con un abanico inmenso de rentas derivadas del comercio sobre bienes, productos y servicios, dificulta que su más correcta calificación fiscal; tal circunstancia es de importancia capital, puesto que la tributación de dichas rentas variará, en uno u otro sentido, con arreglo a la mencionada calificación de las mismas. Lo mismo cabría decir con respecto al IVA, a la hora de efectuar las diversas operaciones gravadas por el mencionado impuesto; más, aún, por ejemplo, en el caso de la importación de numerosos productos, de bajísimo precio, cuyo valor estaría dentro de los límites exentos por parte de numerosas jurisdicciones tributarias. No cabe duda que todas esas dificultades aumentan si tenemos en cuenta, además, la cuestión de la existencia o no de un establecimiento permanente; ello resulta de gran importancia puesto que, en este momento, la mayoría del comercio electrónico no se realiza a través de locales

¹⁵⁹ BECERRA PEÑA, D. L. (2018): “Globalización y política fiscal: hacia la cooperación mundial en términos tributarios” en *Pasado y presente de las Políticas Fiscales en Ibero América*. Editorial L&C. Buenos Aires (Argentina), pp. 121-150

físicos sino, más bien, vía plataformas, digitales, mediante las cuales se realiza el intercambio económico de todo tipo de bienes, productos y servicios¹⁶⁰.

El algoritmo matemático, esencia de la inteligencia artificial, aparece como el nuevo “Dios”, suprema autoridad de la realidad –social, política, económica..-, digitalizada, que hoy nos rodea; dicha deidad convierte las peculiaridades de cada uno, fruto de nuestra esencial individualidad, en un conjunto de patrones, susceptibles de todo tipo de aprovechamiento económico por parte de las empresas, líderes en el mundo digital de nuestros días; y, ello, puesto que dicha digitalización alcanza todas y cada una de las esferas de la vida humana, tanto en el plano individual como social, haciéndolo en igual medida las posibilidades de obtener inmensos beneficios económicos. Pero, por desgracia, tal algoritmo permanece ajeno a las reglas de control y representación, propias de las sociedades democráticas, sometidas a un régimen constitucional de libertades y respeto por los Derechos Fundamentales ciudadanos; los “expertos”, como únicos titulares de la capacidad de diseñar y controlar tales algoritmos, quedan siempre en la sombra, al abrigo de cualquier publicidad, escrutinio o crítica por sus actuaciones. En suma, el verdadero Poder, con mayúsculas, reside, en este momento, en quienes, gracias a sus conocimientos científico técnicos, son capaces de controlar dichos algoritmos, amén de diseñarlos con arreglo a un determinado propósito; esto es, que las empresas, dedicadas a su comercialización y explotación, ganen cada vez más dinero, pase lo que pase –aún, a costa de esos derechos fundamentales y libertades ciudadanas, con rango y defensa constitucional-¹⁶¹.

Sin duda, el multilateralismo es un tema que está en auge, dado las ventajas que éste concepto aporta a la hora de buscar soluciones eficaces, previamente dialogadas y consensuadas entre todos interesados; en línea con ello, conviene acudir a dicha herramienta para encontrar la mejor solución que resuelva una realidad, ya incontrovertible: esto es, la de cómo las grandes multinacionales utilizan todo tipo de argucias y argumentos legales para tratar de escapar a la presión fiscal ejercida por los Estados, de modo que las bases fiscales de estos últimos sufren una considerable merma. Como ya hemos indicado, es posible, incluso, que algunos atribuyan a ese principio del multilateralismo, desde el punto de vista fiscal, el carácter de, incluso, principio de Derecho Internacional Tributario.

¹⁶⁰ CRUZ PADIAL, I. y SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO, G. (2017): “Economía digital, establecimiento permanente y presencia digital significativa: tras las conclusiones del informe del GEFED” en *Revista Quincena Fiscal* número 18/octubre 2017, pp. 59-88

¹⁶¹ ROSEMBUJ, T. (2019): *Inteligencia artificial e impuesto*. Editorial El Fisco. TSteed S.L.. Barcelona, pp. 15-17.

El mundo de nuestros días es cada vez más abierto e interdependiente, gracias, entre otros fenómenos, a la revolución científico técnica fruto de los avances en la computación, información y comunicaciones; el uso masivo de ordenadores, tablets, móviles y demás aparatos digitales, así como las redes sociales, basadas en internet, permiten compartir cualquier clase de información con millones de personas, a un coste bajísimo y casi en tiempo real. La realidad, antes expuesta, tiene que ver muy poco –por no decir, nada- con la anterior a dicha revolución digital, donde las personas tenían una movilidad mucho menor, amén de muchas más dificultades para comunicarse y difundir a los demás cualquier tipo de noticia, etc.; en esa época, anterior a la aparición del móvil, internet, etc., las fronteras estatales eran mucho más fuertes y pesadas que hoy día. En línea con lo dicho, la actividad económica, propia de la realidad digital en la cual nos movemos, comparte idénticas características, las cuales podemos resumir en la extrema movilidad de todos los agentes productivos, amén de una creciente internacionalización de la actividad económica, toda vez que prima una libertad casi total de movimientos, tanto para personas como para bienes, servicios y capitales. La tecnología digital, ahora disponible, permite la fabricación y comercialización de todo tipo de bienes, productos y servicios, a un precio bajísimo, mediante el uso de las facilidades que ofrece la web, convertida en la puerta de una verdadera “tienda global”, capaz de ofrecerlos 24 horas al día, los 7 días de la semana y –aquí viene lo mejor- a todos los habitantes del Planeta; frente a ese modelo, las relaciones económicas, anteriores de dicha explosión tecnológica digital, se caracterizaban por justo lo contrario: es decir, su localismo, de modo que el comercio internacional, entonces, era mucho más escaso, centrándose, como máximo, entre unos cuantos Estados, próximos geográficamente.

La economía y el comercio, ya globales, cuyo pilar esencial pasa por su internacionalización y apertura al exterior, necesita, como tantas veces hemos indicado ya, de iguales instrumentos y recursos para resolver los problemas y dificultades que puedan surgir; tales instrumentos y recursos solo pueden venir del multilateralismo, puesto que los conflictos y desacuerdos, propios de esa globalización, no pueden resolverse unilateralmente o por unos cuantos Estados, en “petit commite”. Problemas globales demandan soluciones igualmente globales, mediante la articulación de aquellas instituciones, también de índole internacional, que las promuevan y pongan en práctica, de manera eficaz y efectiva. El multilateralismo pone el acento en la cooperación, de modo que todos los interesados dialoguen y, en consecuencia, también consensuen las soluciones más adecuadas a sus problemas; tal mecanismo es el ideal, pues, para afrontar aquellas situaciones en las que los Estados, como consecuencia de dicha economía globalizada, más fuerte que cualquier frontera estatal, cada vez recaudan menos tributos.

El multilateralismo aparece, pues, como la única –y, al tiempo, más eficaz– manera de resolver dicha caída en la recaudación tributaria estatal, resultado de la globalización económica, utilizando para ello el diálogo y la negociación entre todos los Estados, en un plano de igualdad; las causas de tal disminución galopante en los ingresos tributarios estatales, obtenidos por las haciendas estatales, son diversas: entre ellas, cabe citar las técnicas, utilizadas por los grandes conglomerados empresariales, a fin de acogerse a aquellos territorios con una muy baja –o, en su caso, nula– tributación, amén de las propias fricciones o lagunas existentes entre los distintos ordenamientos tributarios estatales, las cuales también facilitan que las multinacionales paguen muy pocos tributos –o, en su caso, incluso ninguno–, pese a sus inmensas ganancias.

Las bases, tanto conceptuales como normativas, propias de la tributación, anterior a la economía globalizada, de hoy, ya no sirven; y, ello, debido a que dicha economía analógica, por oposición a la digital de nuestra época, no tuvo en cuenta algo ya tan habitual para todos nosotros como el comercio electrónico, on line, a través de las distintas plataformas, de naturaleza mercantil y libre acceso. Las relaciones económicas globalizadas se mueven vía las citadas plataformas, en las que podemos encontrar todo tipo de bienes, productos o servicios, a un precio más que competitivo, con la posibilidad además de recibir aquello que hemos adquirido en nuestra casa, centro de trabajo, etc. en muy poco tiempo; en suma, ya no es necesario disponer de un establecimiento, físico, donde el consumidor acude, en persona, para llevarse, en ese mismo momento, aquello que ha comprado. Como hemos indicado anteriormente, la economía se ha globalizado en todos sus aspectos, gracias a la enorme movilidad de todos los factores productivos, a través de internet y demás avances científico técnicos digitales; pero, pese a ello, todavía no se han implementado mecanismos normativos y regulatorios eficaces, también globalizados, mediante los cuales evitar que los gigantes empresariales apenas paguen impuestos, pese a que sus beneficios alcanzan cifras astronómicas.

No se han establecido, todavía, dichos mecanismos, normativos y regulatorios, de alcance global, diseñados para evitar que esos grandes grupos empresariales escapen al Fisco estatal; la única razón de ello es la desconfianza y el recelo, mutuos, por parte de los mismos Estados, para asumir, cuanto antes, tan fundamental tarea. Sin duda, conviene que los Estados se pongan rápidamente de acuerdo en pos del logro de ese propósito, de modo que la multilateralidad se convierta en el medio utilizado para resolver las diversas problemáticas fiscales y tributarias. Los gigantes tecnológicos de nuestros días, por todos conocidos, se “aprovechan” en su único y exclusivo beneficio, desde luego, de esa falta de soluciones comunes, fruto del diálogo y consenso multilateral entre los Estados; cada uno de ellos, hasta ahora, ha ido “haciendo la guerra por su cuenta”, unilateralmente, encerrado dentro de sus respectivas fronteras. La citada perspectiva unilateral –errónea, irresponsable, absurda e

“infantil”, a todas luces- está detrás del inmenso volumen que en este momento ha alcanzado el fraude fiscal, en el plano internacional; las multinacionales utilizan las divergencias y contradicciones entre los distintos regímenes fiscales y tributarios estatales para acogerse al que les resulte más beneficioso, en términos de ahorro tributario.

Tales gigantes empresariales cuentan con el mayor ejército de abogados, economistas, contables, expertos en fiscalidad..., que el dinero pueda comprar, para el diseño y ejecución de una serie de estrategias de planificación fiscal agresiva, ideadas para no pagar impuestos –o, en su caso, una porción mínima del monto total de los que deberían abonar por tal concepto-; no cabe, pues, ante dicho panorama exonerar de responsabilidad a los Estados, dado que, algunos de ellos –léase, los que cuentan con paraísos fiscales en su territorio-, son los primeros en alentar –y, también, beneficiarse- de tales “prácticas” empresariales. Es cierto, como no podría ser de otra manera, que la comunidad internacional, mediante la OCDE, ha establecido una serie de acuerdos, adoptados en el seno de dicha organización, tendentes a evitar –mal que bien, todo sea dicho- tales pérdidas estatales de recaudación tributaria, cada vez más acentuadas, por cierto. No tiene ningún sentido, hoy día, esa “loca carrera” entre los distintos ordenamientos tributarios estatales, a ver quién ofrece la menor carga fiscal posible, bajo el falso argumento de facilitar, así, un mayor volumen de inversión extranjera; en suma, la absurda, eterna y –por qué no decirlo- criminal lógica de “empobrecer al vecino”, al precio que sea, aún con un mayor perjuicio propio pero, eso sí, “actualizada” a nuestros días.

En suma, la propia codicia de los Estados, centrados tan solo en conseguir la máxima inversión extranjera, cueste lo que cueste, es la única causante de la planificación fiscal agresiva, llevada a cabo por las grandes multinacionales, para no pagar impuestos; es decir, los Estados y las organizaciones internacionales, ad hoc, de mayor peso y ámbito geográfico, deben ponerse de acuerdo, cuanto antes, de modo que, a través de la corresponsabilidad fiscal, sean capaces de implementar soluciones multilaterales, negociadas y consensuadas por todos, tendentes a evitar la pérdida de recaudación de las Haciendas Estatales. La legendaria figura del Rey Midas nos ilustra muy claramente acerca de cómo el propio egoísmo y afán de lucro, excesivos, pueden llevarnos hasta la misma tumba. Cuando la recaudación tributaria estatal baja, también han de disminuir los gastos públicos; ello supone nuevos y considerables problemas, puesto que, como en el caso español, los Estados del bienestar, ampliamente extendidos en la UE, necesitan de elevados ingresos para hacer frente a sus políticas públicas, de orden social y redistributivo.

El multilateralismo ofrece una nueva interpretación de la soberanía tributaria de los Estados puesto que, desde la citada perspectiva, los últimos van a actuar conforme a reglas, previamente negociadas y consensuadas por todos ellos; por ejemplo, el respectivo intercambio de información fiscal, la asistencia administrativa mutua en el ámbito de la recaudación tributaria, la cooperación administrativa en el terreno fiscal, etc., entre las diversas administraciones estatales; pero, además, dicho multilateralismo se ve apoyado igualmente por el “hard law” de las propias organizaciones internacionales –léase, OCDE y, en nuestro ámbito, la UE- e, incluso, el “soft law”, proveniente de las mismas; tal “soft law” se manifiesta en los consejos o recomendaciones, no directamente obligatorias para sus Estados miembros pero, en cambio, sí muy ampliamente seguidas por éstos. En todo caso, una fiscalidad justa y equitativa no solo repercute en el consumidor sino, también, en la propia marcha de las empresas; la excesiva e injusta tributación sobre el emprendimiento solo llevará a una considerable reducción de la competitividad empresarial –sobre todo, en el plano internacional-, lo cual tiene gran transcendencia cuando hablamos de una economía globalizada como la de hoy día. Por otro lado, la justicia tributaria no debe perder de vista el principio de la eficacia, de modo que garantice un nivel adecuado de ingresos para el erario público.

Los Estados han establecido una serie de respuestas, diversas, ante el citado problema de erosión de sus bases fiscales, cuyo resultado es una merma considerable de los respectivos ingresos en la Hacienda Pública; en esa línea, las organizaciones internacionales –en especial, la OCDE y la UE- han unido esfuerzos a fin de combatir la deslocalización de beneficios, por parte de los grandes grupos empresariales, ideada para reducir su correspondiente factura fiscal. En línea con lo dicho, los Estados han ido abandonando progresivamente las soluciones unilaterales o bilaterales, vía acuerdo internacional para evitar la doble imposición, en beneficio de los convenios adoptados en el seno de grandes organizaciones internacionales, de carácter multilateral; tal tránsito permite que algunos aventuren la existencia de un nuevo principio –el de la multilateralidad-, regulador de las relaciones tributarias internacionales, junto a los ya clásicos de territorialidad –tributación de residentes por su renta mundial- y personalidad –tributación de los no residentes por su renta doméstica-.

Los Estados, conforme al referido principio de multilateralidad, parecen haber entendido, al fin, la lección; esto es, la de la necesidad de ceder, parcialmente, su soberanía tributaria si quieren, de verdad, establecer soluciones armonizadas, comunes y uniformes, que pongan coto a tal erosión de sus correspondientes bases imponibles. Cuestión distinta es si dicho principio de la multilateralidad tiene verdadero valor jurídico o, más bien, se trata, tan solo, de una mera colaboración, únicamente de carácter fáctico –es decir, no jurídico- por parte de los Estados, en orden a beneficiarse

mutuamente de la misma. Por otro lado, hay que decir que no existe un principio general, de índole jurídica, que obligue a un Estado a colaborar con otro a la hora de aplicar los tributos, establecidos por el segundo, en el territorio del primero; de ahí, se deduce que dicho principio de multilateralidad debe entenderse hoy como una mera práctica, de facto, no de carácter jurídico, en cuya virtud cada vez más Estados acuerdan la adopción e implementación de soluciones comunes frente a dicha problemática. El tiempo nos dirá si el citado principio de multilateralidad termina erigiéndose -o no-, más adelante, en un nuevo principio jurídico de Derecho Internacional Tributario; el futuro parece ir por ahí, pero, en este momento, no podemos predecir qué pasará entonces¹⁶².

No cabe duda que el llamado “soft law” ha venido para quedarse, hasta el punto de ir cobrando más y más importancia con el paso del tiempo; ello es así, puesto que dichas reglas, no estrictamente normativas, constituyen, en este momento, un lenguaje internacional, en el terreno tributario, ampliamente aceptado en todo tipo de situaciones -sobre todo, a la hora de resolver conflictos o controversias, de índole interpretativa-. Un ejemplo claro de tales reglas son los modelos para evitar la doble imposición, aprobados en el seno de la OCDE, los cuales han inspirado al mayor número de dichos convenios, actualmente vigentes, entre los Estados. Los tribunales, así como la propia administración de nuestro país, han mostrado siempre un gran respeto por tales reglas, no normas, desde la pura ortodoxia jurídica, aunque, desde luego, con un claro valor recominatorio; en todo caso, tales reglas habrán de utilizarse de manera ponderada y razonable, atendiendo a las circunstancias concurrentes y concomitantes. Es innegable que las citadas reglas se han demostrado tremendamente útiles, a efectos de la necesaria integración, desarrollo y actualización de la propia norma internacional, con criterios homogéneos; el escenario, antes descrito, ha sido objeto de profundo cambio tras la STS 308/2020, de 3 de marzo, por la cual no se siguen tales reglas, de naturaleza recominatoria, aplicables al caso, sino la más estricta literalidad de la norma; recordemos que las citadas reglas sirven como guía interpretativa del contenido del respectivo precepto legal. En el caso de los sucesivos modelos, aprobados a lo largo del tiempo por parte de la OCDE, conviene acudir a los correspondientes comentarios que los acompañan; tales comentarios permiten realizar una interpretación cabal e inteligible de los modelos citados.

No tener en cuenta tales criterios interpretativos, adoptados también en la referida Organización Internacional, genera una amplísima incertidumbre, dado que, en ese caso, primarán tan solo los propios y estrechos criterios estatales, de índole nacional; ello es así, puesto que la fiscalidad

¹⁶² SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO, G. (2018): “El multilateralismo frente a los problemas fiscales internacionales del siglo XXI” en *Revista Quincena Fiscal*. Número 418/enero de 2018, pp. 5-36.

internacional de nuestros días pasa por el acuerdo entre los Estados, cuanto más amplio, mejor, adoptado, preferentemente, en el sentido de las organizaciones internacionales de mayor importancia. Desoír tales acuerdos, también en su sentido de las reglas o recomendaciones, antes citadas, fruto de un amplio consenso internacional, rompe esa multilateralidad, tan deseable; además, dichas reglas o recomendaciones, al ser resultado del acuerdo de los Estados, permite unificar la interpretación de la propia norma, acordada en las citadas sedes internacionales. Ello, en contra de la muy posible arbitrariedad y abuso, características de los Estados cuando interpretan, de manera unilateral, tales normas internacionales.

El principio de legalidad es perfectamente compatible con la existencia de tales reglas o recomendaciones, que acompañan las citadas normas internacionales; eso sí, siempre y cuando éstas últimas se utilicen de manera adecuada, atendiendo siempre al caso concreto y sus también concretas circunstancias. La realidad internacional -más, todavía, en el ámbito financiero y tributario- va cada vez más rápido, de modo que los instrumentos que utilicemos para regularla habrán de seguir idéntico patrón; la globalización, también en este terreno, precisa que se establezcan, cuanto antes, aquellos mecanismos, ágiles y flexibles, que faciliten el acuerdo. El excesivo rigorismo y lentitud no resuelven los problemas, de talla global, a los que hoy nos enfrentamos; tal vez, andando el tiempo, veamos nacer una especie de “common law”, característico del derecho anglosajón, también en el ámbito del Derecho Internacional Tributario; en realidad, ese es el modelo que tiende a imponerse hoy día en la esfera de los negocios internacionales por su enorme ductilidad y fácil adaptación al actual tráfico mercantil global¹⁶³.

La interpretación del citado “soft law” es una problemática muy delicada, atendiendo a las trascendentales consecuencias asociadas a cómo ésta se considere; ya hablamos de la importancia de tales reglas, no estrictamente jurídicas, de carácter recominatorio, que acompañan los artículos de los convenios internacionales. Para unos, conviene que los jueces y gobiernos nacionales acepten tales recomendaciones -sobre todo, en lo tocante a la doble imposición internacional-, siguiéndolas de manera fiel, dado su carácter integrador y orientador del significado y alcance de la correspondiente norma a la cual van asociadas; la STS 1196/2020, de 23 de septiembre, sigue la estela de la precitada STS 308/2020, de 3 de marzo, objeto de comentario en los párrafos precedentes. Sin perjuicio de aquellas posturas, favorables a no seguir tales recomendaciones, lo cierto y verdad es que éstas han facilitado, grandemente, la más rápida y eficaz aplicación de los

¹⁶³ CARMONA FERNÁNDEZ, N. (2020): “Tribunales y fiscalidad internacional: el zapato equivocado” en *Carta Tributaria. Revista de Opinión*. Número 65-66. Agosto-Setiembre 2020, pp. 6-10

correspondientes tratados; negar eso sería como cerrar los ojos, voluntariamente, ante una verdad que, pese a serlo, no nos gusta.

A la luz de las citadas STSs, antes citadas, cabe augurar nuevas complicaciones y problemas, dado que tales recomendaciones, incorporadas en el respectivo tratado internacional, ofrecían una clara y unívoca interpretación -amén de fácilmente accesible- de esas normas, objeto del pertinente acuerdo internacional; las consecuencias de esa nueva directriz, en contra de seguir dichas recomendaciones, no se harán esperar, con un claro perjuicio para el tráfico económico global, paralizado por las inevitables controversias interpretativas que surgirán a partir de ahora. Es evidente, desde luego, que esas recomendaciones son lo que son, en el sentido de criterio interpretativo, no una norma, en su sentido jurídico, que haya obligatoriamente que aplicar; los modelos de convenio sobre no imposición, auspiciados por la OCDE, contienen las referidas recomendaciones, en forma de comentarios -sobre todo, con respecto a la llamada interpretación dinámica de los convenios sobre doble imposición, firmados por nuestro país, en base al modelo aprobada por la referida organización internacional-. Siguiendo lo dispuesto por las STSs, antes citadas, no cabe la aplicación retroactiva de las citadas recomendaciones, amén de restringir severamente su aplicación¹⁶⁴.

El citado “soft law” abarca aquellas normas, en forma de declaraciones, directrices, programas de acción,..., que no son obligatorias, de manera expresa, por parte del Derecho Internacional, las cuales dejan a sus respectivos destinatarios un margen de apreciación, en lo relativo al cumplimiento de su contenido; en suma, se trata de normas que, no siendo obligatorias, desde lo estrictamente jurídico, sirven como mecanismo de orientación ante las numerosas emergencias a las que se enfrenta el mundo de nuestros días, cada vez más complejo y lleno de incertidumbre; esas normas, no obligatorias, permiten una mejor adaptación de los respectivos acuerdos y tratados internacionales a aquellas situaciones, no previstas, de manera expresa, que pudieran presentarse. Tal “soft law” constituye una buena herramienta para flexibilizar las normas, provenientes del Derecho Internacional, a las cambiantes situaciones en las que éstas han de aplicarse; dicho “soft law” se opone al denominado hard law, entendiendo por este último aquellas normas, absolutamente indisponibles y obligatorias para todos los sujetos del Derecho Internacional. El valor normativo del “soft law” radica en no consistir en una norma jurídica, en su sentido tradicional, sino, más bien, en

¹⁶⁴ CARMONA FERNÁNDEZ, N. (2020): “Nueva doctrina jurisprudencial en materia de convenios: zapatos viejos para caminos nuevos y un beneficiario poco efectivo” en *Carta Tributaria. Revista de Opinión*. Número 68-Noviembre 2020, pp. 6-10

inspirar las prácticas de los Estados, Organizaciones Internacionales, Ongs, etc., con relevancia en el plano internacional¹⁶⁵.

Tema igualmente polémico y discutido es el del secreto bancario y sus consecuencias, teniendo en cuenta la presencia, cada vez más destacada, del comercio digital, on line, con igual repercusión en el ámbito financiero; no cabe duda que la existencia del citado secreto, por parte de algunos países, tiene claros efectos sobre los demás, dado que los evasores fiscales suelen ser los primeros en beneficiarse de ello. La cuestión del secreto bancario ha sido un tema que, hasta el fin de la primera guerra mundial, no era objeto apenas de regulación, ni interna, en el ámbito estatal, ni en el plano internacional, vía los oportunos tratados; la Confederación Helvética siempre consideró plenamente legal la existencia, entre sus bancos públicos, de dicho secreto bancario. Para los suizos, la tenencia de fondos era merecedora del mismo secreto que el del los profesionales con respecto a sus clientes; esto es, a título ejemplificativo, el del médico, con respecto a las dolencias de sus pacientes o, en su caso, el Abogado, en lo relativo a las Causas (civiles, penales, etc.) tocantes a sus respectivos defendidos.... La primera guerra mundial finalizó con el Tratado de Versalles (1919), amén de los acuerdos de Londres (1921), en cuya virtud se estipuló el monto económico de las reparaciones de guerra, a cargo de la Alemania derrotada y en favor de los vencedores; estas reparaciones fueron semilla de numerosas controversias entre ambas partes, dado que la economía alemana, totalmente destruida y en su peor momento, era incapaz de pagarlas. En suma, como reconoció el mismo Keynes, la cuantía de dichas reparaciones fue profundamente injusta y abusiva, tan solo en favor de los vencedores, condenado al pueblo teutón a la miseria y pobreza, más abyecta, de las futuras generaciones.

Además, los problemas económicos, de alcance mundial, durante dicha postguerra, fueron anticipando lo que, poco después, sería la primera gran crisis del capitalismo mundial de la época – esto es, la del 1929-; ésta última, con sus graves secuelas, en forma de depresión económica, de igual alcance y, al tiempo, auge de los movimientos políticos antidemocráticos y liberales –los fascismos, en su versión germana e italiana-. Pues bien, las autoridades estadounidenses siempre sospecharon que los sucesivos gobiernos alemanes desviaron hacia los bancos suizos esas sumas económicas, correspondientes a dichas reparaciones de guerra; ello, con el fin de aprovechar el secreto bancario, aprobado por una Ley suiza, con respecto a sus bancos públicos, desde 1934, si bien, antes de esa fecha, solo existía una tradición, en idéntico sentido. En consecuencia, tales

¹⁶⁵ DE OLIVEIRA MAZZUOLI, V. (2019): *Derecho Internacional Público contemporáneo*. (Trad. Héctor Tulio Baires Flores). J.M. Bosch Editor. Barcelona, pp. 165-169.

fondos, dedicados a reparaciones de guerra, quedaron ocultos a los Estados vencedores, contribuyendo así al posterior rearme del ejército germano; el fortalecimiento del ejército alemán, tanto en hombres como en medios materiales, tuvo su punto de partida a mediados de los años 20 del pasado siglo hasta alcanzar su punto máximo con la llegada de Hitler a la cancillería del Reich (1933). Recordemos que el ataque teutón a Polonia, invadida en 1939, supuso el comienzo de la segunda guerra mundial, dado que UK y Francia, defensores de dicho país eslavo, declararon inmediatamente la guerra a Alemania.

Todas las circunstancias, antes expuestas, fomentaron que el secreto bancario, siempre celosamente guardado por las autoridades suizas, tuviese muy mala imagen, desde el punto de vista internacional; solo algunas voces se han levantado, en favor de dicho secreto, aduciendo que, gracias a él, los nazis alemanes tampoco pudieron conocer las finanzas de sus numerosos conciudadanos, judíos, huidos a tierras helvéticas. En realidad, desde el fin de la segunda guerra mundial, los banqueros suizos quisieron aprovechar no solo la ventaja de su posición geográfica sino, también, la del secreto bancario, en perjuicio de las otras grandes plazas financieras, a nivel mundial –léase, por ejemplo, la City inglesa-; desde entonces, los sucesivos gobiernos helvéticos se emplearon, a fondo, para aprovechar los beneficios del citado secreto bancario, como mecanismo con el cual atraer masas enormes de capitales, provenientes de las cuatro esquinas del Planeta. Con tal propósito, los bancos helvéticos bien pronto se dotaron de las mejores y más modernas instalaciones e infraestructuras en esa materia, a escala europea, gestionadas por un personal, muy competente, altamente especializado y cualificado, en todos los ámbitos y niveles profesionales; sus entidades financieras superan, desde hace muchos años, los más altos estándares de calidad, tanto en atención al cliente como en el diseño de sus respectivos productos/ofertas comerciales. Quizás, el secreto bancario, junto a los relojes mecánicos de cuerda, en forma de cucú y las muy conocidas navajas multiusos, hayan sido las únicas grandes contribuciones suizas a la historia de la Humanidad.

Sin perjuicio de ya dicho, el asunto de cómo regular el derecho al secreto bancario, a la vista de los actuales condicionamientos y circunstancias de la economía global, es objeto de discusión, tanto en el plano interno de cada Estado como a escala internacional; el argumento, utilizado por sus defensores, en cuanto protector del derecho a la intimidad –en este caso, la económica- no puede tener mucho recorrido; y, ello, cuando otras formas de propiedad, algunas de mucho valor económico –por ejemplo, la inmobiliaria y, en su caso, mobiliaria- sí que son objeto de registro público, sin que nadie se haya manifestado en contra de tal realidad. Es evidente que la figura del secreto bancario no solo distorsiona los flujos financieros, a nivel mundial, en forma grave; otro aspecto, directamente asociado a dicha figura, es la de contribuir a la evasión fiscal, sobre todo, en

beneficio de los contribuyentes más ricos de ciertos países, en su gran mayoría, subdesarrollados y corruptos, cuyas administraciones, igualmente depauperadas, por otra parte, tampoco pueden perseguir tales irregularidades.

Hoy día, el secreto bancario sufre cada vez mayores presiones, dado que alienta la evasión de capitales desde aquellas jurisdicciones estatales, con mayor presión fiscal; hay que decir, igualmente, que muchos bancos abren oficinas en los llamados paraísos fiscales, donde prima la citada figura del secreto bancario, a fin de lucrarse con el manejo y gestión de los grandes capitales allí radicados. La OCDE ha censurado ese secreto, por considerarlo una práctica fiscal desleal; los sucesivos intentos de regulación de tal figura siempre han chocado con los intereses de los Estados que la apoyan. Todos los Estados, en cuanto libres e iguales en soberanía -también, desde el punto de vista fiscal-, pueden actuar como deseen, sin más limitaciones que las establecidas por los tratados internacionales de los que formen parte; ello también alcanza a su derecho a cobrar, o no, impuestos, así como a determinar el alcance y características de la imposición vigente en su propio territorio -todo ello, como hemos indicado siempre, con las limitaciones y condiciones que establezcan los tratados y acuerdos internacionales que firme el respectivo Estado-. La figura del secreto bancario dificulta, considerablemente, que los Estados conozcan la verdadera riqueza de ciertos contribuyentes, sujetos a la obligación de tributar en aquellas jurisdicciones; ello se traduce, como no podría ser de otro modo, en una menor recaudación tributaria por parte de esas Haciendas Públicas estatales, que, a su vez, habrá de compensarse con una mayor presión fiscal.

Por otro lado, una creciente presión fiscal puede comprometer el principio de progresividad, distorsionando también gravemente las circunstancias y condiciones de la economía real; además, un sistema impositivo, excesivamente gravoso para las empresas, etc., actúa como un fuerte desincentivo de la inversión internacional en ese país. Así mismo, esos defraudadores -auténticos “free riders”-, que se benefician del secreto bancario, suelen vivir habitualmente en aquellos países, con un elevado estándar de vida, propio del más perfecto Estado de Bienestar; pero, también, con una elevada tributación, de la cual ellos escapan. Los capitales, asociados a las actividades ilícitas, depositados en los paraísos fiscales, necesitan del referido secreto bancario; si no fuera así, no podrían circular dentro del sistema financiero oficial, como instrumento legal de inversión de sus respectivos titulares en los mercados bursátiles, inmobiliarios, etc.. Es indudable que el secreto bancario puede ser una importante ventaja comparativa, por atraer capitales que huyen de los países con mayor presión fiscal; pero, más allá de dicha consideración, puramente interesada, a nadie se le oculta que la mayoría de los Estados optan, cada vez más, por una creciente cooperación y colaboración, mutua, en el plano internacional. La gran mayoría de Estados ya se han dado cuenta

que les resulta mucho más ventajoso cooperar entre sí, en el plano fiscal y tributario, vía intercambio de información sobre sus respectivos nacionales, titulares de rentas o inversiones en el extranjero; tales razones contribuyen a que el secreto bancario vaya perdiendo cada vez más fuerza¹⁶⁶.

Es indudable la necesidad de una nueva regulación, de alcance mundial, sobre el secreto bancario; ello es así, teniendo en cuenta los caracteres y parámetros de la economía actual, digitalizada, de alcance global, con su principal apoyo en internet -y, al tiempo, los mayores avances en las ciencias de la comunicación, información y computación-. La necesaria cooperación y colaboración entre los Estados, tanto a nivel financiero como tributario, ha recibido un creciente impulso, ya en términos bilaterales ya multilaterales; así mismo, en esa línea se han pronunciado numerosas organizaciones internacionales, de todos los rangos y alcance territorial, desde la más universal de todas –esto es, la ONU-, extendiéndose luego, de manera sucesiva, a todas las demás, más especializadas –OMC, OECD, FMI, etc.-, así como a otras organizaciones internacionales, de ámbito regional –UE..-. Además, un mayor número de legislaciones nacionales someten el secreto bancario al más afilado escrutinio e investigación, a instancias judiciales, contra cualquier tipo de fraude fiscal; sin duda, como ya hemos indicado en páginas anteriores, los Estados tienen cada vez mayores dificultades para obtener, vía la correspondiente recaudación tributaria, aquellos recursos económicos, suficientes, para cubrir sus respectivas necesidades; más, aún, si tenemos en cuenta que el gasto público de los Estados crece sin parar, pese al empeño, infructuoso, de sus gobiernos por reducirlo, a toda costa –léase, por ejemplo, lo sucedido con la reciente pandemia de covid 19-¹⁶⁷.

El referido secreto bancario, cuando va unido al ánimo de defraudar a la correspondiente Hacienda Pública Estatal del contribuyente, presenta unas especiales connotaciones; desgraciadamente, aquellas sociedades más pobres y atrasadas, en todos los terrenos, se caracterizan por la presencia de unas élites, profundamente insolidarias y cleptómanas, para las cuales su respectivo país también forma parte de su propio patrimonio personal. La defensa, a ultranza, de ese secreto bancario, cuando hablamos de las antedichas élites, que se han apropiado, ilícitamente, de todos los recursos de sus propios países, resulta especialmente despreciable, desde la misma ética; pero, además, en clara oposición a cualquier idea de equidad o reparto justo de la carga tributaria, puesto que, en tales

¹⁶⁶ BARTELS VILLANUEVA, J. y ARIAS ALPÍZAR, L. M. (2010): “El secreto bancario. Aspectos históricos y problemática actual” en *Diálogos, Revista Electrónica de Historia*, Vol. 11 N° 1 -setiembre 2010, febrero 2011-, pp. 67-88. Disponible online: http://www.scielo.sa.cr/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1409-469X2010000200004.

¹⁶⁷ TAMAMES, R. y GALLEGO, S., op. cit., p. 710.

situaciones, los más ricos no hacen sino desposeer a los más pobres, de la manera más abusiva imaginable, hasta el punto de privarles de lo más necesario para la mínima subsistencia.

2.2.1.1.- ONU.

La, otrora, Sociedad de Naciones, antecedente de lo que, a partir de la Carta de San Francisco (1945), conoceríamos como la ONU, empezó, ya en 1921, una serie de trabajos, cuyo propósito era el de ofrecer a los Estados miembros un Modelo de convenio bilateral, relativo a la doble imposición; el primero de dichos Modelos fue el conocido como Modelo de Convenio de México (1943), en el cual tuvieron considerable influencia los países del área cultural y geográfica latinoamericana, por cuya virtud se reconoció un fuerte poder de imposición en favor del Estado de la Fuente. Tras el precitado Modelo, se acordó uno nuevo en Londres (1946), que, frente al anterior, establecía un amplio poder de imposición a favor del Estado de residencia; este último fue claramente favorable para Europa y EEUU, por ser tales áreas geográficas aquellas en las se situaban la gran mayoría de sedes sociales, correspondientes a las compañías mercantiles de, entonces, la mayor pujanza y peso económico.

Por otro lado, recordemos que el fin de la segunda guerra mundial supuso el inicio de una fase de expansión del comercio internacional, ya libre de los desastres del previo conflicto bélico, el cual dejó un continente europeo, completamente devastado; el conocido “Plan Marshall” estadounidense, instaurado a partir de 1946, hizo posible que la industria y el comercio, europeos, pudieran restablecerse. USA, vencedora en el referido conflicto, junto con sus aliados, era la única que no había sufrido los desastres de la guerra en su propio territorio; el gobierno estadounidense, con dicho Plan, benefició a su propia industria, a plena producción para inundar con sus productos a la Europa, desolada tras el referido enfrentamiento bélico. Por otro lado, la ayuda norteamericana también supuso un claro beneficios para los europeos, los cuales pudieron disponer de los prestamos y demás equipamientos, proporcionados por el vencedor yanqui, para reconstruir sus campos, plantas industriales y demás elementos productivos, entonces, completamente destruidos.

Hay que decir que dichos esfuerzos de la ONU, en pos del establecimiento de un modelo de convenio para evitar la doble tributación entre los países desarrollados y aquellos otros, todavía en desarrollo, solo tienen un propósito; esto es, el logro de un comercio mundial más justo y efectivo; tales esfuerzos se han secundado, igualmente, por otras organizaciones internacionales, como la OCDE y demás, de índole regional. Uno de los elementos, clave, a la hora de fomentar las inversiones extranjeras en los países es el de la existencia de instrumentos que prevengan -o, en su caso, eliminen- la doble tributación internacional de un mismo ingreso o beneficio; la inexistencia

de dichos instrumentos supone una circunstancia que dificulta la citada inversión, amén del libre juego del comercio, internacionales. Más, aún, cuando hablamos de transferencias tecnológicas, en cuanto corazón de la economía digital del momento, sustento de la globalización que hoy nos envuelve por doquier. Los modelos de convenio para evitar la doble imposición eliminan todo tipo de discriminación, injusta, entre los inversores, procedentes del exterior, de un lado y los contribuyentes, nacionales del respectivo Estado, del otro; tales modelos ofrecen, además, un razonable marco de seguridad jurídica, amén de fiscal, en lo tocante a esta materia, aumentando así la confianza entre quienes allí intervienen. Así mismo, los citados acuerdos, en forma de modelos de convenio para evitar la citada doble imposición, contribuyen a una más profunda cooperación y colaboración estatal; especialmente, en campos tan sensibles como el intercambio de información, prevención del fraude o evasión fiscal e, incluso, la asistencia mutua en el ámbito de la recaudación¹⁶⁸.

La citada organización internacional, de ámbito universal, presentó en 2015 una obra, relevante de cara a la temática aquí tratada; dicha obra se ceñía a la administración de los convenios de doble tributación internacional, si bien con una particularidad: esto es, la de la problemática que la aplicación de tales convenios conlleva para los países en desarrollo. Como bien indica la referida obra, los países menos desarrollados tienen especiales dificultades para aplicar dichos convenios, de la forma más adecuada y beneficiosa para ellos; con frecuencia, sus administraciones carecen de suficiente personal, debidamente formado e instruido, para culminar con éxito dicha tarea. Tales circunstancias facilitan el fraude y evasión fiscal, de alcance internacional. Conviene, pues, iniciar los respectivos programas de formación, entre los funcionarios de los países más pobres, de modo que éstos lleven a cabo, eficazmente, esa labor de interpretación y aplicación de los referidos convenios¹⁶⁹.

Por otro lado, la ONU, en sus sucesivos convenios modelo para impedir la doble imposición internacional, también ha tenido en cuenta otros factores; entre otros, el deseo de promover una inversión extranjera en los países de destino que sea políticamente aceptable, en términos de beneficio económico y social. En suma, se trata de poner el foco internacional en el asunto de la erosión de las bases imponibles de las haciendas estatales, de modo que se dificulte el abuso de los

¹⁶⁸ DEPARTAMENTO DE ASUNTOS ECONÓMICOS Y SOCIALES. Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo. Revisión de 2011. Naciones Unidas. Nueva York, 2013. Disponible online: https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2014/09/UN_Model_2011_UpdateSp.pdf

¹⁶⁹ TREPILKOV, A., TONINO, H. y HALKA, D. (2015): “Manual de las Naciones Unidas en temas específicos sobre la administración de convenios de doble tributación para países en desarrollo”. Naciones Unidas. Disponible online: https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2015/04/UN_Handbook_DTT_Sp.pdf

tratados por parte de quienes desean defraudar o evadir impuestos; ejemplo de práctica abusiva es el llamado “treaty shopping”, consistente en que el inversor elige el tratado que más le beneficie de entre los firmados por el Estado, en el cual realiza su respectiva inversión, y cualquier otro, aunque no sea nacional de éste último. El crecimiento del flujo de inversiones entre las naciones depende, en gran medida, de la existencia de un adecuado marco, jurídico normativo, que proteja al inversor; la prevención o eliminación de la doble imposición internacional favorece el intercambio comercial de bienes, productos y servicios; lo mismo cabe decir con respecto al movimiento de capitales y personas. La protección del contribuyente frente a la doble imposición tiene sentido desde el punto de vista de una mejora e impulso de los flujos, correspondientes al comercio e inversión, internacionales, amén de lo tocante a la transferencia de tecnología¹⁷⁰.

Es digno de mención que el convenio modelo de la ONU para prevenir la doble imposición representa un serio compromiso entre dos términos, que, por otra parte, no siempre tienen que estar forzosamente opuestos entre sí; en línea con lo dicho, se trata de lograr el mejor compromiso entre el principio de la fuente y el de la residencia, antes mencionados. La citada organización internacional, de ámbito universal, da mayor preponderancia al principio de la fuente sobre el de la residencia, lo cual es justo lo contrario de lo que formula la OCDE. La ONU no pretende imponer su modelo, por la vía de la fuerza, sino, mejor que eso, ofrecerlo a los Estados, a modo de alternativa, bien meditada por parte de los mejores expertos, para que, libremente, lo acepten o no; la idea es la de ofrecer a los Estados una base, común, sobre la cual éstos puedan llevar a cabo las oportunas y pertinentes negociaciones¹⁷¹.

Es indiscutible que el fraude fiscal no para de crecer, tanto dentro de las propias economías nacionales como a escala internacional; en todo caso, la lucha contra el citado tipo de fraude solo resulta verdaderamente efectiva cuando se lleva a cabo a través de la cooperación internacional entre las distintas Administraciones Tributarias Estatales. La UE, por ejemplo, sí establece, con respecto a sus Estados miembros, la obligación de cooperar entre sí, en materia tributaria, en asuntos como el intercambio de información e, incluso, en el ámbito recaudatorio; sin perjuicio de lo ya dicho, se plantea la duda acerca de si existe, o no, la existencia de un deber, derivado del Derecho Internacional General, que obligue a los Estados a cooperar entre sí, faltando el respectivo convenio

¹⁷⁰ DEPARTMENT OF ECONOMIC & SOCIAL AFFAIRS. United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries. 2017 Update. United Nations. New York, 2017. Disponible online: https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/05/MDT_2017.pdf

¹⁷¹ DEPARTMENT OF ECONOMIC & SOCIAL AFFAIRS. United Nations Model Double Taxation Convention between developed and developing countries. 2021. New York, 2021. Disponible online: https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2022-03/UN%20Model_2021.pdf

internacional o norma comunitaria que obligue a ello. Así mismo, los conceptos de tributo y territorialidad van estrechamente unidos; en igual sentido podemos anudar el concepto de soberanía y el de territorio. Un Estado no puede actuar en el territorio de otro, salvo que cuenta con el necesario permiso y autorización de este último; precisamente, tales acuerdos, tratados y convenios, internacionales, de índole tributaria, facilitan que los Estados puedan actuar más allá de su respectivo territorio. Conviene no olvidar que todos los Estados son iguales entre sí, de modo que ninguno, sin la debida autorización, puede injerirse en los asuntos de los demás, ni, tampoco, por supuesto, intervenir en él, como potencia extranjera. El Derecho de un país podrá desplegar sus efectos en otro, distinto, cuando éste último lo consienta; es decir, vía la recepción de dicha normativa mediante la propia norma interna o, en su caso, utilizando para ello el respectivo convenio, acuerdo o tratado, internacional, firmado en un formato bilateral o multilateral. Así mismo, esa cooperación entre Estados puede servir como el mejor instrumento para luchar contra la doble imposición internacional, no solo contraria a la justicia tributaria si no, también, muy nociva para el logro de un comercio mundial eficiente; además, esa doble imposición desincentiva la inversión internacional, repercutiendo en forma muy negativa sobre el desarrollo económico de los países afectados.

Cuanto hemos indicado previamente tiene importancia, por cuanto los antes denominados paraísos fiscales -hoy, en virtud de la ley 11/2021, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, jurisdicciones no cooperativas- presentan una particularidad; esto es, la de negarse, en redondo, a mantener cualquier tipo de cooperación con los demás Estados. Salta a la vista que esos paraísos fiscales actúan a modo de foco de concentración de todo tipo de capitales, de procedencia ilícita o, aún de origen legal, pero sin declarar al correspondiente Fisco estatal; los datos, procedentes de las fuentes económicas internacionales, nos dicen que el volumen de los fondos, depositados en los referidos paraísos fiscales, es, ya, más que considerable. Tampoco olvidemos que numerosas entidades financieras internacionales, sumamente respetables, han abierto sedes y oficinas en dichas localizaciones; el motivo de ello es atraer la máxima cantidad posible de esos fondos, de modo que puedan circular, sin problemas, a través del sistema financiero internacional, consiguiendo así un más que jugoso lucro.

Ya hemos hablado de las grandes ventajas que conlleva para los Estados la presencia de convenios o tratados, de índole internacional, mediante los cuales regular las más diversas temáticas tributarias; pero, sin perjuicio de ello, tales mecanismos presentan el problema de no poder imponerse, de manera coercitiva, a quienes no deseen firmarlos. La ONU, en cuanto organización internacional, de carácter universal, por antonomasia, podría ser el instrumento ideal para superar, definitivamente,

tal escollo; y, ello, a través de cualquiera de los mecanismos, allí previstos, mediante los cuales establecer una serie de principios, básicos, como el de la cooperación estatal en las cuestiones tributarias, de modo que se luchase, de manera efectiva, contra aquellos Estados que, a modo de paraísos fiscales, se niegan rotundamente a cooperar con los demás. En todo caso, no existe hoy día un principio, de Derecho Internacional General, que obligue a los Estados a esa cooperación; pero, sin perjuicio de ello, sería muy conveniente que la ONU actuase de alguna manera en pro de ella, de modo que los Estados, contrarios a la misma -léase, los paraísos fiscales-, fueran objeto del oportuno reproche por conducirse al margen del sentir y parecer de la precitada organización internacional, de carácter global.

No es baladí, desde luego, que entre los “Propósitos y principios” de la Carta de dicha organización internacional, aparezca, como uno de sus propósitos, el de “realizar la cooperación internacional en la solución de problemas internacionales de carácter económico”; lo antes expuesto abona la idea de una nueva reformulación de los principios generales del Derecho Internacional Tributario, a fin de garantizar la mayor efectividad posible de los mismos, a la vista de las circunstancias, presentes -y, sobre todo, futuras-, de la realidad que nos envuelve. En línea con lo dicho, destaca igualmente la necesidad de contemplar, desde otro prisma, el Derecho Constitucional Tributario; esto es, de modo que una perspectiva, amplia, de las leyes estatales hiciese posible una lucha, más intensa y rigurosa -también, en el plano estrictamente jurídico-, contra el fraude fiscal, verdadero cáncer de las Haciendas Estatales y, por ende, del justo y eficaz funcionamiento del comercio internacional¹⁷².

2.2.1.2.- OCDE.

A partir de 1956, la OECE, que fue sustituida en 1961 por la OCDE, vino a publicar un proyecto de convenio de doble imposición, el cual se recomendaba a los países miembros en orden a su firma; en 1997, con sucesivas modificaciones desde esa fecha hasta hoy, la OCDE aprobó un Modelo, de carácter dinámico, dedicado a la Renta y Patrimonio, todavía vigente.

La OCDE fue creada el 30 de septiembre de 1961 por la llamada Convención de París, a fin de continuar la actividad iniciada por otra organización, antecesora de la primera, denominada OECE. La OCDE está compuesta por los países de la Europa Occidental, EEUU, Canadá, Japón, Australia, Nueva Zelanda Brasil, India, China, Sudáfrica e Indonesia, ampliando progresivamente el número de sus miembros hasta alcanzar los 36. Una de las críticas más acusadas, proferidas en contra de la

¹⁷² LÓPEZ ESPADAFOR, C. M. (2020): “Bases de la cooperación internacional entre Administraciones Tributarias” en LÓPEZ ESPADAFOR, C. M. (Dir.): *Bases de la fiscalidad internacional y de la Unión Europea*. Editorial Dykinson S.L.. Madrid, pp. 158-169.

mencionada organización, es la de ser una especie de club, cerrado, que solo admite a los países más ricos; la OCDE prepara una posición común, por parte de todos sus miembros, en aquellos otros foros, de ámbito internacional, en los que éstos también participan (FMI, etc.). No olvidemos que dicha organización agrupa en su seno a aquellos países más prósperos, representando al menos el 70 por ciento del PIB Mundial¹⁷³.

Es igualmente relevante destacar que dichos modelos de la OCDE, desde el creado en 1977 hasta hoy día, incorporan un conjunto de comentarios, unidos a su respectivo artículo del convenio; dichos comentarios, redactados por expertos en la correspondiente materia, representan la posición de los Estados miembros, si bien tales comentarios no son obligatorios para ellos. Un Estado miembro, si así lo desea, puede manifestar una posición divergente, en forma de observación, con respecto a los citados comentarios, sostenidos por los demás; en el caso de existir un desacuerdo de algún Estado miembro con la redacción dada a un determinado artículo del respectivo convenio, éste manifestará su oportuna reserva, por la cual el Estado reservante manifiesta su voluntad de dar una nueva redacción al artículo frente al cual ésta se expresa.

El ya mencionado Modelo sobre la Renta y Patrimonio, formulado por la OCDE, es el que se sigue, hoy día, por parte de nuestro país, amén de muchos otros; junto a éste, podemos citar otros modelos –por ejemplo, el auspiciado por la ONU-, que tienden a proteger en mayor medida a los Estados de fuente, tradicionalmente grandes receptores de capital extranjero, frente a los Estados de residencia, normalmente, aquellos con mayor desarrollo económico, dedicados a exportar capitales. En realidad, ambos modelos, tanto el de la OCDE como el de la ONU, presenta una fuerte influencia mutua; así, el primero ha introducido en su modelo cláusulas, procedentes del segundo. Por otro lado, el más seguido, a nivel mundial, es el de la OCDE, dado que éste se revisa continuamente. Sin perjuicio de lo ya reseñado, conviene destacar que otros países –léase, USA y Alemania- tienen su propio modelo, tendente a evitar la doble imposición. Así mismo, la citada organización, de carácter económico, aprobó en 1966 un modelo, atinente a las sucesiones, que fue posteriormente revisado en 1982.

Junto a dichos convenios de doble imposición en materia de renta y patrimonio, cabe reseñar aquellos, cuyos preceptos y reglas se dedican a regular la navegación internacional; tales normativas consisten en reconocer exenciones a las empresas, con sede de dirección efectiva en otros Estados o, en su caso, residencia en otros Estados, ya a través de dichos preceptos y normas o una norma

¹⁷³ TAMAMES, R. Y GALLEGOS, S., op. cit., p. 587; MINISTERIO DE ASUNTOS EXTERIORES, UNIÓN EUROPEA Y COOPERACIÓN. GOBIERNO DE ESPAÑA. Disponible online: <http://www.exteriores.gob.es/Portal/es/PoliticaExteriorCooperacion/G20YOCDE/Paginas/Inicio.aspx>.

interna, ya vía reciprocidad. Cuando tales convenios de doble imposición también recogen los antedichos preceptos y reglas, sobre navegación internacional, los primeros se aplican igualmente a ésta última materia, derogando aquellos tan solo relativos a la referida navegación, en caso de existir. Así mismo, cuestión relevante es la de aquellos modelos de convenios, preparados por la OCDE, cuya principal misión, entre otras, es la de garantizar que los Estados firmantes se intercambien información, recíprocamente, sobre impuestos directos, estatales y locales; ello incluye la posibilidad de inspecciones fiscales en los otros Estados firmantes, previo consentimiento de éstos últimos, amén, incluso, de la obligación de prestarse asistencia mutua en lo relativo a la recaudación.

Tales convenios, dirigidos a evitar la doble imposición, objeto de los respectivos modelos elaborados por la OCDE y ONU, sitúan sus principales ejes sobre la residencia fiscal y el establecimiento permanente, en tanto que tales criterios determinan la sujeción del respectivo contribuyente a un determinado poder tributario estatal; de ahí, cabe derivar el correspondiente sistema de asignación de derechos o atribuciones de gravamen a las distintas soberanías fiscales. En suma, cabe también distinguir dos tipos de supuestos; esto es, de un lado, la tributación en el Estado fuente, entendiendo por tal aquel en cuyo territorio se ubican una serie de sucursales o agencias, a modo de establecimientos permanentes, de donde proviene la renta obtenida por el sujeto pasivo y, del otro, la tributación en el Estado de residencia, por ser este último donde reside dicho sujeto pasivo.

La OCDE está estudiando también instaurar un impuesto digital, mediante el cual armonizar la tributación sobre ese mercado digital por parte de las citadas empresas; tal imposición evitaría la creciente erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios –BEPS, por sus siglas en inglés-

Nadie duda ya de la importancia que cabe atribuir a esa erosión de bases imponibles, acompañada del traslado de los beneficios empresariales hacia territorios con una fiscalidad más baja de entre todos aquellos posibles; sin duda, tal situación supone una considerable pérdida de fondos para aquellos países que la sufren, especialmente. La creciente digitalización de la economía, así como su especial movilidad gracias a los adelantos en las ciencias de la computación e información, robótica, inteligencia artificial, etc., tiene consecuencias; entre otras, la extrema movilidad de todos los factores productivos, amén de la aparición de nuevos modelos de negocio, on line, que aprovechan todas esas ventajas tecnológicas, antes aludidas. Por todo ello, cabe reseñar la existencia de fricciones o lagunas entre los diversos sistemas tributarios aplicables a dicha actividad económica, de carácter digital, centrada en los intangibles y propiedad intelectual; todo ello dificulta

que tales beneficios empresariales sean debidamente gravados, ya que dichos intercambios económicos tienen lugar entre numerosos países, simultáneamente.

No conviene olvidar, igualmente, que, desde ciertas organizaciones internacionales, se afirma que la digitalización de la política fiscal contribuye a un mejor cumplimiento de las obligaciones tributarias, por parte de quienes deban hacerlo; las diversas políticas públicas resultan de más fácil implementación y diseño si las administraciones están bien informadas acerca de sus destinatarios finales –esto es, los ciudadanos-. Ello es posible vía la digitalización de los datos, ofrecidos por la ciudadanía, a través de las correspondientes declaraciones fiscales, on line; tales herramientas informáticas aseguran el cumplimiento de las obligaciones fiscales, amén de la correcta identificación y autenticación de quienes han de satisfacerlas.

El fraude comercial se reduce considerablemente gracias a dichas instrumentos digitales, dado que las diversas administraciones pueden así verificar la veracidad y exactitud de las informaciones recibidas; el blockchain y demás tecnologías informáticas ayudan a un más eficaz análisis de los datos, por parte de las citadas administraciones públicas, dificultando así la evasión fiscal. Además, una Administración Pública bien informada tendrá la capacidad de mejorar, en igual medida, sus decisiones, en cuanto al gasto público; ello, con el consiguiente mayor acercamiento de las políticas administrativas a sus destinatarios últimos –esto es, los ciudadanos-. La digitalización de las Administraciones Públicas, en su conjunto, demanda un considerable esfuerzo, tanto por parte de ese lado como del de la ciudadanía; en la línea ya reseñada, la debida infraestructura técnica y organizativa habrá de verse complementada con las correspondientes reformas legales, tendentes a asegurar, también en el plano digital, los derechos de todos. La transparencia es un valor siempre deseable, tanto con respecto al sector público como como el privado, puesto que lo contrario solo genera desconfianza; ésta última, causante de un menor crecimiento económico¹⁷⁴.

La necesidad actual de numerosos Estados, en el sentido de disminuir sus ingresos y, en consecuencia, ajustar igualmente sus gastos, supone un plus de dificultad; así, abundantes empresas, solo activas en el marco Estatal de su propio país, contemplan, con asombro e indignación, que

¹⁷⁴ “MÁS NOTICIAS ACONTECIDAS DURANTE MARZO Y ABRIL. EL FMI DICE QUE LA DIGITALIZACIÓN DE LA POLÍTICA FISCAL “ES CRUCIAL” PARA MEJORAR EL CUMPLIMIENTO TRIBUTARIO” (2018) en *Carta Tributaria. Revista de Opinión*. Número 38. Mayo de 2018, pp. 118-119. Con respecto a la administración electrónica, presente en nuestro país, véase: GAMERO CASADO, E. (2016): “Panorámica de la administración electrónica en la nueva legislación administrativa básica” en *Revista española de derecho administrativo*. Núm. 175. Enero-marzo 2016, pp. 15-27: la administración electrónica se ha insertado ya, plenamente, en el propio cuerpo y corazón de nuestra administración pública tradicional; esa administración aparece completamente integrada en nuestro derecho administrativo, hasta el punto de haberse optado, preferentemente, por el medio electrónico. La administración electrónica está plenamente normalizada entre nosotros, de modo que ésta ha salido, definitivamente, del ostracismo y marginalidad que, antaño, la definían.

aquellas otras, de ámbito multinacional, pagan muchos menos impuestos, aprovechándose de su carísimo “ejército” de abogados y especialistas en fiscalidad y tributación. En línea con lo ya reseñado, la OCDE, así como el G-20, publicaron en octubre de 2015 una serie de medidas, cuya finalidad era la de luchar contra el citado fenómeno BEPS, antes mencionado; tales medidas pretendían, entre otros objetivos, los siguientes: 1º mejorar la coherencia de los estándares impositivos internacionales, con una mayor transparencia, 2º fijar un estándar mínimo que evite la búsqueda del tratado más favorable, 3º revisar las normas sobre el traslado de beneficios (transacciones intragrupo) y 4º resaltar la necesidad de un especial hincapié en el régimen y estándares impositivos aplicados a la propiedad intelectual.... En orden a la búsqueda del mayor consenso posible sobre la mencionada temática, la OCDE aprobó en 2017 la “Convención multilateral para aplicar las medidas relacionadas con los tratados fiscales para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de los beneficios”; el Gobierno Español lo ha firmado recientemente –en concreto, el pasado 7 de junio de 2017-, destacando, en palabras de la actual Ministra de Hacienda –Dª María Jesús Montero-, pronunciadas el 13 de julio de 2018, que dicho convenio facilita la colaboración entre agencias tributarias de distintos países, compartiendo datos y, en última instancia, con el propósito de dificultar que las grandes multinacionales utilicen las fronteras estatales para eludir el cumplimiento de las obligaciones fiscales¹⁷⁵.

La economía globalizada impone profundos cambios en las respectivas legislaciones, tanto nacionales como internacionales, puesto que la digitalización de dicha actividad económica supera, con mucho, el estrecho marco estatal; solo así será posible lograr una recaudación tributaria, suficiente para las correspondientes Haciendas Públicas, amén de acorde con las reglas de la justicia y, al tiempo, capaz de poner coto al preocupante volumen de fraude fiscal. Otro elemento a tener en cuenta en la presente temática es la de asegurar la inversión, proveniente de los grandes fondos internacionales, en los distintos Estados, lo cual solo será posible mediante el establecimiento de una legislación tributaria, ágil y sencilla, bien diseñada e implementada, que reúna las características, antes expuestas. En cuanto a los medios para resolver conflictos, destaca el arbitraje como mecanismo de resolución pacífica y amistosa de los mismos; la necesidad de la máxima rapidez a la hora de dilucidar desacuerdos, en el ámbito de las relaciones comerciales

¹⁷⁵ Para un examen más profundo de la citada problemática, consúltese: OCDE. Disponible on line: <https://www.oecd.org/ctp/10-preguntas-sobre-beps.pdf>.; la arriba citada Convención Multilateral se haya traducida al español en la página web que reseñamos acto seguido: <https://www.oecd.org/tax/treaties/beps-multilateral-instrument-text-translation-spanish.pdf>. Sobre la firma de dicha Convención por nuestro gobierno, consúltese: <https://www.europapress.es/economia/fiscal-00347/noticia-espana-suscribe-convenio-multilateral-prevenir-erosion-bases-imponibles-traslado-beneficios-20180713160634.html>.

internacionales, aconseja dicha vía, en detrimento de la judicial, por excesivamente costosa, lenta y complicada.

Es indispensable, la salvaguarda de la neutralidad impositiva, de modo que no se grave más de una vez a un mismo sujeto por una misma renta o beneficio; la aprobación del citado Convenio Multilateral ha sido un paso importante, en pos del logro de los anteriores objetivos, ya indicados. Quizás, el más importante, desde un punto de vista práctico, ha sido el de actualizar los convenios para evitar la doble imposición, ya existentes, sin necesidad de renegociarlos completamente por parte de sus respectivos Estados firmantes; además, la flexibilidad y dinamismo de dicho Convenio Multilateral permite su muy fácil adaptación por parte de los respectivos legisladores nacionales. Así mismo, no paran de proliferar los más diversos impuestos, en numerosos ámbitos -especialmente, el medioambiental-, por parte de numerosos Estados que, también, necesitarían un mecanismo parecido a los convenios, ya existentes, para evitar la doble imposición en renta y patrimonio; lo mismo podríamos decir con respecto a los impuestos de sucesiones y donaciones, también presentes en la gran mayoría de jurisdicciones estatales, sin apenas convenios, de alcance internacional, que eviten la doble imposición por tales conceptos.

El mundo de nuestros días está más lleno de interrogantes que de certezas o certidumbres; la soberanía estatal sufre en este momento una erosión considerable, puesto que sus elementos esenciales -población y territorio- son permanentemente puestos en duda. Por todo ello, resulta ya indispensable que flexibilicemos el principio de la soberanía estatal, asegurando así su pervivencia de cara a los retos actuales y, sobre todo, con respecto a cuantos se perfilan en el lejano horizonte¹⁷⁶.

Por otro lado, el tema de las relaciones entre, de un lado, la nacionalidad, como punto de conexión, desde el punto de vista del Derecho Fiscal Internacional y, del otro, el principio de no discriminación, resulta tremendamente polémico y discutido; así, el art. 24 del modelo de convenio de doble imposición de la OCDE aborda dicho asunto. Así mismo, no conviene olvidar que las sociedades mercantiles también tienen una nacionalidad, atendiendo a los más diversos factores -esto es, dónde se haya su principal centro directivo, centro de operaciones, etc.-. En línea con lo ya expuesto, es posible una doble imposición como consecuencia de una doble residencia o, por el contrario, debido a existir dos gravámenes: esto es, el que impone el Estado de residencia y, a su vez, el establecido por el Estado en donde se sitúa la renta gravada. La citada organización

¹⁷⁶ CARRIÓN MORILLO, D. (2020): “Aspectos básicos en materia de convenios para evitar la doble imposición internacional” en LÓPEZ ESPADAFOR, C. M. (Dir.): *Bases de la fiscalidad internacional y de la Unión Europea*. Editorial Dykinson S.L.. Madrid, pp. 77-80.

internacional ha establecido un modelo de convenio, para evitar la doble imposición internacional, aplicable a las personas residentes en uno o más Estados parte; además, dicho convenio es aplicable a todas las personas, entendiendo por tales las personas físicas, las sociedades o cualquier otra agrupación de personas.

Tal modelo de convenio no se aplicará a aquellas personas que estén sujetas en exclusiva a la imposición de un solo Estado, ya por las rentas allí obtenidas o por el patrimonio, igualmente allí situado. En caso de ostentar la persona una doble residencia, el citado modelo de convenio afirma que, a efectos impositivos, solo se tendrá en cuenta aquella de las dos que se corresponda con la de su nacionalidad; como ya hemos indicado en páginas anteriores, la actividad económica, claramente internacional y globalizada, se basa en la continua y elevada movilidad de los diversos factores productivos. Por ello, tal criterio de la residencia no siempre es fácil de determinar en la práctica; sin perjuicio de todo ello, la determinación de cómo y cuándo se adquiere la nacionalidad son cuestiones que solo competen a las respectivas legislaciones de los distintos países¹⁷⁷.

Es importante destacar que, gracias a la consolidación de las estrategias, puestas en marcha por la OCDE, fue posible implementar instrumentos de lucha más adecuados contra el fraude y evasión fiscal; el principal de tales instrumentos es el del intercambio de información tributaria. Las diversas administraciones tributarias siempre han tenido, como punto débil, el de su ignorancia sobre las rentas y patrimonios offshore, no declarados a fisco alguno por la falta de acuerdos internacionales en ese sentido. Las nuevas tecnologías informáticas y de comunicaciones, aplicadas a las plataformas digitales, vía internet, han servido de provecho para los defraudadores y evasores fiscales, a esca internacional; hoy día, esas prácticas defraudatorias y evasoras, en el terreno fiscal, son más difíciles de poner en práctica. Ello, gracias a que los Estados están cada vez más convencidos de la necesidad de cooperar y colaborar, en aras de resolver los problemas comunes; en línea con lo expuesto, las haciendas públicas estatales necesitan obtener constante información - a la vez, eficiente y fiable-, de carácter tributario y financiero. Ya existen mecanismos permanentes y automáticos, destinados a proveer de dicha información a las diversas haciendas públicas estatales; así, en uso de tales instrumentos de colaboración, el Estado de destino proporcionará toda la información disponible sobre un contribuyente a su determinado país de residencia. Tal información, una vez convenientemente tratada y analizada, permitirá al referido país de residencia

¹⁷⁷ LANASPA SANJUÁN, S. (2019): “La residencia fiscal de las personas físicas en el ámbito interestatal” en Lucas Durán, M. (Dir.): *Documentos de trabajo 6/2019. Residencia fiscal: problemática y cuestiones actuales*. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, pp. 35-47. Así mismo, GARCÍA NOVOA, C., op. cit., p. 33, alude a la íntima relación entre el criterio de la nacionalidad y el principio de no discriminación, la cual se reconoce no solo por la OCDE sino, también, por parte de la UE.

comprobar la veracidad de la declaración de su contribuyente; en realidad, al tratarse de un mecanismo automático por el cual se comparte información, podríamos definirlo, más bien, como un estándar global de intercambio de información tributaria interestatal. El citado estándar todavía no se ha consolidado, en forma plena, pero, pese a ello, ha alcanzado una gran extensión

Las acciones 12 y 13 del referido Plan BEPS introducen un conjunto de medidas, cuya finalidad es la de fomentar la cooperación administrativa interestatal en materia fiscal; el propósito de todo ello era luchar contra las planificaciones fiscales agresivas, que lo único que pretenden es no pagar nada –o, como mucho, casi nada- de impuestos. Es evidente que tales acuerdos internacionales suplen la falta de información tributaria, por parte de los obligados a ello que operan en el ámbito transnacional –y, también, en su caso, sus respectivos incumplimientos de la norma tributaria-¹⁷⁸.

2.2.1.3.- OMC.

En 1947, se firma el Acuerdo General sobre Aranceles y Comercio –más conocido por las siglas GATT, derivadas de su nombre en inglés-; tal organización, no oficial, desaparece el 1 de enero de 1995, siendo sustituida por la Organización Mundial del Comercio –OMC-, la cual sí puede calificarse de organización oficial, a diferencia del GATT. La verdadera importancia de la OMC radica en ser un foro de discusión y solución de conflictos; los tratados y acuerdos, adoptados en el seno de la misma, son, en realidad, acuerdos firmados por sus miembros, entre sí. Por otro lado, la citada organización internacional cuenta con un procedimiento de solución de diferencias, el cual no puede calificarse de Tribunal, en sentido estricto; las soluciones, allí adoptadas, serán vinculantes y habrán de cumplirse, de manera coercitiva, en caso de falta de voluntad para ello por parte de algún Estado, concernido por dicho procedimiento¹⁷⁹.

Hay que recordar, igualmente, que el pasado 14 de diciembre de 2019, el ex Presidente USA, Donald Trump, ejerció su derecho de veto contra el tribunal de arbitraje de la citada OMC, al oponerse a renovar sus vacantes. En fin, el irracional y absurdo unilateralismo de dicho ex inquilino de la Casa Blanca no solo perjudicó a la economía de ese país sino, también, a todo el comercio internacional. Precisamente, la gran utilidad de la OMC es la de resolver los conflictos y desacuerdos entre los distintos Estados, surgidos con respecto al comercio; en realidad, la gran fuerza de la citada organización internacional reside en el tribunal de arbitraje, allí instaurado, cuyos fallos también se pueden recurrir en apelación, al cual se someten todos los países signatarios del acuerdo constitutivo

¹⁷⁸ PEDROSA LÓPEZ, J. C. (2019): “Los trabajos de la OCDE y las medidas de la Unión Europea en materia de cooperación administrativa e intercambio de información” en *Carta Tributaria. Revista de Opinión*. Número 52-Julio 2019, pp. 53-67.

¹⁷⁹ FALCON Y TELLA, R. y PULIDO GUERRA, E., op. cit., pp. 20-25

de la citada organización internacional. El GATT, la organización precedente a la OMC, se diferenciaba de ésta última en que carecía de algún sistema de arbitraje, así como de apelación de dichas decisiones, al cual se sometiesen todos sus Estados miembros, tal y como sí ocurre en el caso de la actual OMC.

El “por qué” de la conducta del ex mandatario USA Trump parece radicar en la idea de un comercio mundial, basado más en el unilateralismo y la fuerza bruta que en el del imperio de la Ley y el Derecho, fruto del consenso y acuerdo en Organizaciones Internacionales donde todos los Estados miembros son iguales en derechos y obligaciones; Trump quería imponer sus deseos por la fuerza, pensando de manera egoísta e infantil en la protección, a ultranza, de sus propios intereses nacionales, miopes y suicidas a largo plazo. La UE, junto con 16 países más –entre otros, Chile, Brasil, Canadá, Australia, Suiza..-, firmaron un acuerdo, ideado para superar el intento de bloqueo, perpetrado por el ex Presidente USA Trump contra la OMC; a tenor de dicho acuerdo, los países firmantes del mismo han establecido un sistema para -al menos, temporalmente- resolver los conflictos comerciales que puedan surgir entre ellos, de acuerdo al modelo hasta ahora establecido por dicha organización internacional. En realidad, el citado ex mandatario estadounidense lo que pretendía era que la resolución de las disputas dejase de estar en manos de una organización internacional, con un mecanismo de resolución de diferencias neutral, obligatorio e imparcial; el referido ex líder solo deseaba volver al unilateralismo, más recalcitrante y abusivo, ya que la enorme potencia económica de su país –la primera, en el ranking mundial- le permite imponer sus propias decisiones al resto. El actual presidente norteamericano, J. Biden, sucesor en el cargo de D. Trump, ha intentado romper por todos los medios esa dinámica, unilateralista y miope, que solo mira hacia el propio ombligo, característica de la Administración USA precedente.

La OMC está dirigida por una Conferencia Ministerial, cuyos miembros provienen de los diversos Estados que conforman la citada organización; tal Conferencia es la que impulsa los avances a la hora de regular y ordenar el comercio mundial, de modo que éste sea más abierto y competitivo, a través de las sucesivas rondas negociadoras que mantienen entre sí los diversos gobiernos. Lo que se pretende, a fin de cuentas, es evitar todo tipo de abuso, en forma de proteccionismo absurdo e injustificado; en dicho capítulo, suelen ser habituales las quejas y protestas de algunos países, denunciando ante dicha organización que ciertas empresas reciben ayudas económicas por parte de aquellos Estados en los que se encuentra su sede principal; lo mismo cabe decir cuando la denuncia se fundamenta en la promulgación, por parte de otro Estado, de una serie de normas, tendentes a impedir el libre comercio como puede ser, a modo de ejemplo, el establecimiento de normas sanitarias o requisitos de seguridad, demasiado restrictivos o, directamente, el establecimiento de

cupos a la importación. En todo caso, el principio del libre comercio está sufriendo, hoy día, el acoso de los llamados “movimientos antiglobalización”, muy críticos al mismo. Sin duda, la regulación del comercio internacional, a través de organizaciones internacionales como la de la OMC, comporta numerosas ventajas; entre otras, la de ofrecer un marco en el cual alcanzar consensos, así como el establecimiento de un mecanismo mediante el que resolver, pacíficamente, las controversias. Sin duda, todos los esfuerzos internacionales, en pos de un comercio mundial más justo y sometido a reglas, han de responder, igualmente, a la amenaza de catástrofe medioambiental que se alza ante toda la especie humana¹⁸⁰.

La ya omnipresente globalización económica ha cambiado, sin duda, las “reglas de juego”, tanto con respecto al comercio internacional como, en última instancia, la propia idea de equidad en el reparto de la soberanía fiscal; la digitalización, amén de dicha realidad económica globalizada, demandan nuevas soluciones legales que se adecuen mejor a sus necesidades. La revolución digital, aplicada a la actividad económica, con mercados globalizados donde operan grandes empresas multinacionales, crea distorsiones y lagunas en los respectivos ordenamientos jurídico tributarios; tal situación es aprovechada, en su propio beneficio, por los citados grupos empresariales multinacionales, de modo que éstos terminan pagando muy pocos impuestos. Con arreglo a la antigua economía tradicional, las empresas operaban en cada uno de los mercados nacionales a través de una serie de centros, físicos, de comercialización, producción o distribución, ubicados in situ; los increíbles avances, fruto del conocimiento científico técnico desarrollado en las ciencias de la información, comunicación y computación, permiten nuevos modos de negocio, por lo que las empresas ya no necesitan disponer, forzosamente, de tales centros, de naturaleza física. La enorme flexibilidad y capacidad de adaptación de la cual disponen hoy las empresas –especialmente, las multinacionales-, gracias a dicha tecnología, impone la necesidad de nuevas reglas, más adecuadas a esa economía digital; ya no es necesario un establecimiento permanente, físico, para el desarrollo de la actividad empresarial, lo cual supone un cambio transcendental a la hora de aplicar la actual normativa tributaria.

La actividad económica de nuestros días está cada vez menos sujeta a limitación territorial alguna, dado que, como ya hemos señalado, los actuales desarrollos de la informática y computación, amén de la inteligencia artificial, etc., así lo permiten. El grueso de las relaciones comerciales es ya de índole digital, por lo que la aplicación de la norma tributaria no puede seguir rigiéndose por el principio de la territorialidad de la actividad económica –es decir, el que pone el acento en dónde

¹⁸⁰ ORTEGA CARCELÉN, M., op. cit., pp. 77-80.

ésta tiene lugar-; los beneficios que reciben esas grandes empresas multinacionales está cada vez más deslocalizado, toda vez que la actividad mercantil ya no necesita de un establecimiento, físico y permanente, a través del cual llevar a cabo las actividades de producción, distribución o comercialización como antaño. Hoy día es posible realizar todo tipo de actividades económicas vía algo tan cotidiano como un ordenador, smartphome, tablet.. y el acceso a las redes digitales; ya no es indispensable la mencionada presencia física sobre el respectivo territorio en cuyo mercado deseamos operar. La mencionada realidad motivó que la OCDE estudiase posibles soluciones, entre las cuales destaca el Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, cuyo informe final, en forma de resúmenes, fue publicado en 2015; pues bien, la acción 15 de dicho proyecto OCDE/G20 aludía a la necesidad de desarrollar un instrumento multilateral sobre medidas fiscales antielusivas¹⁸¹.

La OMC apuesta por un comercio sin discriminaciones, articulado sobre los siguientes ejes; a saber: 1º el de la nación más favorecida, que implica un igual trato para todos los demás; es decir, los países no pueden discriminar, negativamente, a uno o varios de sus interlocutores comerciales con respecto al resto; así, en el caso de conceder un país de la OMC una ventaja especial a otro país miembro, éste ha de actuar de la misma manera para con todos los demás, sin favoritismos. Ello no puede ser de otra forma, puesto que todos los países miembros de la precitada organización internacional son iguales, tanto en derechos como obligaciones; sí es lícito y posible, en cambio, que un país, miembro de dicha organización internacional, acuerde especiales ventajas para con otro, no miembro o, en su caso, que ponga en práctica ciertas trabas para aquellos países, no miembros de la OMC, que lleven a cabo un comercio desleal. En suma, debe existir un trato igualitario entre todos los países que componen la meritada organización internacional y 2º la llamada cláusula del trato nacional: es decir, el trato será igual para nacionales y extranjeros, de modo que éstos últimos reciban el mismo que los primeros; dicha cláusula del trato nacional solo se aplicará una vez que el producto, servicio o obra de propiedad intelectual ha entrado en el respectivo mercado nacional; en consecuencia, la aplicación de los derechos de aduana a las importaciones no atenta contra tal cláusula ni la transgrede. Y, ello, aunque a los productos fabricados en el país no se les aplique un impuesto equivalente. El comercio es, quizás, el terreno de las relaciones internacionales en el que predomina un mayor acuerdo y consenso entre las distintos Estados¹⁸².

¹⁸¹ OCDE (2015): “Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios. Informes Finales”. Disponible online: <https://www.oecd.org/ctp/beps-resumenes-informes-finales-2015.pdf>.

¹⁸² <https://www.wto.org/spanish>

2.3.- Principios derivados del Derecho de la Unión Europea.

Fue en el mes de septiembre, del año 1929, cuando Arístides Briand, a la sazón, ministro de asuntos exteriores galo, tuvo la osadía de proponer una iniciativa novedosa ante la Asamblea General de la Sociedad de Naciones; la propuesta fue la de una Unión Europea Federal. No cabe duda que esa época de entreguerras alumbró todo tipo de ideas sugerentes, como, por ejemplo, la sostenida por Frank. B. Kellog, a la sazón, Secretario de Estado norteamericano durante los años 1925-1929, que patrocinaba un pacto para erradicar la violencia en las relaciones internacionales. A mayor abundamiento, la cooperación internacional había sentado sus bases tan solo unos pocos años antes, justo tras el fin de la primera guerra mundial, con la estela del gran número de muertos y destrucción que asolaron la Europa de aquel momento. Precisamente, esa Unión Europea Federal lo que pretendía era también resolver los problemas comunes a todos los europeos, sin tener que volver a recurrir al apocalipsis del enfrentamiento armado; tal Unión era perfectamente compatible con la existencia de la Sociedad de Naciones, creada en 1919. Así mismo, la citada Sociedad apoyó decididamente dicho proyecto unificador, dado el éxito de la citada idea cosechado entre los representantes gubernamentales, allí reunidos; en consecuencia, la Asamblea General de la Sociedad de Naciones creó la llamada Comisión para el estudio de una Unión Europea, con el ya referido Briand, en el papel de presidente de la misma y Sir Eric Drummond, como su secretario —éste último ocupaba también el cargo de Secretario General de la referida Sociedad—.

La citada Unión Europea Federal, así propuesta, se construyó sobre los siguientes principios: la cooperación entre los Estados participantes, el respeto absoluto por la soberanía nacional, la igualdad de derechos de sus miembros y el sometimiento pleno a la Sociedad de Naciones; más que federal, lo que contiene dicha propuesta es una idea de cooperación, vía el establecimiento de un foro europeo en el cual debatir cuestiones específicas, adoptando las correspondientes soluciones mediante la unanimidad y el consenso. La citada Unión se configura en torno a dos instituciones; así, hablaríamos de una Conferencia Europea, como principal órgano directivo de tal organización. La labor ejecutiva de la citada unión quedaba en manos del denominado Comité Europeo; además, el referido Comité asumía las labores de estudio e investigación de las acciones que debieran emprenderse, a nivel europeo, amén de su ulterior ejecución, una vez debidamente aprobadas por la ya mencionada Conferencia. Así mismo, el antedicho Comité crearía diversos subcomités, formados por expertos, de carácter técnico, cuya finalidad sería el de realizar una serie de investigaciones específicas; todo ello, bajo el control de un político. La meritada organización se cerraba con una secretaría propia, formada con funcionarios, especializados, dedicada a gestionar adecuadamente el funcionamiento de la misma

La realidad es que tal propuesta de Unión Europea fue la primera en materializar el proyecto unificador, a escala continental, presente, luego, entre nosotros con las primeras comunidades –esto es, la CEE, CECA y Euratom-, tras el fin de la segunda guerra mundial; la integración económica, estudiada por la referida Unión Europea, así como sus aportaciones en el terreno agrícola, fueron el punto de partida para la ulterior construcción europea, desde 1945 en adelante, hasta llegar, hoy, a la UE que todos conocemos. Pero, la gran utilidad de la referida propuesta fue la de también arrojar luz sobre los escollos y peligros que podían amenazar su éxito; así, las primeras Comunidades Europeas, ya citadas, ponían el acento en la propia iniciativa de los Estados miembros, de cara a su progresiva ampliación. Bajo esta perspectiva, más centrada en dicha iniciativa de los Estados, se evitaba que aquellos, más reticentes al proyecto unificador, impidiesen los necesarios avances en ese terreno¹⁸³.

Los Estados europeos que, tras la segunda guerra mundial, decidieron mancomunar sus soberanías en las primeras instituciones comunitarias, tenían buenas razones para ello; la primera de todas, acabar con el espíritu revanchista y agresivo que había marcado siempre las relaciones franco-prusianas, primero y franco alemanas, después. Por otra parte, los enormes destrozos, causados por dicha conflagración mundial, dejaron al continente sin recursos económicos; en esa línea, el plan Marshall estadounidense contribuyó muy mucho a recompener el tejido productivo de los antiguos beligerantes, frenando así mismo la influencia política de la URSS en la postguerra. Ese inicial diseño de las primeras instituciones comunitarias tenía por primera meta la de recuperar la economía de la Europa de entonces, siendo más de carácter técnico que cualquier otra cosa, sin resquicio alguno a la participación ciudadana -y, menos aún, la legítima crítica política-; pero, hoy día, la situación ha cambiado y los ciudadanos quieren saber qué se decide en las actuales instituciones comunitarias y, sobre todo, cómo se decide, de modo que la legitimidad pasa al primer plano.

La UE regula una gran parte de la vida de los ciudadanos, aunque la gran mayoría de ellos no sean conscientes de tal realidad; precisamente por tal motivo, cada vez se demanda una mayor democracia en el referido ámbito europeo. Los partidos políticos populistas y antidemocráticos son los primeros contrarios a la mencionada Unión, puesto que ésta supone un freno a todo ejercicio del Poder omnímodo e ilegítimo, contrario a la legalidad y seguridad jurídicas; parece que solo las élites

¹⁸³ RAMIRO TROITIÑO, D. (2021): “La comisión para el estudio de una Unión Europea. El sueño europeo del periodo de entreguerras” en *Historia Actual Online*. Número 54 (1), pp. 17-34. Disponible online: <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/7907370.pdf>.

son europeístas mientras que las capas más pobres y desfavorecidas de la población se decantan, mayoritariamente, por esos populismos, irracionales, retrógrados y groseros.

La integración económica, santo y seña de la UE que hoy conocemos, debe ir acompañada de una progresiva integración política; de no hacerlo así, su legitimidad -y, por tanto, apoyo ciudadano- irá cada vez a menos. Ha de imponerse una adecuada gobernanza multinivel entre las autoridades comunitarias, estatales, regionales y locales; además, las políticas sociales, solidarias, deben potenciarse en cada uno de dichos niveles de gobierno. Llama la atención cómo se ha resuelto la reciente crisis del covid por parte de las instituciones europeas, en forma muy diferente a la postura tomada con respecto a la crisis económica del 2008; en la primera, Bruselas se ha dado cuenta que esa gran amenaza para la salud de todos los europeos debía resolverse de manera conjunta, buscando el bien común, mutualizando los riesgos y soluciones. En cambio, la citada crisis económica de 2008 se afrontó por parte de las instituciones europeas partiendo de una perspectiva completamente diferente, que tan solo buscaba culpabilizar a los respectivos ejecutivos nacionales de lo sucedido, amén de establecer unos fortísimos mecanismos dirigidos a evitar nuevos endeudamientos, irresponsables y excesivos. Todos recordamos las imágenes del pueblo griego, manifestándose en las calles contra los llamados “Hombres de negro”, enviados por la UE, para poner en cintura a los gobiernos helenos; los excesivos sacrificios, resultantes de esas políticas demasiado austeras, encendieron la mecha de los estallidos sociales, cada vez más violentos e incontrolables. Grecia se convirtió, pues, en una olla a presión, dispuesta a explotar, en cualquier momento, con la fuerza de los tumultos y protestas callejeras, contra los “abusos” cometidos por la Comisión y el Consejo comunitarios¹⁸⁴.

La propia naturaleza de la UE le otorga un significado especial, puesto que va más allá de cualquier organización internacional “clásica” al uso; en primer lugar, la citada Unión no está todavía finalizada, teniendo en cuenta su claro perfil dinámico, en el ejercicio de las muy variadas competencias de las cuales es titular. Esa idea de proyecto inacabado, sin cerrar definitivamente, todavía, constituye, desde luego, uno de los atractivos de la UE; y, ello, puesto que, así, dicha organización internacional se adaptará, con éxito y acierto, sin duda alguna, a las necesidades de las nuevas y sucesivas generaciones de europeos, sus principales protagonistas. Y, en segundo lugar, sus fundadores son los Estados democráticos europeos que, poco a poco, han ido sumándose al citado club, si bien el Brexit ha supuesto un claro salto atrás de dicho proceso integrador europeo;

¹⁸⁴ INNERARITY, D. (2020): “Constitucionalismo multinivel” en PENDAS, B. (Ed.): *Enciclopedia de las ciencias morales y políticas para el siglo XXI. Ciencias políticas y jurídicas*. Real academia de ciencias morales y políticas. BOE. Madrid, pp. 299-302

además, esos países miembros decidieron, democráticamente, ceder parte de su soberanía a los órganos e instituciones comunitarios. Los arts. 1 y 5 TUE manifiestan el principio básico organizador de toda la UE; esto es, el de la atribución de competencias, antes mencionado, a favor de dicha organización internacional. Tal atribución de competencias, por parte de los Estados miembros hacia las referidas autoridades supranacionales, tiene una clara contrapartida: la norma comunitaria forma parte del Derecho Interno de esos Estados y ha de aplicarse con carácter preferente a su propia norma nacional.

La UE, como organización internacional con personalidad jurídica propia, puede ejercer derechos y asumir obligaciones, en el orden internacional; ésta tiene igualmente la capacidad de establecer relaciones diplomáticas con otros Estados y organizaciones internacionales, extracomunitarios. El interés de los Estados miembros, representado en el Consejo, así como el de la ciudadanía, expresado en el Parlamento Europeo, han de compatibilizarse; y, ello, dado que éste último encarna el principio de legitimidad democrática de la referida Unión. Los valores, propios de la UE, aparecen reflejados en el art. 2 TUE, operando a modo de guía del proceder comunitario, así como del de los Estados miembros; los referidos Estados e instituciones comunitarias tienen así mismo el deber de colaborar lealmente entre sí, estableciéndose además el principio de la primacía del derecho comunitario en aquellas materias, de igual competencia, además del de efecto directo e inmediato de las normas comunitarias. Destaca igualmente la tutela judicial efectiva y cautelar, ofrecida por el TJUE, así como la responsabilidad patrimonial de los Estados por el incumplimiento de la norma procedente de Bruselas. Lo realmente importante, si se estudia la historia de la integración europea, desde las primeras comunidades hasta hoy, es, precisamente, que ha sido un proceso, ininterrumpido, con muchos avances y escasos retrocesos; el principal mérito de ese largo discurrir integrador ha sido el de asegurar la convivencia y democracia, pacíficas, en el continente, dejando atrás, con carácter definitivo, el uso de la guerra como instrumento de la política y relaciones internacional. Ahí radica, igualmente, su utilidad de cara al mañana; esto es, la de mantener esa senda de diálogo y encuentro, pacífico, entre todos los pueblos europeos¹⁸⁵.

La UE, en cuanto organización internacional más integrada de entre todas las hoy vigentes, no solo ofrece un marcado perfil económico sino, también, político, claramente innovador, ya desde el mismo momento de su fundación; así, es fundamental que Europa, a través de la UE, sea capaz de hablar, con una sola voz, al resto del mundo, transmitiéndole, al tiempo, sus valores de libertad, paz,

¹⁸⁵ MANGAS MARTÍN, A. (2020): “Unión Europea” en PENDAS, B. (Ed.): *Enciclopedia de las ciencias morales y políticas para el siglo XXI. Ciencias políticas y jurídicas*. Real academia de ciencias morales y políticas. BOE. Madrid, pp. 1143-1146

democracia, solidaridad, justicia y progreso. Además, los factores económicos constituyen una “arma” más, utilizada en los distintos conflictos geoestratégicos surgidos allende de nuestras fronteras; en línea con ello, la citada organización internacional ha fijado, como las bases esenciales sobre las que erigirse, una serie de principios, irrenunciables, como el del multilateralismo, la defensa de la democracia y el Estado de Derecho. Precisamente, debido a la naturaleza ética de tales principios, debemos evitar a toda costa que su defensa se traduzca en una menor competitividad de nuestra industria; la única forma, pues, de convertirnos en una verdadera potencia, de rango internacional, comparable a los demás “gigantes” de ese escenario, es, como siempre se ha dicho, un fortalecimiento del correspondiente proyecto político unificador. Los Estados Unidos de Europa son cada vez más necesarios; de lo contrario, divididos, como nos encontramos ahora y, además, incapaces de encontrar puntos de acuerdo, terminaremos en el furgón de cola de la escena internacional, presos de lo que decidan sobre nosotros los respectivos gobiernos rusos, chinos, estadounidenses..Las amenazas para la seguridad –política, económica.- de todos los europeos, vivan donde vivan, reclama el logro de una fuerte posición común.

Nos falta, pues, una clara y decidida voluntad, política, de “ir de la mano”, todos juntos, para afrontar los numerosos desafíos, de orden económico y político, que, tanto en el frente interno como internacional, están acechándonos a la vuelta de la esquina; la política comercial, financiera, de inversiones..han de adoptarse en un mundo globalizado, en el que solo los más poderosos, audaces y decididos impondrán su Ley al resto. Europa, como faro de cultura y civilización para el resto de seres humanos que habitan en otras latitudes, tiene un papel que cumplir en la escena internacional; esto es, el de ofrecer al resto del mundo una actuación que, fiel a nuestra riqueza cultural, contribuya al mejor desarrollo económico de todos, en justicia y progreso, respetando igualmente los valores y principios de la democracia representativa y la libertad individual. Europa debe aprender a reconocerse en quién es, tanto en el propio panorama interno como internacional; asumamos, en consecuencia, nuestro principal tesoro –esto es, el cultural, en términos humanísticos y políticos-, para seguir ofreciéndoselo al resto del mundo, debidamente actualizado y con una sola voz, alta y clara. Esa es nuestra principal responsabilidad, de orden histórico. Tal labor, difusora de lo que somos, no significa caer en ningún tipo de etnocentrismo sino, más bien, ser capaces de contemplar, de manera crítica y, a la vez, constructiva, nuestro propio pasado común; es decir, sacar las mejores lecciones de lo que nos ha sucedido hasta ahora, para no volver a repetir desgraciados errores de antaño.

En línea con lo dicho, es evidente que, junto con la defensa de los precitados valores, emanados de la referida Unión, como los de la libertad, igualdad, democracia, justicia y prosperidad, también hay

que tener en cuenta una evidente realidad económica; la citada UE conforma un mercado interior, el cual se haya regido, tanto por normas procedentes de la referida organización internacional como de los propios Estados miembros. Tal mercado interior ha de asegurar la libre circulación de mercancías, servicios, capitales y personas en su seno; en suma, un mercado sin barreras que facilite el libre intercambio económico entre cuantos allí intervengan. Todo ello resulta más complejo y problemático en el mundo de nuestros días, marcado por la revolución digital que todos conocemos y su “epítome”; esto es, el comercio electrónico, gracias al cual, on line, podemos comprar, vender, alquilar.. todo tipo de productos, bienes y servicios, utilizando para ello internet y los más variados dispositivos digitales –léase, un ordenador, Tablet, móvil, etc.-, de uso muy extendido y precio asequible.

Precisamente, lo verdaderamente innovador de dichas herramientas digitales es la posibilidad de utilizar todo tipo de plataformas, de igual carácter, que no tienen por qué vincularse necesariamente a ningún tipo de establecimiento físico; es decir, los usuarios del comercio electrónico pueden realizar todo tipo de operaciones, utilizando para ello dichos medios digitales, sin necesidad de moverse de su silla o escritorio, preferidos. Amazon, por ejemplo, permite la entrega de lo adquirido en cualquier lugar del mundo, pudiendo también efectuarse el correspondiente pago de nuestra compra a través de la Banca Electrónica, ya de un muy amplio uso entre la ciudadanía. Así, la UE trata de armonizar ese mercado único, pero con respecto a los servicios digitales, fruto del comercio electrónico, vigente dentro de nuestras fronteras comunitarias; la citada Organización habrá de superar una serie de obstáculos, presentes en dicho mercado único digital, los cuales solo redundan en perjuicio de los consumidores europeos. En línea con lo dicho, entre tales obstáculos a superar destacan las diferencias, existentes entre los respectivos mercados nacionales de cada uno de los Estados miembros, en materias como: 1º los servicios financieros, energía y transportes, 2º las legislaciones, normas técnicas y prácticas habituales del comercio electrónico y 3º, en última instancia, la diversidad de cualificaciones profesionales, amén de la dificultad de su mutuo reconocimiento entre los Estados miembros¹⁸⁶.

Además, la Comisión de la UE publicó un documento, de fecha de 21 de septiembre de 2017, titulado: “COMUNICACIÓN DE LA COMISIÓN AL PARLAMENTO EUROPEO Y AL CONSEJO: Un sistema impositivo justo y eficaz en la Unión Europea para el Mercado Único Digital” [COM (2017) 547], en el cual se abordaba la citada problemática, de índole tributaria; en todo caso, dicho documento viene a poner especial énfasis en la necesidad de alcanzar, cuanto antes,

¹⁸⁶ Véase https://europa.eu/european-union/topics/single-market_es

un consenso, de ámbito mundial, que establezca un conjunto de reglas –uniformes, claras, coherentes e inequívocas–, válidas para todos, facilitando así la necesaria estabilidad y seguridad de las mismas. La realidad, evidente, es que los grandes gigantes tecnológicos, de todos conocidos, obtienen unos beneficios multimillonarios por los que apenas tributan, acogidos al respectivo impuesto de sociedades estatal que les resulte menos oneroso; en suma, tales conglomerados empresariales pagan por sus enormes ganancias unos tributos mucho menores de lo que, en pura Justicia, deberían.

Tal realidad es aún más sangrante cuando los ciudadanos se dan cuenta de ello; es decir, que los individuos y las pymes soportan, comparativamente, una presión fiscal mucho mayor que la de esas multinacionales, especializadas en el mundo digital, pese a que los primeros tienen mucho menos ingresos que las segundas. Los principios que, a modo de urdimbre, deben servirnos para “tejer” dichas reglas, cada día más necesarias, son: 1º equidad: el gravamen de los beneficios debe realizarse donde el valor es generado, 2º competitividad: el entorno fiscal habrá de favorecer el nacimiento de nuevas empresas, amén del desarrollo de las ya subsistentes, 3º integridad del mercado único: la búsqueda de soluciones comunes para todos, de modo que se evite todo tipo de unilateralismo desestabilizador y 4º sostenibilidad: el objetivo es garantizar, de alguno modo, que las bases imponibles de los Estados sigan manteniéndose.

El ya mencionado documento, publicado por la Comisión de la UE, de 21 de septiembre de 2017 dio lugar a que ésta diese también a la imprenta, con fecha 21 de marzo de 2018, la siguiente “Propuesta de DIRECTIVA DEL CONSEJO relativa al sistema común del impuesto sobre los servicios digitales que grava los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales” [COM (2018) 148 final]; dicha propuesta de Directiva establece un nuevo impuesto, de un 3 %, diseñado para gravar los ingresos generados por la prestación de determinados servicios digitales. Hay que reseñar que esos servicios digitales, así prestados, precisan de una participación de quienes los utilizan a la hora de crear valor; cuanto mayor es dicha participación, aumenta el precitado valor y, en consencuencia, más impuestos se pagan. Conviene ser cautos en cuanto a la problemática, antes expuesta, relativa a la tributación de los ya mencionados servicios digitales, toda vez que hay cuestiones todavía no completamente resueltas, pese a la citada actuación por parte de la UE; y, ello, puesto que algunos Estados miembros de la citada organización internacional, de ámbito europeo, han creado sus propios tributos, pensados para gravar la prestación de los antes señalados servicios digitales.

Es de justicia decir que pocos Estados, miembros de la UE, que han establecido el precitado impuesto, lo han llevado a cabo siguiendo lo establecido por la ya mencionada propuesta de directiva; la razón de ese proceder es bien simple: la urgencia o, en otras palabras, la de no tener que esperar a que se llegue a un acuerdo, formal y definitivo, en ese sentido, en el ámbito de las correspondientes organizaciones internacionales, tanto la propia UE como la OCDE. El actual enfoque normativo de numerosos Estados, miembros de la UE y ajenos a ella, salvo algunas excepciones –por ejemplo, la línea seguida por la del exmandatario USA Donald Trump–, parece la más adecuada; esto es, la de establecer, unilateralmente, sus propios tributos sobre los referidos servicios digitales pero, eso sí, con una particularidad, relevante: esto es, la de establecer regulaciones que se inspiren y sigan, sin grandes distorsiones, las líneas seguidas por esas grandes organizaciones internacionales con respecto a la protección de las bases imponibles estatales.

La única manera, efectiva, de proteger tales bases imponibles pasa, como tantas veces hemos indicado ya, por el necesario diálogo, negociación y consenso entre los Estados, de modo que la Comunidad Internacional fije y establezca las mismas reglas para todos; cualquier otra solución solo tendrá un triste y dramático resultado: esto es, el de la potenciación de los paraísos fiscales, como auténticos “agujeros negros” capaces de engullir los ya muy mermados ingresos estatales hasta el último céntimo. El espacio digital, en claro contraste con el geográfico, carece de límites o fronteras, infranqueables para el Hombre; solo será posible establecer “reglas” que disciplinen -y, al tiempo, ordenen- ese ámbito virtual mediante el logro de grandes acuerdos, compartidos por todos los integrantes de la escena internacional; en fin, en otras palabras, “no se pueden poner puertas al campo”, entendido por tal la famosa “nube” digital, imposible de abarcar y controlar por parte de un solo sujeto, unilateralmente¹⁸⁷.

Sin duda, uno de los asuntos más importantes a la hora de hablar de la fiscalidad, proveniente de la UE, es el de la aprobación del respectivo presupuesto, lo cual resulta siempre ser una tarea enormemente complicada; y, ello, más todavía puesto que, al no existir un auténtico federalismo fiscal, presidido por la correspondiente unificación política y soberana, asistimos a una permanente lucha entre, de un lado, el que podríamos denominar “interés comunitario” –o, si se quiere, en otras palabras, el que beneficia a todo el conjunto europeo- y, del otro, los respectivos intereses nacionales –y, por tanto, egoístas- de cada uno de los 27 Estados miembros. La citada negociación, realizada en el seno de la UE, para determinar el importe máximo de dicho presupuesto comunitario, así como de cada una de sus partidas, ofrece una gran complejidad, dada la presencia de los citados intereses,

¹⁸⁷ SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO, G. (2019): “El unilateralismo fiscal en el siglo XXI”, op. cit, pp. 19-41.

muchas veces contrapuestos. En línea con lo dicho, la aprobación del citado presupuesto comunitario, dificulta considerablemente el consenso entre las tres instituciones de la UE más importantes –esto es, Comisión, Consejo y Parlamento Europeo-; la causa de tales discrepancias viene por el énfasis de la actual Comisión, presidida por Ursula Von del Leyen, en la profundización de las políticas ecologistas, centradas en la defensa y conservación medioambiental.

Siempre han existido líderes políticos que supieron sacrificar, cuando hizo falta, el corto y miope interés nacional de sus respectivos Estados miembros, en favor del interés común y colectivo de todos; por desgracia, los actuales no parecen tener la altitud de miras de quienes ocuparon esos cargos antes que ellos, centrados en la defensa de los intereses comunes de todos, independientemente de su nacionalidad. Hay que dejar atrás, rápidamente, las nefastas “políticas de campanario”, de tinte nacionalista y excluyente, propugnadas por algunos Estados, miembros de la UE, en pos de una óptica más amplia y a largo plazo, que tenga en cuenta las necesidades de todos los europeos, vivan donde vivan; en línea con ello, algunos de los países de la antigua Europa ex comunista parecen ser los nuevos “campeones” de dicho nacionalismo, trasnochado y antidemocrático, cuyo principal objetivo pasa por el de debilitar al máximo los éxitos hasta ahora logrados por la citada organización¹⁸⁸.

Las tensiones existentes entre los diversos niveles territoriales, en el seno de la citada UE, tienen un grave carácter; junto a dicha problemática, tampoco cabe cerrar los ojos ante el creciente protagonismo, alcanzado en el seno de cada país miembro, por parte de sus respectivos Ejecutivos, lo cual sucede, las más de las veces, a expensas de las correspondientes Cámaras Legislativas. El procedimiento legislativo, previsto en las Constituciones de cada uno de dichos socios europeos, tiene la enorme ventaja de posibilitar un debate, profundo y variado, entre todas las fuerzas políticas, dotadas de representación parlamentaria; la preeminencia, por el contrario, de dichos procesos ejecutivos, a instancias de los gobiernos en el poder, a la hora de redactar las leyes, oculta, casi siempre, su deseo de no someterse a ningún tipo de escrutinio o control, tanto del resto de sensibilidades políticas, allí representadas, como de la propia ciudadanía –ésta última, a través de los agentes sociales o, incluso, los propios medios de comunicación-. Lo ya reseñado es aún más grave si tenemos en cuenta que las Cortes Generales españolas, recordemos, nos representan a todos; pero tal preeminencia de las políticas ejecutivas sobre aquellos procesos parlamentarios, relativos a la elaboración de las leyes, no es solo un mal que dañe a los países miembros de la UE.

¹⁸⁸ “Expansión”, página 2, de 17 de febrero de 2020.

Tal realidad cuestiona, desde luego, la calidad democrática de dichos Estados miembros, amén de la de la propia UE, dejándola muy seriamente tocada; la división de poderes, como esencia de todo régimen democrático, fundado sobre la libertad ciudadana, no puede ser objeto del menor ataque, so capa de comprometer la democracia, liberal y representativa, tanto en lo político como en lo económico, que conforma el alma europea. El ejercicio del Poder no puede realizarse a cualquier precio; es decir, el respeto por las reglas, democráticas, esenciales para que podamos hablar de un sistema jurídico político merecedor de ese calificativo, ha de constituir siempre el límite o frontera insoslayable, en cualquier circunstancia. El permanente recurso al Decreto Ley, por parte de los diversos Ejecutivos españoles de turno, saca a la luz las deficiencias –y, sobre todo, falta de verdadera cultura política democrática- de las cuales adolece nuestra ciudadanía –y, ¿por qué no decirlo?, también quienes nos representan en el ámbito político-; como resulta evidente, el trámite parlamentario al uso para que los respectivos proyectos de ley se conviertan en normas conlleva negociar con los demás representantes en las Cámaras, de la más diversa ideología.

Es mucho más fácil, rápido y cómodo, por supuesto, “eludir” dichas negociaciones, siempre complicadas y costosas –sobre todo, para el gobierno-, mediante el uso de la mencionada normativa, vía Real Decreto y solo “justificable” por razones de extraordinaria y urgente necesidad; en cuanto a la UE, cabe identificar idéntico comportamiento por parte del Consejo y la Comisión con respecto al Parlamento, dado que las dos primeras instituciones también intenta “evitar”, a toda costa, el control a sus respectivas actuaciones puesto en práctica por dichos representantes políticos ciudadanos. La mencionada situación, en la cual los procesos y procedimientos parlamentarios, de debate y confrontación política, son objeto de permanente ataque, tiene un triste coste; esto es, el menoscabo del principio de legalidad y seguridad jurídica, de modo que el Poder Ejecutivo actúa, en realidad, más allá del ejercicio de sus legítimas competencias. Así, en cuanto al gasto público, toda administración deberá justificarlo, de manera suficiente y adecuada, so capa de quebrar, en caso contrario, entre otros, los arts. 31 –principios de eficiencia y economía en el gasto público- y 135 –estabilidad presupuestaria- de la CE de 1978; en tales términos se expresa la STC 54/2017, de 11 de mayo de 2017, en cuya virtud el Pleno de dicho Tribunal resuelve el previo recurso de inconstitucionalidad, formulado por parte del Parlamento catalán con respecto a diversos artículos de la Ley 27/2013, de 27 de diciembre, de racionalización y sostenibilidad de la Administración local¹⁸⁹.

¹⁸⁹ MARTÍN QUERALT, J. (2018): “Europa, división de poderes y estabilidad financiera” en *Carta Tributaria. Revista de Opinión*. N° 43-Octubre de 2018, pp. 7-11

Las normas, emanadas de la Unión Europea, de la cual España forma parte, tienen una clara incidencia en los sistemas fiscales de cada uno de sus países miembros; por otra parte, dentro del Derecho, propio de la citada organización internacional, que alcanza el ámbito geográfico de nuestro continente, cabe distinguir el Derecho Originario y el Derecho Derivado¹⁹⁰. En principio, los convenios suscritos por los Estados miembros entre sí resultan inaplicables en caso de contradecir la propia normativa, emanada de la Unión Europea; y, ello, en base al principio de primacía y eficacia directa de la norma de la referida organización internacional sobre el derecho interno de cada uno de sus Estados miembros. Con respecto a los convenios celebrados entre Estados miembros de la referida Unión Europea con terceros, no miembros de la misma, cabe reseñar lo siguiente: si dichos convenios fueron firmados antes de convertirse el Estado firmante en miembro de la referida Unión Europea, éstos tendrán validez pero, eso sí, el citado Estado deberá llevar a cabo cuanto sea necesario para que, una vez miembro de la referida organización internacional, se eliminen las respectivas incompatibilidades que puedan observarse.

La eficacia directa se predica con respecto a los Tratados constitutivos de la Unión Europea -salvo en sus apartados, de carácter puramente programático-, así como de las siguientes normas, también dictadas por la referida organización internacional, de ámbito europeo: 1º Reglamentos – obligatorios en todo su contenido para todos los Estados miembros- y 2º Directivas –solo se dirigen a ciertos Estados, siendo obligatorias en cuanto a su resultado pero no en el modo (forma y medios) de llegar a él-, siempre y cuando éstas no hayan sido ejecutadas por el Estado, responsable de ello, en el modo y dentro del plazo previstos. Los particulares podrán alegar ante los Jueces y Tribunales de Justicia de cada Estado que una determinada Directiva no ha sido debidamente ejecutada, por parte del Estado responsable de ello; a mayor abundamiento, no cabe que el Estado, incumplidor de una determinada Directiva, se aproveche, en su propio beneficio, del incumplimiento de la misma, solo a él imputable. Por otro lado, las directivas de armonización fiscal son lo suficiente detalladas, incondicionadas y precisas para gozar, igualmente, de la precitada eficacia directa; en consecuencia, sus preceptos generan derechos e intereses, favorables al contribuyente, que éste puede hacer valer ante el Estado.

Gozan así mismo de la referida eficacia directa todas aquellas normas que, vía Directiva, establezcan exenciones, beneficios fiscales, un supuesto de no sujeción, el derecho a deducción del impuesto soportado o cualquier otra medida, favorable al contribuyente; tal eficacia directa tendrá lugar cuando el Estado incumpla dicha Directiva, siendo ésta de carácter vertical –esto es, entre Estado y

¹⁹⁰ FALCON Y TELLA, R. y PULIDO GUERRA, E., op. cit., pp. 28-29.

contribuyente-, amén de operar siempre en beneficio del particular. Tema distinto es la vigencia de dicha eficacia directa, cuando hablamos de relaciones entre particulares; y, ello, puesto que las Directivas solo generan obligaciones para los Estados. Pero, aun así, la jurisprudencia comunitaria viene a decir que es posible entender dicha eficacia directa, cuando se trata tan solo de particulares, toda vez que dichas Directivas son actos de alcance general. Los Jueces y Tribunales de Justicia de cada país miembro están obligados a aplicar las normas, procedentes de la Unión Europea; no es válido, tampoco, mantener en vigor una norma, de derecho interno estatal, aunque no sea aplicada, si contradice al Derecho de la Unión Europea. Recordemos el principio de primacía y eficacia directa, que constituyen el “santo y seña” del Derecho, emanado de la citada organización internacional, de ámbito europeo, desde sus mismos inicios; siempre ha existido una clara pulsión entre las fuerzas centrífugas, de orden nacionalista, promovidas por los propios países miembros de dicha unión y las centrípetas, de mayor alcance, de inspiración supraestatal y paneuropea¹⁹¹.

El respeto por el principio de legalidad y seguridad jurídica, en materia tributaria, es uno de los pilares esenciales del Estado de Derecho, en cuanto fundamentos básicos del mismo; la cúspide de todo sistema jurídico legal, conforme a dicho modelo de Estado, es el propio texto constitucional, el cual declara “negro sobre blanco” aquellos derechos, principios y valores mediante los que se articula la convivencia social, amén de las instituciones, igualmente básicas y esenciales, que la permiten. Los principios y reglas que determinan la Justicia, también en el ámbito tributario, aparecen reflejados en el Texto Constitucional, vigente en cada país; éstos se concretan a través de la labor realizada por los respectivos Tribunales, encargados del oportuno control de constitucionalidad, ya según un modelo concentrado –en nuestro caso, el TC- ya en virtud de un modelo difuso –tal labor de control constitucional pertenece a todos los Tribunales, sin excepción-.

¹⁹¹ FALCON Y TELLA, R. y PULIDO GUERRA, E., op. cit., pp. 31-35. Junto a aquel conjunto de normas, obligatorias y vinculantes, dictadas por las diversas organizaciones internacionales –Unión Europea, OCDE.-, también cabe hablar del llamado “soft law”; esto es, entendiéndolo por éste último aquel conjunto de recomendaciones o dictámenes, documentos, códigos de conducta... aprobados por dichas organizaciones internacionales que, no siendo directamente vinculantes y obligatorios, sí tienen efectos jurídicos indirectos, en cuanto instrumentos que permiten una mejor interpretación de aquellas normas, ya reseñadas, de obligado cumplimiento para sus Estados miembros. Ibid., p. 36: por otro lado, cada Estado aplica su propia normativa dentro de su territorio nacional, sea tanto de origen interno como externo; en este último caso, por proceder de un convenio internacional, bilateral o multilateral o, en su caso, tratarse de una norma emitida por una organización internacional de la cual dicho Estado sea miembro. Funcionarios, Jueces y demás operadores jurídicos solo podrán aplicar en España aquella norma que esté en vigor, conforme a nuestro Ordenamiento Jurídico, amén de debidamente publicada en el Boletín Oficial correspondiente. MUÑOZ MACHADO, S. (2016): *Diccionario del español jurídico*, op. cit., p. 870: la gobernanza, en cuanto fundada sobre lo que ya hemos denominado como “soft law”, también tienen un claro anclaje en la Unión Europea; y, ello, puesto que dicha organización cuenta con una serie de mecanismos y competencias, diseñados para coordinar la política económica de sus Estados miembros. Uno de los problemas, planteados por tales instrumentos de coordinación, es que carecen de la fuerza jurídica necesaria, para actuar, eficazmente, siendo, por ello, el eslabón más débil de la unión económica y monetaria, la cual constituye uno de los pilares de dicha organización internacional europea.

En el terreno del Derecho Tributario de la Unión Europea, tal esquema no aparece ante nuestros ojos con igual definición y detalle; y, ello, puesto que, en primer lugar, no existe una auténtica constitución, de ámbito europeo sino, más bien, una serie de tratados fundacionales, donde el aspecto político es el que aparece más desdibujado e inconcreto. En línea con lo dicho, el Derecho Originario, propio de la UE, no delimita, en forma expresa y clara, cuales son los principios materiales que cabe atribuir a la Justicia tributaria; siguiendo tal lógica, las normas de armonización fiscal, emitidas por la referida Unión, tampoco tienen un marco referencial, claro e indubitado, sobre qué debe entenderse por dicha Justicia y, menos aún, acerca del contenido de dichos principios materiales.

Recordemos que ni el Tratado de la Unión Europea ni, tampoco, su Tratado de Funcionamiento, entran a detallar –o, al menos, explicar, si quiera- cuáles podrían ser esos principios de Justicia tributaria. Sin una delimitación, clara y precisa, sobre el alcance de tales principios materiales de la Justicia Tributaria, tampoco será posible fijar los derechos y garantías a los cuales tendría derecho todo contribuyente; una vez que tales principios se delimiten y rellenen de contenido, será también posible establecer unos mecanismos de armonización fiscal, legítimos y, al tiempo, igualmente válidos, con efectos en todo el territorio de la UE. Los mencionados principios, pues, vienen a ser la nervadura o pilar, esencial, sobre el que edificar la estructura tributaria, propia de la mencionada Unión; uno de los posibles apoyos para dicha labor podría ser el derecho a la propiedad privada, el cual goza de protección expresa, tanto por parte de la Declaración Universal de los Derechos Humanos como por la Carta de Derechos Fundamentales, aprobada por la referida organización internacional, de ámbito europeo.

Así mismo, la UE ha establecido el principio de la buena gobernanza, en materia fiscal, entendiendo por el mismo la plasmación de la necesaria transparencia, intercambio de información y de competencia legal en materia tributaria; la deseable armonización, en el ámbito tributario, pasa por la más eficaz lucha contra el fraude y la evasión en ese terreno. La información, compartida entre todos los estados de la UE, es la única herramienta eficaz; por ello, ya en 2003 las instituciones comunitarias establecieron un sistema automático por el cual los países miembros compartían información, sin necesidad de su previo requerimiento, como en el sistema anterior. Tal mecanismo no pudo ponerse en práctica con todo su alcance, ya que hubo Estados miembros que no lo facilitaron; más tarde, la Directiva comunitaria 2011/16/UE puso las bases de una definitiva cooperación interadministrativa en el terreno fiscal; igual importancia cabe atribuir a la Directiva comunitaria 2010/24/UE, dedicada a la asistencia mutua en materia de recaudación.

Las citadas directivas permitieron avanzar hacia el más eficaz intercambio automático de información, armonizada; también contribuyó a ello la Directiva comunitaria 2014/107/UE, de 9 de diciembre. En línea con lo ya reseñado, la Directiva comunitaria 2018/822/UE ofrece las claves para entender cuál es el actual panorama fiscal europeo; en este momento, la citada Unión ha apostado por la transparencia fiscal, la tributación efectiva y la gobernanza fiscal global; además, la OCDE también ha tenido una considerable importancia en esta temática, por servir como guía a efectos de la citada cooperación y colaboración internacional, en el ámbito tributario. En suma, nadie discute la utilidad de los ya citados mecanismos de intercambio de información tributaria, con respecto a las cuentas y el patrimonio de los contribuyentes, en el extranjero; más, aún, por cuanto se incrementa en igual medida la siempre deseable transparencia fiscal de las administraciones tributarias estatales. Por otro lado, no olvidemos que compartir la información tributaria, entre las diversas jurisdicciones estatales tributarias, también tiene unos elevados costes, tanto en términos económicos como legales; así mismo, todo ello hace que las transacciones económicas sean más complejas, fruto del establecimiento de iguales estándares de responsabilidad.

Como hemos reseñado en páginas anteriores, la UE presenta perfiles singulares, los cuales la diferencian claramente de cualquier otra organización internacional; entre dichas singularidades, quepa destacar, quizás, la de su carácter esencialmente integrador, que supera la faceta estrictamente colaboradora entre sus Estados miembros. En realidad, algunos han querido ver en las instituciones comunitarias, cuyo origen cabe situar en los años inmediatamente posteriores a la tragedia de la segunda guerra mundial, una clara peculiaridad; la de convertirse, andando el tiempo, en lo que podríamos calificar como Estados Unidos de Europa, como entidad, con una estructura similar a la de los Estados, llamada a articular una soberanía común en beneficio de todos los pueblos que habitan el solar geográfico europeo; en línea con lo dicho, una de las mayores críticas contra el citado proyecto unificador es la de no haber alcanzado, todavía, esa soberanía compartida, que englobe a toda la ciudadanía europea.

Toda Hacienda Pública solo puede constituir sobre una soberanía política, preexistente; ello presupone, igualmente, la existencia de un Parlamento, en donde los representantes de la soberanía popular aprueben los presupuestos públicos y, al tiempo, establezcan las correspondientes obligaciones fiscales y tributarias ciudadana. En línea con lo dicho, salta a la vista que el actual Parlamento Europeo dispone de competencias muy limitadas –más, aún, en el plano fiscal y tributario-; precisamente, la falta de una soberanía política plena, que alcance a todos los europeos, en un plano de absoluta igualdad, es una de las principales causas que explican los problemas económicos de la UE, asociados al Euro, en cuanto divisa común. En realidad, cualquier observador

imparcial podría pensar que el interés predominante en el actual “club” europeo, por excelencia, solo tiene su punto de mira puesto en la defensa de los intereses de unos ciertos países miembros; ello, en claro detrimento de los demás. No olvidemos que la citada Unión fue fundada con el propósito de mejorar la vida de los europeos, buscando con ello dejar atrás, para siempre, el negro fantasma de la guerra y pobreza mediante la colaboración y consenso, mutuos y recíprocos. El Euro, por ejemplo, así como la política económica, asociada a dicha moneda común, parece no responder a ese principio, básico, propio de cualquier entidad soberana; esto es, la absoluta igualdad, formal y material, de todos sus miembros. Ejemplo de ello es el tema de la subida de los tipos de interés, por parte del BCE, la cual beneficia al Norte –calvinista y frugal- mientras perjudica al Sur –católico y hedonista; la única excepción sea, tal vez, Italia que, siempre, sabe salir mejor parada que los demás.

Así, las decisiones políticas se adoptan, en ese ámbito comunitario, bajo la regla de las mayorías, en base a un voto ponderado de los Estados miembros, atendiendo a su peso económico, democrático, territorial, etc.; además, la existencia de un Banco Central, así como una moneda, común para todos los Estados miembros de la UE, se articuló sobre una idea, esencial; esto es, la de la protección de ese mercado único, de ámbito europeo, frente al exterior. Esa presunta protección de nuestro mercado no es tal, verdaderamente, desde el punto y hora que, por ejemplo, se aprueba la entrada en la UE de una gran cantidad de productos, provenientes de terceros países, con los que las autoridades comunitarias han establecido acuerdos preferenciales de comercio; esos contingentes comerciales suponen un claro perjuicio para los países miembros con una economía más débil y menos avanzada, en términos de valor añadido. En realidad, tales contingentes, ajenos a las muy duras normativas medioambientales, etc., vigentes en el territorio comunitario, solo benefician a los países miembros del Norte de Europa; éstos últimos, centrados en la manufactura y exportación de bienes, productos y servicios, de muy alto valor añadido, por cuanto incorporan un elevadísimo capital tecnológico, inaccesible para los Estados miembros que conforman la Europa mediterránea¹⁹².

Como ciudadanos, pertenecientes a la citada Unión, no podemos sino alegrarnos con la nueva figura, consistente en una Fiscalía Europea, creada en octubre de 2017 por parte del Parlamento Europeo; hay que poner en perspectiva dicha figura, atendiendo a las circunstancias de nuestra propia historia.

¹⁹² PÉREZ ANADÓN, J. (2022): “Cómo el euro destruye Europa (II). Una moneda sin economía política” en *Razón Española*. Enero-Febrero 2022. Número 229. Fundación Balmes. Madrid, pp. 76-88. En realidad, la sempiterna lucha, desde que vieron la luz las primeras instituciones comunitarias, entre quienes deseaban una Europa federal, de un lado y la Europa confederal, del otro; para los favorables a la última de esas dos opciones, un modelo que, asegurando la pervivencia de los Estados miembros, asegurase su viabilidad futura, vía el principio de subsidiariedad comunitario. Todavía, hoy, las espadas siguen en alto, sin un claro ganador, definitivo; veremos lo que nos depara el porvenir.

A partir del año 2000, fruto de la influencia europea, se suceden una serie de cambios legislativos fundamentales entre nosotros; así, la vieja LEC, del siglo XIX, es sustituida, desde el día uno de enero de ese año, por un texto completamente nuevo, más acorde con la actual realidad española. Lo mismo cabe decir con respecto a la jurisdicción laboral y contenciosa administrativa; en cambio, nuestra jurisdicción penal sigue anclada en un modelo, ya trasnochado, propio del siglo pasado, no completamente acorde todavía con los principios comunitarios.

Así, seguimos aplicando en los Juzgados y Tribunales españoles la vieja LECrim., nada menos que de 1882, objeto de mil y una reformas que, al fin y a la postre, no hacen sino enmarañarla todavía más, dificultando sobremanera su correcta interpretación con arreglo a la problemática y necesidades de nuestros días; una de las reformas más necesarias, en el ámbito de nuestro derecho penal, es la de la adaptación de la figura del Fiscal a los cometidos que presenta tal institución en el resto de países, pertenecientes a nuestro entorno geográfico y cultural más próximo. Es necesario, pues, que el fiscal español deje de realizar, simultáneamente, la función de investigación/acusación y, a la vez, defensa; lo más adecuado es que, como hacen nuestros países vecinos, el fiscal adquiera, en exclusiva, el papel de investigar y acusar los delitos, asumiendo el Juez de Instrucción únicamente la tarea de custodiar y garantizar los derechos del investigado.

Todo lo expuesto, a cerca de las discrepancias en torno al actual papel del Fiscal español, con respecto a los demás países europeos, adquiere especial transcendencia ante el hecho de la creación, ya aprobada, de la antedicha figura de la Fiscalía Europea; tal fiscalía se ha diseñado para realizar la defensa penal de los intereses financieros de la Unión, conforme a lo dispuesto por el Reglamento 2017/1939, proveniente del Consejo. El citado Consejo creó la mencionada fiscalía vía el instrumento comunitario de la cooperación reforzada; los hechos hablan por sí mismos: el fraude, en lo tocante a los fondos, de procedencia comunitaria, así como al IVA, de igual origen, alcanza ya cotas gravísimas, de miles de millones de euros, teniendo a crecer, además, durante los últimos años. Todo ello explica la necesidad de una rápida y contundente actuación, en orden a evitar semejante sangría para los recursos de la UE. La citada Fiscalía Europea, con sede en Luxemburgo, aparece como un organismo independiente de la referida Unión, siendo competente para investigar los delitos que perjudiquen los intereses financieros comunitarios, en los términos fijados por la Directiva (UE) 2017/1371; además, dicho fiscal tiene la potestad de ejercer la acción penal contra los responsables del susodicho ilícito, con la subsiguiente solicitud de la apertura del correspondiente Juicio en su contra ante los respectivos órganos jurisdiccionales de los Estados miembros, competentes para ello. El Reglamento 2017/1939 delimita las competencias del meritado Fiscal, en el terreno material, territorial y personal. Hay que reseñar, igualmente, que la UE no tiene

competencias en materia de imposición; sin perjuicio de tal circunstancia, el TJUE se ha declarado competente, en materia de IRPF o el impuesto de sucesiones, cuando la respectiva norma estatal vulnera el principio comunitario de la libre circulación de bienes o personas, por concurrir la presencia de una discriminación en el tratamiento fiscal de los ciudadanos, por razón de su residencia en uno u otro territorio.

A consecuencia de lo ya expuesto, el Fiscal Europeo también actuara, aún en el caso de tratarse de un supuesto de imposición directa, cuando la correspondiente norma estatal quiebre dicho principio comunitario de libre circulación; así mismo, es igualmente destacable que el citado Fiscal luchará contra la delincuencia organizada, cuando ésta lesione, de manera preponderante, el referido interés financiero de la UE. Nadie duda que la delincuencia transnacional es un fenómeno, cada vez más grave y extendido; hay algunos factores que la facilitan, como, por ejemplo, el libre tránsito dentro del territorio comunitario y la facilidad de su comisión, utilizando para ello medios digitales. Destacamos, en línea con lo ya expuesto, que el citado fiscal tiene la potestad de confiscar los bienes y derechos de los criminales, recuperando así los fondos comunitarios, ilícitamente sustraídos, en beneficio de los contribuyentes.

La importancia del referido Fiscal es la de posibilitar una investigación penal, a escala de toda la Unión, de modo que las autoridades estatales, directamente afectadas, puedan compartir rápidamente todo tipo de informaciones, amén de coordinar, adecuadamente, la investigación policial llevada a efecto; además, cabe la confiscación de los activos, pertenecientes a dichos criminales, así como la detención de todos aquellos sospechosos de colaboración con los anteriores. El objetivo es el de superar los clásicos problemas, asociados a la persecución del delito, cuando intervienen varias jurisdicciones estatales; por otro lado, las garantías procesales, a favor de los encausados, determinan unos elevados estándares de protección, elaborados tanto por los distintos Juzgados y Tribunales de cada Estado miembro como el propio TJUE.

Tales garantías pasan por el derecho a un proceso justo, derecho a la defensa y presunción de inocencia. El antedicho Fiscal podrá establecer acuerdos de colaboración con otras instituciones comunitarias, a fin de ejercitar con mayor eficacia sus funciones; en suma, se trata de potenciar la necesaria cooperación judicial entre los Estados miembros. Pero, conviene incidir en que los cambios también deben alcanzar a nuestro actual proceso contencioso administrativo, en su vertiente tributaria, de modo que los derechos y garantías de los contribuyentes sean protegidos de manera efectiva; así nos lo demanda el mismo art. 24 -derecho a la tutela judicial efectiva-, amén del 106.1 -control por los tribunales de la legalidad de la actuación administrativa-, ambos, de la CE 1978. La

revisión de los actos administrativos, en materia tributaria, debería ser objeto de profundos cambios, de modo que las actuales reclamaciones económico administrativas previas se eliminasen, definitivamente, por carecer los órganos que ahora las resuelven de la necesaria independencia orgánica; la tutela judicial efectiva exigiría que dichas reclamaciones administrativas previas también se judicializasen, dando pie, en consecuencia, a la deseable doble instancia judicial en ese ámbito¹⁹³.

Asunto, también destacable, es el de la necesaria implementación del plan de acción BEPS, acordado por la OCDE, de manera coordinada con el G/20, en la UE; para ello, conviene tener a la vista los acuerdos entre la Comisión europea y el ECOFIN, además del soft y hard law, tocante al citado asunto. La progresiva y continua internacionalización de la actividad económica, donde reina la mayor interacción entre las distintas jurisdicciones estatales tributarias, reclama la búsqueda de acuerdos entre las distintas autoridades nacionales; esos acuerdos pretenden disminuir los negativos efectos de esas interacciones, favoreciendo así la fluidez y desarrollo de la actividad económica y, de paso, la deseable protección de las bases imponibles que alimentan los respectivos erarios públicos estatales. La economía digital presenta especiales dificultades y desafíos, en relación con los precitados aspectos; el uso de las herramientas informáticas facilita, sobre manera, que, vía todo tipo de artimañas y estratagemas, sea posible reducir considerablemente la respectiva deuda tributaria. La falta de barreras al comercio electrónico permite que numerosas empresas y particulares ofrezcan sus bienes, productos y servicios on line, sin establecimiento o almacén, físico, mediante el cual atender a la clientela. Los avances tecnológicos, asociados a la globalización, en materia de información, comunicación y computación, han tenido un efecto claro; esto es, el de impulsar como nunca la integración de los diversos mercados económicos de dichos bienes, productos y servicios, pero a una escala, desconocida hasta ahora, de ámbito mundial.

Las medidas relativas tan solo a la doble imposición resultan ya insuficientes para atender, de manera adecuada y eficaz, las cuestiones más peliagudas, toda vez que hay un elemento nuevo, hasta ahora poco relevante pero, hoy, de importancia cada vez mayor; esto es, la de la presencia de una gran cantidad de empresas multinacionales, dedicadas al sector tecnológico, con beneficios multimillonarios, que operan digitalmente, on line, sobre todo el Orbe, sin limitación geográfico o temporal alguna. La globalización económica también influye en las empresas, a la hora de determinar a qué régimen fiscal someterse, en lo tocante al impuesto de sociedades; a fin de evitar

¹⁹³ MARTÍN QUERALT, J. (2017): “La Fiscalía Europea y los delitos contra la hacienda pública comunitaria” en *Carta Tributaria. Revista de Opinión*. Número 33-Diciembre de 2017, pp. 7-10

las problemáticas, derivadas de la doble imposición, se han ido tejiendo una serie de acuerdos entre los Estados, relativos a tal temática, que pretenden proteger su respectiva recaudación fiscal y, al tiempo, fomentar el comercio y tráfico mercantil mundial. Los avances tecnológicos de nuestros días facilitan sobremanera que las empresas puedan deslocalizar sus diversas actividades económicas a lo largo y ancho del mundo, de modo que éstas puedan aprovechar, en su propio y exclusivo beneficio, aquellas jurisdicciones estatales con la menor presión fiscal posible. Las reglas relativas a la regulación de la economía internacional, hasta ahora vigentes, no se adaptan convenientemente a dichos fenómenos, por lo que urge su conveniente puesta al día; la OCDE, así como la ONU y demás organizaciones y foros internacionales, trabajan en esa necesaria adaptación.

En cuanto a la UE, se han adoptado las medidas necesarias para poner en práctica en nuestras fronteras lo dispuesto en el Plan BEPS, diseñado por la OCDE; para ello, es indispensable una acción coordinada de todos los Estados miembros de la citada Unión, vía el oportuno intercambio de información, así como una coordinación internacional más integradora, que no deje atrás a los países menos desarrollados. La UE ha aprobado una serie de medidas legislativas, en pos de la mejor gobernanza, centradas en el intercambio automático de información entre los Estados miembros, recogida en la Directiva 2011/16/UE, dedicada a dicha materia; además, la citada Unión ha aprobado igualmente una serie de Directivas anti elusión, bajo las siglas “ATAD”, cuyo origen cabe situar en el citado Plan BEPS. Por otro lado, la UE ha modificado la Directiva 2011/96/UE, incluyendo en la misma una cláusula general antiabuso, en lo relativo a las relaciones entre Matriz y Filial; a mayor abundamiento, la recomendación comunitaria UE 2016/136, dictada por la Comisión, establece una serie de medidas, dirigidas a la prevención de la obtención de beneficios abusivos, derivados de los convenios. Así mismo, también se prevé la elaboración de una lista, cuya finalidad es la de identificar a aquellos incumplidores de las normas de buena gobernanza, fijándose al tiempo una respuesta, común y homogénea, frente a los mismos¹⁹⁴.

Es importante hacer un especial énfasis en los fundamentos de la UE, los cuales, según el art. 2 del TUE, se construyen en torno a valores tan esenciales, ya reconocidos por la Declaración Universal de los Derechos Humanos, como los del respeto por la dignidad humana; todo ello, con idéntica perspectiva sobre la libertad, democracia, igualdad, el Estado de Derecho y los derechos humanos, incluyendo dentro de estos últimos los de las minorías. Además, tales valores son ampliamente compartidos por los Estados miembros de la UE, cuyas sociedades se caracterizan por la defensa

¹⁹⁴ BARCIELA PÉREZ, J. A. (2017): “La implementación del Plan de Acción BEPS en la UE” en *Carta Tributaria. Revista de Opinión*. Número 32-Noviembre de 2017, pp. 22-38

del pluralismo, igualdad, evitando toda discriminación, tolerancia y solidaridad; es más, el Estado miembro que incumpla los valores fundamentales de dicha Unión, contenidos en el art. 7 TUE, sufrirá una dura consecuencia, en forma de suspensión de sus derechos, en cuanto miembro de la UE. Lo más importante es, quizás, lo proclamado en el art. 3 TUE, ya que la citada organización reconoce tener, por finalidad, la de promover la paz y bienestar de los pueblos, conforme a los valores que la identifican; se pretende, pues, ofrecer un espacio de libertad, seguridad y justicia a lo largo y ancho del mercado interior, formado por todos los pueblos que integran los diversos Estados miembros.

La libre circulación de personas quedará garantizada en el territorio correspondiente al citado mercado interior, el cual tendrá por objetivo el logro de un desarrollo sostenible en Europa; ello, vía un crecimiento económico equilibrado y, al tiempo, la estabilidad de precios, en el marco de una economía social de mercado, competitiva, encaminada hacia el pleno empleo y progreso social, con pleno respeto por la protección y mejora medioambiental. Por otro lado, la citada Unión combatirá la exclusión social, fomentando igualmente la cohesión económica, social y territorial, amén de la solidaridad entre sus integrantes; no es baladí, precisamente, que dicha organización proclame su defensa de los Derechos Humanos, así como de la legalidad internacional, tal y como los establece la Carta de Naciones Unidas.

Regla, también destacable, es la que propugna el llamado principio de cooperación leal entre la UE y los Estados que la componen; el significado de dicho principio, conforme nos indica el art. 4.3 TUE, gira en torno a los siguientes mimbres: 1º el mutuo respeto y asistencia entre ambas instancias, a la hora de cumplir las respectivas misiones, derivadas de los tratados comunitarios, 2º los Estados miembros llevarán a cabo cuantas medidas, generales o particulares, sean apropiadas para asegurar el cumplimiento de las obligaciones, derivadas de dichos tratados o, en su caso, aquellas que resulten de los actos normativos dictados por las instituciones comunitarias y 3º los Estados miembros ayudarán a la UE a la hora de cumplir su misión, absteniendo en consecuencia de toda medida que suponga poner en peligro la consecución de los objetivos de la referida Unión. En lo tocante a los derechos y libertades fundamentales, en el ámbito de la UE, destaca el art. 6 TUE; dicho artículo remite a la Carta de los Derechos Fundamentales de la citada Unión, la cual tendrá el mismo valor jurídico que el de los sucesivos tratados, desde los fundacionales de la CEE, CECA y EURATOM. Por otro lado, los derechos fundamentales, reconocidos por el Convenio Europeo para la Protección

de los Derechos Humanos y Libertades Fundamentales, formarán parte del derecho de la UE; tales derechos se consideran principios generales por parte del derecho comunitario¹⁹⁵.

Cabe, con carácter excepcional, según la doctrina del TJUE, que se establezcan situaciones donde sea lícito un trato discriminatorio, por razones de interés general, de carácter eminentemente fiscal. La elección de la residencia o nacionalidad, como principales puntos de conexión, constituye el ejercicio de la libertad soberana de los Estados miembros de la UE; pero, sin perjuicio de ello, tal libertad no puede ejercitarse de manera abusiva o arbitraria, dado que estará limitada en todo momento por los tratados comunitarios vigentes -SSTJCE de 14 de febrero de 1995, Asunto C-279/93, de 11 de agosto de 1995. Finanzamt Köln-Altstadt contra Roland Schumacker, Asunto C-80/94, de 14 de septiembre de 1999. Wielockx contra Inspecteur der directe belastingen, Asunto C-391/97. Frans Gschwind contra Finanzamt Aachen-Außenstadt-. Los Estados, miembros de la citada organización internacional, de ámbito europeo, nunca podrán actuar, en modo alguno, horillando los principios y libertades comunitarias; sin perjuicio de ello, el propio TJCE reconoce que, a la vista de las disparidades existentes en las legislaciones de los Estados miembros con respecto al traslado de la residencia, éste último podrá resultar, según el caso, más o menos ventajoso para el ciudadano que lo lleve a cabo -STJCE de 12 de febrero de 2009, Asunto C-67/08. Margarete Block contra Finanzamt Kaufbeuren-¹⁹⁶.

El proceso integrador europeo, tanto desde lo político como económico, en cuanto modelo siempre abierto y dinámico, necesita de una puesta a punto para su mejor adaptación al presente -y, lo que es más importante, al futuro-; algunos se decantan por un modelo, legitimador de la UE, articulado sobre un Pacto confederal, suscrito por Estados y ciudadanos. La idea funcionalista, propia de los primeros estadios de las Instituciones Comunitarias, se plasmó en la siguiente serie temporal de acontecimientos; esto es, una sucesión, acumulativa, de modelos organizativos, desde la Zona de Libre Cambio, pasando, más tarde, por una Unión Aduanera, luego, Mercado Común, hasta desembocar en la Unión Económica y Monetaria (UEM), la cual sentaría las bases de la UE que conocemos en este momento. En cualquier caso, lo que sí es indudable es que no hay un modelo final, definitivo, mediante el cual concluir dicha Unión política, hasta sus últimas consecuencias; ello, sin perjuicio del carácter redistributivo de las rentas, realizado mediante los diversos programas de ayuda, financiados por la UE. No hay, desde luego, una voluntad de los Estados miembros de

¹⁹⁵ ALVARÉZ GARCÍA, V. y ARIAS APARICIO, F. (2018): *Lecciones de derecho público autonómico, estatal y europeo*. Tecnos. Madrid, pp. 256-259.

¹⁹⁶ HERMOSÍN ÁLVAREZ, M. (2019): "La libre elección de residencia en territorio español" en LUCAS DURÁN, M. (Dir.): *Documentos de trabajo 6/2019. Residencia fiscal: problemática y cuestiones actuales*. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, op. cit., pp. 208-209

llegar a una verdadera Unión política, a escala continental, con un solo pueblo europeo, unido bajo unas únicas instituciones públicas, comunes para todos y con la suficiente legitimidad para gobernarnos al unísono.

Los partidarios de convertir a la actual Unión en un Confederación Europea de Estados se apoyan en el ejemplo de algunos países europeos, con una larga tradición en ese sentido; es más, tal modelo confederativo fue, más adelante, acentuado hasta llegar al modelo federal, como demuestra la propia historia de Alemania, etc.. Tal confederación europea tendría la ventaja de asegurar los avances, ya conseguidos y, además, posibilitar la subsistencia de los Estados, así como sus estructuras jurídico políticas, fundamentales, de índole constitucional, mediante las cuales articular mejor todo el territorio de la UE. Por otro lado, los Estados Nación siguen siendo los únicos depositarios de la soberanía nacional; así mismo, tal modelo confederal solo precisa un adecuado y claro diseño de cómo van a repartirse las funciones, entre el Estado central y los confederados. Todo ello, sin perder el necesario y fundamental control democrático de las instituciones europeas, que nos engloban a todos; no olvidemos, igualmente, que ese modelo confederal permite le mayor respeto por las peculiaridades, únicas, de cada uno de los pueblos sitios a lo largo y ancho de nuestro continente, llenos de un pasado, común, inmensamente rico e, igualmente, muy diverso; por otro lado, como ya indicamos en líneas anteriores, dicho modelo confederal resulta más fácil de gestionar e implementar, puesto que aprovecharía la experiencias y practicas, ya aprendidas, con respecto a las organizaciones estatales, ahora presentes. Sin duda, el mayor éxito de la UE es el de haber asegurado un espacio de progreso y avance social, en todos los términos, así como la paz dentro de sus fronteras, poniendo definitivo fin a tantas luchas, fratricidas e insensatas¹⁹⁷.

No cabe duda que la UE, tal y como la conocemos, es el resultado de la lucha entre diversas fuerzas, presentes en su seno a lo largo de una dilatada historia, empezando por quienes, en sus principios, se atrevieron a soñar con esa Europa Unida, hoy imperante; siempre ha existido una dura pugna entre dos posturas, claramente contradictorias y muy difíciles de conciliar entre sí. Esto es, de un lado, quienes desean una Unión, fuerte y poderosa, integrada en todos los órdenes, tanto de índole económica como política, en la que los organismos, instituidos dentro de dicha Unión, tengan todo el Poder; y, del otro, los más proclives a construir tal Unión como una simple y mera asociación de Estados miembros, sin apenas integración, donde éstos últimos siempre tendrían la última y definitiva palabra a la hora de decidir. A modo de resumen, una Europa que tenga un papel

¹⁹⁷ DEL VALLE GÁLVEZ, A. (2013): “Europa más allá de la Unión: pacto confederal y nuevo relato europeo” en *UNED. Teoría y Realidad Constitucional*, núm. 32, 2013, pp. 341-355.

preferente sobre los Estados miembros o, por el contrario, otro modelo, bien distinto, donde son éstos últimos quienes determinan qué papel, subordinado, le corresponde a esa Unión.

La Europa de las patrias, tantas veces sostenida por los dirigentes de los países miembros más euroescépticos, sigue ahí, arguyendo que las instituciones comunitarias no son sino un nido de burócratas, bien alejados de los intereses del pueblo europeo. La cuestión principal pivota sobre si el proyecto europeo debe organizarse como una federación de Estados miembros, donde el centro tiene mayor poder que el los integrantes de dicha federación o, por contrario, como una confederación; en este último caso, siguiendo el modelo de los Estados confederales, el centro tiene menor poder que el de los miembros de la citada confederación. Una y otra arquitectura institucional y orgánica –esto es, la federal o confederal- conllevan notables diferencias entre sí; hasta ahora, el proyecto unificador europeo ha tendido más hacia el modelo federal, toda vez que la citada Unión cuenta hoy día con una moneda y banco, propios, siendo por ello la organización internacional más integrada del mundo en este momento. Pero, más allá de todo eso, la pregunta que todos los europeos hemos de hacernos -y, lo más importante, aún está sin respuesta- es: ¿hacia dónde nos dirigimos, a largo plazo?; el permanente proceso de integración, santo y seña de la Europa que hoy conocemos, ¿hasta dónde debe llegar?. Como apuntamos antes, hay poderosas fuerzas centrífugas, que pretenden, en cierto modo, volver atrás en el tiempo, desandando el continuo proceso integrador sobre el cual se ha construido la actual UE; pero, a Dios gracias, aún se mantienen otras corrientes, centrípetas, que buscan potenciar ese elemento unificador e integrador, mediante el cual armonizar el destino de los casi 350 millones de europeos que pueblan nuestro continente. La historia dirá, al fin, quién de esos dos contendientes ha ganado; a mi juicio, el modelo federal, en el caso de la UE, permite una mejor protección de los derechos ciudadanos, vía el citado modelo jurídico, político y social, solidario e inclusivo, progresista en lo político y económico¹⁹⁸.

2.3.1.- Funcionamiento del mercado interior.

El mercado interior, presente en la UE, se basa en la inexistencia de fronteras interiores, en donde rigen, tal y como establece el art. 3.3 TFUE, las llamadas libertades comunitarias, en cuanto libertad de circulación de personas, mercancías, servicios y capitales; dicho lo cual, con respecto a la libertad de circulación de mercancías, habrá que tener en cuenta, así mismo, el conjunto de reglas que establecen y configuran el derecho aduanero comunitario, referido a las que entran en dicho

¹⁹⁸ ANDREANI, G.: "Le fédéralisme et la réforme des institutions européennes", AFRI 2001, volume II. Disponible online: <http://www.afri-ct.org/IMG/pdf/andreani2001.pd>. Los populismos, más xenófagos, antidemócratas y contrarios a la UE, están presentes en numerosos gobiernos, sobre todo, en la Europa oriental -léase, Polonia, Hungría..-.

mercado, procedentes del exterior del mismo. Los respectivos aranceles comunitarios, que conforman tal normativa aduanera, tienen también una estrecha relación con la política comercial común de la UE; y, ello, puesto que la citada política comercial se dirige hacia el exterior del territorio comunitario. La cuestión de los aranceles, propios de la unión aduanera comunitaria, así como la política comercial, también perteneciente a dicho ámbito, son competencia exclusiva de la UE; en cambio, los Estados miembros pueden tener mayor protagonismo en las cuestiones del mercado interior, dado que se trata de competencias compartidas entre las instituciones comunitarias y las de los respectivos Estados miembros. En principio, no es lícito el uso de los Estados miembros de disposiciones tributarias, de índole nacional, con el objetivo de distorsionar las citadas libertades; no está permitido, pues, que, conforme a los arts. 110 a 112 TFUE, existan tributos nacionales, discriminatorios con respecto a los productos no nacionales, de origen comunitario. Es igualmente contrario a Derecho Comunitario que los tributos estatales protejan indirectamente la respectiva producción nacional; cabe, así mismo, limitar las desgravaciones fiscales a la exportación. Por otro lado, quedan prohibidas las exoneraciones y reembolsos a las exportaciones, además de los gravámenes compensatorios a las exportaciones. La libre circulación de mercancías solo podrá tener lugar cuando se supriman las barreras fiscales entre los Estados miembros; a título ilustrativo, tuvo lugar, de manera efectiva, a partir de 1993, con respecto al IVA en el ámbito comunitario¹⁹⁹.

El art. 9 del TUE nos dice que todos los ciudadanos de la UE son iguales ante la Ley; además, el art. 2 del TUE prohíbe toda discriminación, en cuanto uno de sus valores fundamentales. A mayor abundamiento, la prohibición de toda discriminación, por razón de la nacionalidad, aparece igualmente en el art. 18 TFUE, así como en el art. 21 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la UE (DOCE, de 18.12.2000, C 364/1); el referido art. 21 de la antedicha Carta afirma: “1. Se prohíbe toda discriminación, y en particular la ejercida por razón de sexo, raza, color, orígenes étnicos o sociales, características genéticas, lengua, religión o convicciones, opiniones políticas o de cualquier otro tipo, pertenencia a una minoría nacional, patrimonio, nacimiento, discapacidad, edad u orientación sexual. 2. Se prohíbe toda discriminación por razón de nacionalidad en el ámbito de aplicación de los Tratados y sin perjuicio de sus disposiciones particulares”. En los primeros albores de las Comunidades Europeas, el principio de la no discriminación, por razón de la nacionalidad, solo se aplicó a los trabajadores; más tarde, andando el tiempo, surgida la noción de ciudadanía europea, recogida en el tratado de Maastricht (1992)²⁰⁰.

¹⁹⁹ GARCÍA GUERRERO, D., op. cit., pp. 50-77.

²⁰⁰ CARRO PITARCH, M. (2021): “La ciudadanía de la Unión Europea. No discriminación por nacionalidad”. Disponible online: <https://www.openeuropeu.es/no-discriminacion-por-nacionalidad/>

La discriminación por razones de la nacionalidad siempre ha estado prohibida por los tratados de la UE, así como la discriminación por razones de sexo en el contexto del empleo; destacan, así mismo, las diversas Directivas, que inciden en dicha temática, aprobadas a partir del año 2000. Conforme a lo ya expuesto, subrayamos la Directiva de igualdad en el empleo, que prohíbe la discriminación por motivos de orientación sexual, creencia religiosa, edad y discapacidad en ese ámbito; lo mismo cabe decir con respecto a la Directiva de igualdad racial, que veda toda discriminación por razones de raza o etnia, también en el contexto del empleo, y, además, otros terrenos como, por ejemplo, el de la educación, la asistencia social, incluida la seguridad social y la sanidad, las ventajas sociales y el acceso y suministro en materia de bienes y servicios. La legislación de la UE protege asimismo a las personas contra la discriminación por motivos de sexo en los ámbitos anteriores, salvo en el de la educación. En 2009, el Tratado de Lisboa introdujo una cláusula horizontal, dirigida a particulares, encaminada a integrar la lucha contra las discriminaciones en el conjunto de las políticas y acciones de la Unión (artículo 10 del TFUE); todas las personas tienen derecho de recurso judicial ante una discriminación directa o indirecta, proveniente de un particular, cuando, estando en una situación comparable a otro u otra, reciban un trato diferente aunque, eso sí, sin la suficiente y razonable justificación, objetiva y legítima. Las víctimas de discriminación también pueden solicitar la ayuda de los organismos nacionales sobre igualdad, los cuales son instituciones públicas establecidas por toda la UE con fin de promover la igualdad y luchar contra la discriminación²⁰¹.

Es digno de mención que el Parlamento Europeo aprobase el día 15 de enero de 2019 una resolución sobre igualdad de género y políticas fiscales, relativa a la UE; se trata, pues, de evaluar, en forma periódica, el impacto de género en las políticas fiscales, acentuando la perspectiva de la igualdad. Tal resolución parlamentaria ha sido enviada, por otra parte, al Consejo y Comisión de la referida Organización Internacional; dicha resolución alude a los artículos 2 y 3 del TUE, que reconocen la no discriminación y la igualdad entre mujeres y hombres como dos de los valores y objetivos esenciales en los que se basa la Unión. Así mismo, los arts. 8 y 10 del TFUE obligan a la Unión a tratar de eliminar las desigualdades, promover la igualdad de género y luchar contra la discriminación en la definición y ejecución de sus políticas y acciones; a mayor abundamiento, la Carta de los Derechos Fundamentales, la cual forma parte del derecho primario comunitario, contiene derechos y principios que hacen referencia a la prohibición de la discriminación directa e indirecta (artículo 21, apartado 1) y a la igualdad entre mujeres y hombres (artículo 23). Tales derechos, estipulados en la mencionada Carta, son directamente relevantes para los Estados

²⁰¹ EURO-LEX. “Principio de no discriminación”. Disponible online: <https://eur-lex.europa.eu/ES/legal-content/glossary/non-discrimination-the-principle-of.html>

miembros, los cuales tienen la obligación de aplicar, íntegramente, el derecho comunitario (artículo 51).

La realidad es que las mujeres suelen cobrar un salario inferior al de los hombres, realizando la misma actividad laboral; dicha discriminación, negativa, no se refleja, en este momento, en el sistema fiscal y tributario, de modo que tal circunstancia solo perjudica a la población femenina. Es necesario, en consecuencia, aplicar la correspondiente perspectiva de género, en el terreno fiscal y tributario, de manera que tal discriminación, real, propia del actual mercado de trabajo, pueda compensarse adecuadamente; por todo ello, resulta indispensable cambiar dicha situación, que no hace sino aumentar, injustamente, la carga fiscal al colectivo laboral femenino, con muy bajos ingresos si se comparan éstos con los de los hombres. En suma, solo esa perspectiva de género, en el ámbito de lo tributario, permitirá potenciar el poder redistributivo de los sistemas fiscales, cuyos grupos de rentas más altas apenas cuentan con mujeres²⁰².

Destaca igualmente la Resolución del Parlamento Europeo, de 29 de abril de 2021, sobre fiscalidad digital: negociaciones en la OCDE, residencia fiscal de empresas digitales y posible impuesto digital europeo (2021/2010(INI)); conviene no perder de vista que la propia naturaleza de la UE impone los necesarios equilibrios entre, de un lado, el interés comunitario, supraestatal, defendido por la Comisión y los de cada uno de los Estados miembros, del otro, que pueden coincidir, o no, con ese interés comunitario, antes expuesto.

La UE no solo ha establecido una serie de ingresos, de carácter tributario, bajo la denominación de “recursos propios”, en cuanto tributos de titularidad comunitaria; tales figuras pretenden cubrir los gastos de la citada organización internacional, determinados en su respectivo presupuesto, amén de consolidar su propia autonomía financiera. Por otro lado, la mencionada Unión también lleva a cabo una necesaria labor de armonización fiscal, entre los distintos sistemas tributarios, pertenecientes a cada uno de sus Estados miembros; tal labor armizadora tiene la finalidad de establecer una serie de normas, comunes, para todos, de orden fiscal, que aseguren la protección de las libertades y principios que conforman el Derecho Comunitario. Así mismo, los Estados miembros de la referida UE tienen la obligación, establecida desde las instancias comunitarias, de colaborar entre sí, en materia tributaria. Conviene no olvidar las ventajas de una correcta armonización, en el plano tributario, a la vista de la naturaleza de la UE, en cuanto organización internacional más integrada del mundo; la armonización fiscal comunitaria pretende, ni más ni menos, que salvaguardar el buen

²⁰² DESVIAT. I. (2019): “Noticias de actualidad. ¿Carta impositiva distinta para hombres y mujeres?” en *Carta Tributaria. Revista de Opinión*. Número 48-Marzo de 2019, p. 157.

funcionamiento del mercado interior. Hoy día, la idea de armonización plena se ha abandonado, siendo sustituida por la de coordinación de las políticas fiscales y sociales, desarrolladas por cada Estado miembro; en todo caso, armonizar significa aproximar las diversas legislaciones tributarias, de cada uno de los Estados miembros de la citada Unión, de modo que éstas no constituyan obstáculo alguno al desarrollo de las libertades y finalidades, objeto del Derecho Comunitario Originario.

El grueso de la armonización comunitaria se ha centrado en la imposición indirecta, sin abandonar completamente la directa si bien, en éste último caso, en lo tocante a la fiscalidad de sociedades y del ahorro. La política de armonización fiscal de la UE viene recogida en los arts. 110 a 113 TFUE; sin perjuicio de ello, algunos artículos del citado TFUE tratan, igualmente, otros aspectos relevantes, como, por ejemplo, las normas sobre política fiscal -arts. 45 y 66-, medio ambiente -arts. 191 y 192-, competencia -arts. 107 a 109- e, incluso, política energética -art. 194-. Así mismo, la UE se sujeta a los principios de proporcionalidad y subsidiariedad, a la hora de actuar con respecto a los Estados miembros. No olvidemos, así mismo, que los Estados miembros no pueden actuar a su libre albedrío, puesto que tienen una serie de obligaciones, de índole comunitaria; destaca, en dicho sentido, el de no distorsionar el buen funcionamiento del citado mercado interior comunitario. Por tal motivo, los Estados no pueden aprobar regulaciones, de índole discriminatoria, que produzcan tal efecto distorsionador del mercado interior comunitario; en esa línea, la UE prohíbe establecer regímenes distintos, en lo referido a la tributación directa, que distingan, de manera discriminatoria, entre residentes y no residentes, ya se trate de personas físicas o jurídicas.

Podemos decir que se produce tal distinción, discriminatoria, cuando se da un trato más favorable al nacional -en el ámbito tributario, el residente, con carácter prioritario- que al extranjero -en éste último caso, hablaríamos de un nacional de otro Estado miembro-; tal discriminación será contraria al derecho de la UE cuando contravenga lo dispuesto en el art. 110 TFUE, el cual prohíbe a los Estados miembros que establezcan cualquier clase de tributo, interno, que grave más los productos de los demás Estados miembros que los propios. En caso de un supuesto de trato discriminatorio más favorable al extranjero que al nacional/residente, solo sería posible acudir a la vía estatal -en nuestro caso, el art. 14 CE 1978, que establece el derecho fundamental a la igualdad, a través del oportuno Recurso de Amparo-; y, ello, puesto que tal situación no sería contraria, en principio, por ejemplo,

a la libertad de establecimiento, establecida por el Derecho Comunitario sino, más bien, favorable a ésta última²⁰³.

2.3.2.- Derecho a la libre circulación y residencia.

Hay que decir, en primer lugar, que el derecho a la libre circulación y residencia, si bien con un carácter limitado –esto es, cuando se está llevando a cabo una actividad económica- ya era objeto de reconocimiento por parte de los primeros tratados comunitarios –es decir, los de París (CECA) y Roma (CEE y EURATOM)-; la idea, entonces vigente, de naturaleza sobre todo económica, giraba en torno al concepto de integración, de modo que dichas libertades se admitían a efectos de acceder a un empleo, tanto por cuenta propia como ajena, prestar o recibir un servicio, ejercer una profesión, abrir un negocio al público... La mencionada idea de integración, objeto y esencia de ese momento en la historia de la construcción europea, dio lugar a que el libre ejercicio de las referidas actividades económicas quedase el margen del poder discrecional de los Estados miembros. En 1992 –Tratado de Maastrich- se da un paso más, de modo que se reconoce, más allá de una perspectiva puramente economicista, el derecho a la libre circulación y residencia de todo ciudadano en el territorio europeo; así, el art. 21.1 TFUE establece lo siguiente: “Todo ciudadano de la Unión tendrá derecho a circular y residir libremente en el territorio de los Estados miembros, con sujeción a las limitaciones y condiciones previstas en los Tratados y en las disposiciones adoptadas para su aplicación”. Además, el art. 45 TFU reconoce el derecho a la libertad de circulación de personas, bienes y capitales dentro del mercado interior comunitario; el art. 45 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la citada organización internacional, de ámbito europeo, también reconoce dicha libertad, en el territorio de todos los países miembros.

En suma, el estatuto de ciudadano de la Unión permite que las personas que se encuentren en la misma situación puedan recibir idéntico trato jurídico, cualquiera que sea su nacionalidad, sin perjuicio de las excepciones que legalmente se adopten; un ciudadano europeo puede circular libremente por el territorio de la Unión durante un periodo inferior a los 3 meses, aunque, eso sí, no pudiendo reclamar tampoco ningún tipo de beneficio social. Sin perjuicio de lo ya señalado, el derecho a la libre circulación y residencia no es un derecho absoluto, que carezca de algún límite; más, aún, en aquellos ámbitos más sensibles como el del orden público, seguridad y salud pública. Los ciudadanos europeos podrán residir en cualquier otro Estado miembro que no sea el suyo, del

²⁰³ LÓPEZ ESPADAFOR, C. M., MUÑIZ PÉREZ, J. C. y GARCÍA GUERRERO, D. (2020): “Bases de la armonización fiscal en la Unión Europea” en LÓPEZ ESPADAFOR, C. M. (Dir.): *Bases de la fiscalidad internacional y de la Unión Europea*. Editorial Dykinson S.L.. Madrid, pp. 85-107.

cual son respectivamente nacionales, siempre y cuando lo hagan con arreglo a lo dispuesto en la correspondiente norma comunitaria.

Por otro lado, la gradual y sucesiva supresión de las fronteras interiores de la UE, vía los Acuerdos de Schengen, dio pie a que se aprobase la Directiva 2004/38/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 29 de abril de 2004, relativa al derecho de los ciudadanos de la Unión y de los miembros de sus familias a circular y residir libremente en el territorio de los Estados miembros. A pesar de haberse dictado dicha Directiva, siguen existiendo, todavía, numerosos obstáculos que impiden su completa aplicación; en ese sentido, el propio Parlamento europeo ha alzado numerosas veces su voz, en defensa del citado derecho a la libre circulación y residencia, como uno de los principios esenciales de la propia UE.

Recordemos que, precisamente, uno de los argumentos más importantes, utilizados por los partidos políticos británicos, más radicales y favorables al Brexit, fue el de la necesidad de imponer mayores trabas a ese derecho comunitario a la libre circulación y residencia; los políticos británicos han utilizado la emigración para justificar su salida de la UE, azuzando el miedo, falso, a que una avalancha de inmigrantes -mayoritariamente, africanos y asiáticos-, permitida desde Bruselas, iba a invadir su país. Curiosamente, esos mismos políticos no sienten la menor preocupación por el llamado “turismo sanitario”, practicado por muchos de sus ciudadanos en España, que desean ser atendidos por nuestro Sistema Nacional de Salud, de carácter público; en fin, que para los políticos de Reino Unido ese tipo de ciudadanos -auténticos “free riders”, con cargo a nuestros Hospitales, Clínicas y Centros de Salud, Públicos-, no les plantea ningún problema, de orden moral, legal, etc.. Conviene decir que España, además de otros países, se han quejado, con razón, ante la UE, denunciando esa práctica, cada vez más frecuente, que hemos denominado “turismo sanitario”, el cual suele practicarse mayoritariamente por parte de numerosos ciudadanos de las latitudes más septentrionales del Continente; y, ello, debido a que su atención sanitaria es, aunque resulte sorprendente, de mucha menor cercanía, proximidad y contenido con respecto al usuario que la nuestra. Podemos sentirnos orgullosos de nuestro actual Sistema Nacional de Salud, Público, puesto que, aún pareciéndonos increíble, ocupa los primeros puestos en el ranking mundial, tanto en rapidez como volumen y alcance de prestaciones, de cara al enfermo; aunque, eso sí, hará falta mantener un alto nivel de inversión pública para que eso siga siendo posible, en el presente y futuro.

Tal Directiva tiene unos objetivos muy claros, como los de alentar a los ciudadanos de la UE y a sus familiares a ejercer ese derecho de libre circulación y residencia en el espacio comunitario. Así mismo tal Directiva pretende reducir, al máximo, la burocracia en dichos asuntos y, al tiempo,

definir, con más claridad y precisión, la situación de los miembros de las familias; de paso, también se pretende limitar los supuestos en los cuales los Estados miembros pueden denegar la entrada de una persona o, incluso, poner fin a su derecho de residencia. Se entiende por familiares de los ciudadanos de la UE las siguientes personas, según establece la referida Directiva: 1º el cónyuge (incluso, siendo del mismo sexo, tal y como afirmó la STJUE Gran Sala, de 5 de junio de 2018, Asunto C-673/16. Relu Adrian Coman y otros contra Inspectoratul General pentru Imigrări y Ministerul Afacerilor Interne), 2º la pareja registrada, si la legislación del Estado miembro de acogida equipara la relación de pareja, inscrita en el correspondiente registro administrativo de parejas de hecho, con la relación matrimonial, 3º los descendientes directos, menores de 21 años o a cargo, incluidos los del cónyuge o de la pareja registrada y 4º los ascendientes directos, a cargo, incluidos los del cónyuge o de la pareja registrada.

En cuanto a los derechos y obligaciones, objeto de la mencionada Directiva 2004/38/CE, cabe su formulación, resumida, en los siguientes términos:

+ Con respecto a las estancias inferiores a los tres meses, el único requisito, exigible a los ciudadanos de la UE y sus familiares, es el de la posesión de su respectivo documento de identidad o pasaporte, válidos y en regla; el Estado miembro de acogida tiene la potestad de pedir a los interesados que dejen constancia de su presencia en ese país.

+ Si hablamos de estancias superiores a los tres meses, los ciudadanos de la UE y sus familiares habrán de disponer de recursos económicos suficientes, así como un seguro de enfermedad, en caso de no trabajar; el objetivo es el de no convertirse en una carga para los servicios sociales del país miembro de acogida durante su estancia en el mismo. Aunque los ciudadanos de la Unión Europea no necesiten permiso de residencia, los Estados miembros pueden solicitarles su registro ante las autoridades competentes; los familiares de ciudadanos de la Unión, no nacionales de un Estado miembro, habrán de solicitar un permiso de residencia, válido para la duración de su estancia o para un período de cinco años.

+ El Derecho de residencia permanente: los ciudadanos de la Unión adquieren este derecho, después de haber residido en el Estado miembro de acogida legalmente, durante un período ininterrumpido de cinco años; eso sí, siempre que no se haya ejecutado ninguna decisión de expulsión contra ellos. Este derecho ya no se encuentra sujeto a ninguna condición; idéntica regla se aplica a familiares, no ciudadanos de un Estado miembro, que han residido durante cinco años con un ciudadano de la Unión. En todo caso, el referido derecho de residencia permanente solo se pierde en el caso de ausencia del Estado miembro de acogida, durante un período superior a dos años consecutivos.

Es posible que un ciudadano de la UE y sus familiares sean expulsados del Estado miembro de acogida por razones, suficientemente justificadas, de orden público, seguridad pública o salud pública; con carácter general, deben salvaguardarse las necesarias garantías para que dichas decisiones de expulsión no se adopten tan solo por motivos económicos, amén de ser proporcionales y fundadas en la propia conducta personal del expulsado. Así mismo, la referida Directiva permite a los Estados miembros adoptar las medidas necesarias para denegar, extinguir o retirar cualquier derecho conferido por la Directiva; tales medidas habrán de fundarse en la presencia de un caso de abuso de derecho o cualquier fraude -tipo, por ejemplo, los llamados “matrimonio de conveniencia”-, suficientemente acreditado²⁰⁴.

El principio de libre circulación y movimiento de personas, bienes y capitales, fundamento último del mercado interior comunitario, exige la no discriminación por razón de la nacionalidad entre ciudadanos, nacionales de cualquier Estado, miembro de la UE o EEE; uno de los aspectos en los cuales es posible observar el funcionamiento de dicho principio es el relativo a la obligación de informar a la hacienda pública española sobre los bienes y derechos, propiedad de los contribuyentes, sitos fuera de nuestras fronteras. Tal obligación surge, por primera vez, en la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en prevención y lucha contra el fraude; la Orden HAP/72/2013, de 30 de enero, aprobó el modelo 720, que contiene la correspondiente declaración informativa sobre esos bienes y derechos, situados en el extranjero. Conviene decir que tal Ley 7/2012 trata de intensificar las actuaciones de la Hacienda Pública en cuanto a la prevención y lucha contra el fraude.

Según dispone la antedicha Orden HAP/72/2013, están obligadas a presentar tal declaración las personas, físicas y jurídicas, residentes en territorio español, amén de los establecimientos permanentes en dicho territorio de personas o entidades no residentes y las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, cuando se encuentren en alguno de los cinco supuestos allí detallados. Cuestión igualmente clave es la de precisar qué contenidos debe indicarse en la referida declaración informativa modelo 720, respondiendo el art. 3 de la mencionada orden lo siguiente: a) información sobre cuentas en entidades financieras situadas en el extranjero, en lo tocante a los apartados 2 y 3 del artículo 42 bis del Reglamento aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, b) información sobre valores o derechos situados en el

²⁰⁴ PARLAMENTO EUROPEO. “Fichas temáticas sobre la Unión Europea. Libre circulación de personas”. Disponible online: <https://www.europarl.europa.eu/factsheets/es/sheet/147/1a-libre-circulacion-de-personas>

extranjero, en lo tocante al art. 42 ter. Apartado 1 del Reglamento aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, c) información sobre acciones y participaciones en el capital social o fondo patrimonial de instituciones de inversión colectiva, situadas en el extranjero, en lo relativo al art. 42 ter. Apartado 2 del Reglamento aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, sobre las acciones y participaciones en el capital social o fondo patrimonial de instituciones de inversión colectiva situadas en el extranjero, d) información, correspondiente al art. 42 ter. Apartado 3 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, sobre seguros de vida e invalidez, cuando la entidad aseguradora se encuentre situada en el extranjero o sobre las rentas temporales o vitalicias obtenidas como consecuencia de la entrega de un capital en dinero, de derechos de contenido económico o de bienes muebles o inmuebles, a entidades situadas en el extranjero y e) información sobre bienes inmuebles y derechos sobre bienes inmuebles, situados en el extranjero, objeto del art. 54 bis. Apartados 2, 3 y 4 del art. 54 bis del Reglamento aprobado por el RD 1065/2007, de 27 de julio.

El citado modelo 720 entró en vigor, con carácter retroactivo, en 2012, siendo su no presentación objeto de fortísimas sanciones, de carácter administrativo; así mismo, en virtud del art. 15 de la actual ley orgánica sobre derechos y libertades de los extranjeros en España, españoles y extranjeros deben pagar los impuestos que les correspondan, conforme a la normativa respectivamente aplicable. Recordemos, como bien se afirma en anteriores páginas, que la palabra “todos”, entendida desde un punto de vista genérico, con la cual principia el tantas veces mentado art. 31 de la antedicha Carta Magna de 1978, tiene un solo y cabal significado; esto es, el de aludir tanto a los ciudadanos españoles como a quienes no lo son, a efectos de nacionalidad, debiendo someterse ambos colectivos a la normativa fiscal y tributaria de aplicación en cada caso²⁰⁵.

Pero, para un más y mejor entendimiento del sentido y finalidad que late tras el citado modelo 720, conviene explicar las circunstancias de tiempo y lugar entonces concurrentes; nuestro gobierno, presidido, entonces, por el Sr. D. Mariano Rajoy, promovió en 2012 una amnistía fiscal, vía el Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público (RDL 12/2012), muy criticado en su momento. El referido RDL 12/2012 tenía por objetivo fundamental el de sacar a la luz los bienes y derechos de numerosos contribuyentes, sitos en el extranjero y no declarados al Fisco español. Tal RDL 12/2012 fue objeto, así mismo, de recurso de inconstitucionalidad, ante el TC, el cual fue

²⁰⁵ LÓPEZ ESPADAFOR, C. M. (2017): “El papel de la residencia, no residencia, nacionalidad y extranjería en la configuración de las actuales figuras tributarias” en *Cuadernos de derecho transnacional* (marzo 2017), Vol. 9. Nº 1, pp. 258-259.

resuelto mediante la Sentencia 73/2017, de 8 de junio, que lo declaraba inconstitucional por no ser el instrumento jurídico legal idóneo²⁰⁶.

Conforme a dicha amnistía fiscal, quienes declarasen esos bienes y derechos, desconocidos para la Agencia Tributaria, dentro de un determinado plazo temporal, pagarían tan solo una pequeña multa por ello; además, se establecía, a partir de entonces, la obligación de declarar la totalidad de esos bienes y derechos, sitos en el extranjero. La llamada “Declaración Tributaria Especial” -en adelante, DTE- aparece, por primera vez, en el ya mencionado RDL 12/2012, modificándose posteriormente a través del Real Decreto-ley 19/2012, de 25 de mayo, de medidas urgentes de liberalización del comercio y de determinados servicios, con un posterior desarrollo vía la Orden HAP/1182/2012, de 31 de mayo (Orden HAP/1182/2012). Pues bien, la citada DTE permitía regularizar su situación a los contribuyentes, sujetos a IRPF, IS y IRNR que, a 31 de diciembre de 2010, fuesen titulares de bienes o derechos sin correspondencia con las rentas declaradas por dichas figuras tributarias; la correspondiente multa a abonar, en tal caso, era de pequeña cuantía: el ingreso al Erario Público de un importe equivalente al 10% de su valor de adquisición, sin sanciones, intereses y recargos. La presentación de la DTE, más el ingreso de dicha deuda, antes citada, tendría los siguientes efectos: 1º el de entenderse regularizadas las rentas, sin declarar hasta entonces, que no excedan del importe declarado y que, además, correspondan a la adquisición de los bienes o derechos objeto de la DTE y 2º el importe declarado tendrá la consideración de renta declarada, a los efectos previstos en el artículo 39 de la Ley del IRPF (ganancias patrimoniales no justificadas) y 134 de la Ley del IS (bienes o derechos no contabilizados o no declarados)²⁰⁷.

Pero, hete aquí un detalle, de gran importancia; quienes omitiesen tal declaración, afrontarían un régimen sancionador extremadamente gravoso, dada su absoluta desproporción con respecto a los que hiciesen lo mismo, con respecto a sus bienes y derechos, sitos en España. Así mismo, es importante destacar que las gravísimas sanciones administrativas, aparejadas al citado incumplimiento, tenían otra particularidad; esto es, su imprescriptibilidad²⁰⁸.

²⁰⁶ Para un mejor análisis de la mencionada STC 73/2017, léase MARTOS GARCÍA, J. J. (2017): “Inconstitucionalidad de la Declaración Tributaria Especial. Doctrina sobre el deber de contribuir y vulneración de Principios Constitucionales a propósito de la STC 73/2017, de 8 de junio” en *Nueva fiscalidad*, Nº. 3, pp. 81-119

²⁰⁷ ESCANDÓN RUBIO, I. y LITA FERRIOLS, E. (2012): “Cuestiones controvertidas al respecto de la declaración tributaria especial y de la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero”. Disponible online: <http://libros-revistas-derecho.vlex.es/vid/controvertidas-situados-extranjero-468246474>.

²⁰⁸ GÓMEZ TABOADA, J. (2015): “Granada, 26 de mayo de 2015: un antes y después en el modelo 720”. Disponible online: <https://www.elnotario.es/hemeroteca/revista-62/4128-granada-26-de-mayo-de-2015-un-antes-y-un-despues-en-el-modelo-720>; el autor explica que, ya desde 2014, la Comisión Europea empezó a tener noticias sobre la citada obligación de declarar, a la vista de las numerosas denuncias interpuestas ante las pertinentes instancias comunitarias contra tal normativa –es decir, la Ley, tantas veces citada ya, 7/12, de 29 de octubre-. El autor denuncia que no cabe

Muchos contribuyentes no presentaron, en su momento, el citado modelo 720 por pura desidia o desconocimiento, no con intención elusiva; en otros casos, trascurrido ya el plazo para efectuar dicha presentación, por miedo a ser sancionados. Algunos decidieron no hacer nada, guareciéndose en el “silencio” absoluto, con la secreta esperanza en que los Juzgados, ya españoles, ya europeos, declaren nulas dichas sanciones. Sea por uno u otro motivo, el verdadero perjudicado es el contribuyente que cumple sus obligaciones -y, por ende, la Hacienda Pública-, puesto que dichos bienes y derechos, ocultos al Fisco español, no generan ningún ingreso para el erario público. Es necesario, igualmente, que encontremos, cuanto antes, aquellos mecanismos tributarios que sancionen la elusión o fraude fiscal, en armonía con la CE 1978; no ocurre así con respecto a dicho modelo 720, dado su matiz confiscatorio para aquel que lo omite; por otro lado, tal obligación de declarar, objeto del citado modelo 720, ha suscitado las suspicacias de la UE, teniendo pleno conocimiento de ello la administración española. La Comisión Europea y demás organismos comunitarios ya han informado a nuestros sucesivos gobiernos sobre la posible ilicitud de dicha obligación de declarar, conforme al derecho comunitario; pese a tales advertencias, las autoridades españolas han hecho caso omiso de ellas²⁰⁹.

La Comisión Europea inició el 20 de noviembre de 2015 un procedimiento de infracción contra nuestro país –referencia 2014/4330-, basándose en que la legislación, correspondiente a dicho modelo 720, contravenía el derecho de la UE; y, ello, por dos motivos: 1º imponer sanciones desproporcionadas, de carácter confiscatorio -es decir, el importe de la sanción podía superar el de los bienes o derechos, cuya declaración fue omitida- y 2º evitar la prescripción de las ganancias patrimoniales, no justificadas, declaradas fuera del plazo legalmente previsto para ello. Las autoridades comunitarias quisieron buscar la vía del entendimiento con las autoridades españolas para resolver dicha controversia; tal intento resultó vano por la desidia y desinterés de nuestros gobiernos. A fecha de 15 de febrero de 2017, la referida Comisión remitió un dictamen, motivado, a las autoridades españolas, al amparo del art. 258 TFUE, relativo a esta cuestión; el citado Dictamen pretendía que se cambiase dicha normativa, sobre activos sitos en otros Estados, vinculados tanto con la UE como el EEE. Las autoridades españolas negaron que dicha normativa vulnerase el

utilizar ningún tipo de atajo –aún, ilícito- contra cualquier clase de fraude fiscal, dado que la administración pública también se somete, como la ciudadanía y el resto de los poderes públicos, al ordenamiento jurídico y los principios generales que lo inspiran –léase, prescripción, seguridad jurídica, proporcionalidad y alcance no confiscatorio, por destacar solo algunos-. Fue en Granada, precisamente, donde se impuso la primera sanción, por omitir el citado modelo 720, a un jubilado español, con una cuenta corriente bancaria en Suiza; el sancionado alegó, a modo de defensa, la prescripción, puesto que poseía dicha cuenta corriente ¡desde 2007!, no siéndole admitida por la Agencia Tributaria.

²⁰⁹ DE LA FUENTE, J. (2018): “Notas críticas sobre el modelo 720”. Disponible online: [https://www.elnotario.es/practica-juridica/8363-notas-criticas-sobre-el-modelo-720?tmpl=component&print=1&layout=default&page=.](https://www.elnotario.es/practica-juridica/8363-notas-criticas-sobre-el-modelo-720?tmpl=component&print=1&layout=default&page=)

derecho comunitario. La mencionada Comisión reconoce, desde luego, el derecho de las autoridades españolas a exigir de sus contribuyentes la notificación de los activos, de los cuales son titulares y se hallan en el extranjero; pero, tal derecho tiene unos límites, en cuanto que no es posible aplicar sanciones mucho más graves que las que corresponderían si se omite tal obligación, con respecto a bienes y derechos sitos en España. No es lícito, conforme al derecho de la UE, que se imponga un régimen sancionador tan diferente, atendiendo tan solo al lugar donde se encuentra el correspondiente activo cuya declaración se omite -esto es, el territorio nacional o extranjero-; ello contraviene, pues, el principio de no discriminación y libre movimiento de personas y capitales dentro del mercado único, amén de las propias libertades fundamentales de la UE²¹⁰.

Recordemos, igualmente, que la Comisión Europea emitió, a fecha de 6 de junio de 2019, un comunicado de prensa, informando de la interposición del correspondiente recurso de incumplimiento contra nuestro país ante el TJUE; pues bien, los argumentos, allí expuestos, por parte de la citada Comisión son los siguientes: “En la actualidad, España exige que los contribuyentes residentes notifiquen los activos que poseen en el extranjero, tales como propiedades, cuentas bancarias y activos financieros. La no presentación de esta información a tiempo y en su totalidad está sujeta a sanciones superiores a las impuestas por infracciones similares en una situación puramente nacional. Estas sanciones incluso pueden superar el valor de los activos poseídos en el extranjero. La Comisión considera que estas sanciones por el cumplimiento incorrecto o tardío de esta obligación de información legítima son desproporcionadas y discriminatorias. Pueden disuadir a las empresas y a los particulares de invertir o circular a través de las fronteras en el mercado único. Por consiguiente, estas disposiciones entran en conflicto con las libertades fundamentales de la UE, tales como la libre circulación de personas, la libre circulación de trabajadores, la libertad de establecimiento, la libre prestación de servicios y la libre circulación de capitales”²¹¹. Toda cuestión tributaria resulta, de por sí, espinosa y, más aún, cuando hablamos de bienes o derechos, sitos fuera de las fronteras de los respectivos Estados; la progresiva internacionalización del mundo de nuestros días, cada vez más globalizado, plural y tumultuoso, nos arroja ante ordenamientos jurídicos poliédricos, donde los distintos niveles normativos –

²¹⁰ Véase la nota de prensa, de 15 de febrero de 2017, donde la Comisión UE informa del antedicho dictamen motivado, dirigido al Reino de España: http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-17-234_es.htm

²¹¹ El resumen del referido recurso de incumplimiento obra en el DOCE, de 23 de diciembre de 2019 (2019/C 432/35), siendo las partes en el mismo la Comisión UE y el Reino de España; por otro lado, el citado comunicado de prensa, emitido por la Comisión Europea, se haya disponible online: https://europa.eu/rapid/press-release_IP-19-2774_es.htm. [consultado el 18 de febrero de 2021].

nacionales e internacionales- están en permanente y estrecho contacto, no siempre libre de conflictos²¹².

Tras la entrada en vigor la citada obligación de declaración, objeto de dicho modelo 720, ésta ha sido objeto de numerosas resoluciones, tanto del TEAC como de los Órganos Jurisdiccionales, pertenecientes al Orden Contencioso Administrativo e, incluso, penal; la jurisprudencia, nacional e internacional, no está todavía plenamente consolidada con respecto a dicha problemática. Así mismo, formamos parte de la UE, por lo que su ordenamiento jurídico, en aquellos elementos más importantes, presentan un efecto directo en lo tocante al derecho español, con lo que ello comporta; esto es, el de su obligado e inexcusable cumplimiento para todos nosotros. No cabe, pues, que los Estados miembros de dicha organización internacional puedan negarse a cumplir aquello que ésta última decida, con arreglo a los tratados y demás normas internacionales, de obligatoria aplicación.

3.- Nacionalidad versus residencia en el plano fiscal.

Los avances digitales han convertido en obsoleto el clásico binomio fuente-residencia, en cuanto criterios de sujeción de rentas; la posibilidad de operar en la llamada “nube”, por ejemplo, permite eludir los términos de dicho binomio, haciendo posible que los beneficios escapen de las Haciendas Públicas. Así mismo, es importante destacar que los medios tecnológicos, a disposición de las grandes multinacionales, superan, con mucho, aquellos utilizados por parte de las diversas administraciones estatales; precisamente por todo ello, lo deseable es encontrar, cuanto antes, las más adecuadas soluciones con las cuales tratar uno de los grandes problemas de nuestros días: esto es, el de la enorme facilidad con la que es posible la deslocalización de los beneficios empresariales. De nuevo, se hace evidente la necesidad de establecer mecanismos eficaces de lucha contra el fraude fiscal –y, por extensión, la erosión de las bases imponibles de cara a las Haciendas estatales-, los cuales solo pueden alcanzarse vía el mayor consenso posible entre los Estados; dicha colaboración conjunta podrá evitar la existencia de contradicciones o lagunas entre los respectivos sistemas jurídicos tributarios, a través de los cuales sea posible dicha defraudación. Elemento también destacado es el de la necesidad de concienciar a los Estados, en orden a que éstos eviten cualquier tipo de normativa fiscal, mal entendida –esto es, por insolidaria e injusta-, cuya única finalidad sea la de acaparar para sí toda la inversión extranjera, despojando de ella al resto de países, vecinos y limítrofes.

²¹² DE LA FUENTE, J. (2018): “Nociones básicas y defensa de la planificación internacional”. Disponible online: <https://www.elnotario.es/hemeroteca/revistas-78?;d=8513:nociones-basicas-y-defensa-de-la-planificacion-fiscal-internacional&tmpl=component&print=layout=default&page=>.

La manera más efectiva de resolver problemas globales es la de seguir el camino de la negociación y el consenso, multilateral, en el marco de las organizaciones internacionales más representativas y con mayor ámbito geográfico, donde todos y cada uno de los Estados gocen de igualdad jurídica, más allá de su peso en la economía mundial; es indudable que, en este momento, numerosos gobiernos estatales son reacios a ceder parte de su soberanía a las mencionadas organizaciones internacionales, de naturaleza supranacional; frente a esa idea de las relaciones internacionales, basada en el multilateralismo, negociación y consenso interestatal en el marco de las grandes organizaciones internacionales, cabe contraponer la de aquellos Estados que, desde un punto de vista egoísta e insolidario, ofrecen a quienes allí inviertan una fiscalidad ridícula o, en su caso, la más absoluta opacidad/secreto con respecto a las demás haciendas públicas estatales²¹³.

La cuestión de la residencia o la nacionalidad, como punto esencial de conexión fiscal, ha tenido también su oportuna plasmación en la jurisprudencia, dictada por el TJUE; así, dicho Tribunal, una institución importante de la UE, establece que es contraria a la libertad de circulación de personas, mercancías y capitales, propia del EEE, toda discriminación entre residentes y no residentes, ya sean comunitarios o extracomunitarios. Los derechos y libertades, reconocidas por la legislación y jurisprudencia comunitarias, gozan, con respecto al Derecho de los Estados miembros, de primacía y eficacia directa; por ello, no cabe, en modo alguno, que sus respectivas legislaciones nacionales – tanto de procedencia estatal como de las Comunidades Autónomas, en nuestro caso- se aparten de dichas directrices de la Unión Europea –especialmente, con respecto al impuesto de sucesiones y donaciones-. Sin duda, la Unión Europea precisa, para su mejor funcionamiento, de la mayor armonización fiscal posible, tanto en el terreno de la imposición directa como indirecta; ello implica un reforzamiento del proyecto político democrático que late detrás de ella.

Extranjeros y españoles están obligados al sostenimiento de los gastos públicos, conforme al mandato constitucional establecido en el art. 31 CE de 1978; en el caso de los extranjeros, sus derechos y obligaciones vendrán determinados por la respectiva normativa ad hoc, amén de los convenios y tratados internacionales, suscritos por España. Los nacionales de la UE cuentan con un régimen especial, toda vez que los países, de los cuales son súbditos, forman parte de dicha organización internacional, integrada al máximo. En todo caso, conforme a lo indicado en el art. 10 del referido texto constitucional, hoy vigente entre nosotros, siempre habrá que tener en cuenta el principio de defensa de la dignidad de la persona, amén de la Declaración Universal de Derechos

²¹³ SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO, G. (2017): “La competencia fiscal perjudicial como factor que erosiona las bases imponibles de los Estados” en *Revista Quincena Fiscal*. Número 22/diciembre 2017, pp. 57-71

Humanos y demás tratados y acuerdos internacionales, firmados por España y relativos a tales materias. El principio de la generalidad, plasmado en el precitado art. 31 constitucional, en cuanto criterio ordenador de los tributos, responde a la máxima abstracción e impersonalidad; es decir, con una clara conexión con otro principio, también clave –esto es, el de la igualdad-, de modo que solo caben aquellas diferencias suficientemente justificadas, de manera razonable y lógica, amén de una igual regulación para los sectores y grupos, compuestos de personas que se encuentren en idéntica situación; la generalidad, pues, veda toda suerte de discriminación ilícita, caprichosa, absurda o arbitraria, sin justificación alguna. En suma, todo aquel que sea titular de cualquier bien, susceptible de acreditar una determinada capacidad económica, habrá de contribuir al sostenimiento de la colectividad, a través del pago de los tributos que le sean exigibles. Por otro lado, la propia LGT reitera, en su art. 3.1, los principios recogidos en el ya citado art. 31 de la CE de 1978, si bien añadiendo el de la equitativa distribución de la carga tributaria; un sistema tributario justo es aquel que aplica, de manera ponderada y armoniosa, la totalidad de principios tributarios recogidos en nuestra Carta Magna vigente.

3.1.- Sistemas que priman la residencia como punto esencial de conexión fiscal.

3.1.1.- Concepto.

La gran mayoría de los países se sirven del criterio de la residencia en su territorio, a fin de delimitar el ámbito de aplicación de su respectivo IRPF; habitualmente, la citada obligación personal de contribuir se fija sobre determinados criterios, como algunos de los siguientes: la permanencia prolongada durante un determinado número de días en el correspondiente territorio nacional, la titularidad del contribuyente de una vivienda allí radicada o, en su caso, situarse en el mencionado territorio el grueso de sus intereses, tanto vitales como económicos.

En principio, la residencia que tiene efectos tributarios es aquella que calificamos como habitual – es decir, en su acepción del RAE²¹⁴, “*que se hace, padece o posee con continuación o por hábito*”- ; la residencia habitual es la que, como veremos más abajo, da lugar a que seamos contribuyentes por el IRPF, sin perjuicio de cualquier salvedad, proveniente de toda clase de convenios y tratados internacionales. Así mismo, la obligación personal de contribuir, en los impuestos de sucesiones y donaciones, queda establecida sobre el concepto de residencia habitual. A mayor abundamiento, la propia Ley General Tributaria establece la residencia habitual como punto de conexión, a la hora de determinar el domicilio fiscal correspondiente a las personas físicas.

²¹⁴ www.rae.es.

La noción de residencia es de una gran importancia en el derecho tributario, ya que determina uno de los criterios que establecen la sujeción de la persona al poder tributario de un determinado Estado; así, según cuál sea el Estado donde se ubique dicha residencia, habrá que afrontar el pago de unos determinados impuestos. Hablamos, pues, de un criterio para repartir las competencias fiscales de los distintos Estados, siendo éste aplicable al campo de la imposición directa²¹⁵.

La tributación ha de adaptarse, como no podría ser de otra manera, a los enormes y significativos cambios, propios de la denominada economía digital, de alcance global, donde circulan bienes, productos o servicios, también digitales, de carácter intangible; la citada economía digital que hoy conocemos se basa en el uso de los últimos avances de las ciencias de la información, comunicación y computación, cada vez más accesibles al “ciudadano de a pie” por la baratura de su precio y, además, facilidad de uso entre cuantos carecen de conocimientos especializados en informática, etc. Por otro lado, dicha economía digital suele organizarse en torno al uso de redes y plataformas, que conectan a los oferentes de bienes/productos/servicios con sus respectivos usuarios/consumidores. Aquellos Estados que no sepan adaptar, convenientemente, sus reglas y mecanismos jurídicos de tributación sufrirán las consecuencias; esto es, una recaudación tributaria, mínima e insuficiente, para seguir financiando los actuales Estados de Bienestar, cada vez más onerosos y complejos de mantener; la esencia de dicho modelo de Estado ha de afrontar un paquete de gastos, en forma de políticas públicas dirigidas a asegurar condiciones de vida dignas para todos, cuya factura crece de manera imparable. Pero, además, el citado modelo de Estado no es solo muy caro, en términos de financiación sino, también, tremendamente costoso y complicado, desde el punto de vista organizativo, en medios personales y materiales; y, ello, dado que su respectiva implementación y puesta en práctica exige una organización e infraestructura administrativa, tremendamente compleja y muy especializada, que ha de crecer de la misma manera que lo hacen las correspondientes necesidades ciudadanas.

Los Estados, así como las propias organizaciones internacionales –sobre todo aquellas, especializadas en el terreno económico-, se han dado cuenta de la imperiosa necesidad de cambiar las reglas de la tributación internacional, en el sentido ya reseñado; en suma, el logro del más perfecto equilibrio entre, de un lado, la eficiencia, de manera que se fomente el crecimiento de la actividad económica y, del otro, la Justicia, del otro, asegurando así que todas las Haciendas Públicas estatales tengan un volumen de recaudación suficiente para atender sus necesidades. El

²¹⁵ GALAPERO FLORES, R. (2019): “La residencia fiscal como criterio determinante para la sujeción a los tributos. Estudio de la relevancia de la residencia fiscal en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto de Sucesiones y Donaciones” en *Revista jurídica de la Comunidad de Madrid*. Nº 2019, p. 4.

mercado global, de índole digital, tiene ya una importancia determinante, puesto que éste se ha sustraído a casi cualquier limitación, geográfica o temporal, aplicable a la actividad económica, ya se trate de la producción, distribución o consumo de toda clase de bienes, productos y servicios; a título de ejemplo, piénsese que hasta el más pequeño supermercado de cualquier pequeño pueblo europeo ofrece a sus clientes productos –frutas, por ejemplo-, cuyo origen está en el otro confín del mundo.

Lo que sí parece claro es que esa reforma de la tributación, a fin de adaptarla a esa economía digital global, está teniendo lugar con el concurso y participación de una gran mayoría de Estados, miembros integrantes, a su vez, de las diversas organizaciones internacionales, de mayor o menor ámbito territorial –especialmente, aquellas de carácter económico-; dicha tarea solo puede culminarse, de manera exitosa, si cuenta con el decidido concurso de todos los Estados, empeñados en el más profundo dialogo, cooperación y colaboración, mutuas, para resolver los problemas comunes. Aquí cobran importancia transcendental las respectivas organizaciones internacionales y sus instituciones ad hoc, con el personal y los recursos suficientes, altamente especializados, para conseguir dicho propósito; los vacíos legales, hoy existentes entre las diversas jurisdicciones estatales, son el camino que con más frecuencia utilizan quienes evaden los impuestos. Las organizaciones internacionales especializadas pueden impedir tal circunstancia, mediante la elaboración de aquellos tratados, de igual dimensión, mediante los cuales unificar las normas tributarias vigentes.

Por otro lado, es obvio que las grandes multinacionales cuentan con una cantidad ingente de asesores y demás especialistas en materia tributaria, únicamente contratados para averiguar cómo y de qué manera pagar la menor factura fiscal posible; desgraciadamente, las Administraciones Públicas están mucho más limitadas, en cuanto a los recursos materiales y humanos disponibles. Así mismo, la Administración Pública resulta poco ágil para adaptarse, con la necesaria celeridad, a los rapidísimos cambios, presentes en nuestro actual modo de vida, trufado de los mayores progresos tecnológicos que podamos imaginar. La actividad económica actual cambia a una velocidad asombrosa, difícilmente digerible a escala humana; a título ejemplificativo, recordemos al gran número de nuestros ancianos que, nacidos en la época de la “Galaxia Gutemberg”, son incapaces de utilizar el ordenador para las tareas más sencillas, hoy ya solo posibles en el medio digital. Nadie puede imaginar, en este momento, que nuevos bienes, productos o servicios estarán disponibles en un muy corto periodo de tiempo, a la vista del asombroso Poder –presente y, sobre todo, futuro- del conocimiento científico técnico ahora disponible, más puntero.

Hay que encontrar mecanismos tributarios, eficientes y justos, para abordar la masiva deslocalización de la actividad económica en nuestros días, donde los activos intangibles van de una punta a otra del Planeta, en unos escasos segundos, utilizando para ello internet y demás redes digitales; tal circunstancia afecta a innumerables Haciendas Públicas estatales, desde luego, puesto que esos actores económicos lo que están buscando, a través de la citada deslocalización de sus actividades económicas, es la de reducir, al máximo, la respectiva carga, fiscal y tributaria, que les corresponda. Es evidente que la búsqueda, a toda costa, de ese “santo grial” –es decir, no pagar impuestos-, contradice, absolutamente, el principal interés general ciudadano; es decir, el de que todos aquellos, con la suficiente capacidad económica, contribuyan al sostenimiento de las cargas y gastos públicos, sin excepción. Es ya indispensable contar con los mayores acuerdos internacionales que progejan las bases imponibles frente a la erosión de las mismas, debido a la omnipresente actividad económica digital globalizada; cualquiera, con un pequeño móvil, por ejemplo, de muy bajo precio, puede acceder muy fácilmente a todo tipo de bien, producto o servicio, objeto de la economía digital, recibéndolo acto seguido en su propio domicilio, sin apenas coste alguno por ello.

El FMI nos ha recordado recientemente que los Estados han de reforzar su cooperación, en materia tributaria, puesto que, de no hacerlo así, las respectivas bases fiscales estatales sufrirán, en términos de recaudación, un considerable revés; por otro lado, la citada organización internacional insiste en que es necesario que los Estados sigan manteniendo su gasto en inversión pública y políticas de corte social. La creciente competencia, entre las distintas Haciendas Públicas estatales, en pos de la tributación cero, pone en claro riesgo la continuidad de dicha inversión y políticas. En línea con ello, la referida organización internacional, como las demás, de semejante naturaleza y ámbito, se han puesto de acuerdo para establecer un mínimo impositivo sobre las grandes empresas tecnológicas; ello permitirá que las bases fiscales recaudatorias de los estados aseguren los ingresos necesarios para tales fines, así como la atención de las nuevas pandemias, de tipo sanitario, o cualquier otra urgencia, de ámbito global, que se presente ahora o en el futuro. La evasión y elusión fiscal suponen un serio problema para los erarios públicos, dado que ello no hace sino aumentar la rabia y desafección de la ciudadanía que sí cumple sus obligaciones fiscales, hasta el último euro; la coordinación mundial en materia tributaria es ya indispensable. La actual tecnología facilita al máximo la movilidad del capital; los paraísos fiscales son una desgraciada realidad, si bien éstos sufren cada vez mayores limitaciones –entre otras, además de las de carácter reputacional, las posibles represalias de parte de las jurisdicciones estatales más perjudicadas por su existencia-. En línea con lo dicho, cada vez se van alcanzando más acuerdos, de carácter internacional, en materia fiscal y tributaria, centrados en compartir información.

La verdadera revolución tecnológica, resultante de la informática, computación y comunicaciones más avanzadas de nuestros días, permite que cualquier persona -o, en su caso, pequeña o gran empresa, da igual- acceda, desde donde desee, a un mercado, global, abierto 24 horas al día, los 365 días del año, con una oferta de bienes, productos y servicios, muy variada y amplia; además, esos bienes, servicios o productos nos llegarán a nuestro propio domicilio, sin necesidad de salir a buscarlos; es decir, el acceso a un mercado tan grande como el Mundo, que nunca cierra, donde es posible adquirir cualquier bien, producto o servicio, producido en los lugares más alejados. Nadie niega el derecho de los empresarios a recibir su respectivo beneficio, fruto de sus actividades comerciales en un mercado global, como el ya expuesto, desde luego; la cuestión clave es la de cómo hacerlo, para que esa ganancia no sea, tan solo, para dicho emprendedor, ¡y nada más!. Hoy día está cobrando cada vez mayor fuerza el principio de la responsabilidad social corporativa, que propugna un “reparto” más ético de las ganancias empresariales, de modo que éstas también beneficien los intereses de la sociedad, en su conjunto

Es indudable que la realidad económica actual precisa de unos conceptos tributarios, flexibles, que, además, puedan adaptarse rápidamente al carácter, profundamente cambiante e innovador, de la economía actual. Hasta ahora, la fiscalidad estaba fijada sobre una serie de bienes, productos y servicios, de carácter tangible, claramente vinculados a un determinado territorio, durante un también determinado momento; conforme a la citada lógica, el individuo o la empresa pagaban los correspondientes impuestos, devengados por su respectiva actividad económica, allí donde la misma tenía lugar. La economía digital rompe, completamente, dicho modelo económico puesto que ésta se basa en el intercambio de bienes, productos y servicios, intangibles, no asociados a un determinado lugar y tiempo; así, es posible que una persona, física o jurídica, opere a través de internet, realizando cualquier actividad económica, on line, de modo que, por tal motivo, pague impuestos en un lugar distinto de aquel en el cual reside. El carácter intangible de la economía digital ha supuesto una considerable merma de ingresos para las correspondientes Haciendas Públicas estatales, puesto que el citado vínculo, territorial y temporal, es ya irrelevante; pero, independientemente de ello, los Estados tienen el deber de seguir prestando las respectivas políticas públicas, a cargo de sus presupuestos generales, irrenunciables si hablamos de un Estado del bienestar. En este momento, cualquier persona o empresa puede hacer negocios en el último confín del mundo, utilizando para ello nada más que un pequeño equipo informático, compuesto de un ordenador y una buena conexión de internet; todo ello, a muy bajo coste. La deslocalización, pues, de todas las actividades económicas constituye el meollo de la economía digital, hoy omnipresente; las empresas y personas buscan producir en aquellas jurisdicciones con la más baja presión fiscal

para vender luego los productos, bienes o servicios, ya fabricados, en aquellos países con mayor desarrollo económico, donde concurren los más elevados precios de venta al público -USA, Europa, etc.-.

La OCDE siempre ha sido consciente de tal realidad, de modo que ya en 2013 puso en marcha una iniciativa -el llamado proyecto BEPS-, cuyo fin era la de proteger la recaudación de las correspondientes Haciendas Públicas estatales, protegiendo sus respectivas bases imponibles; así, el concepto de residencia fiscal ha ido cambiando en la misma medida en la cual se transformaba la economía mundial. Desde el punto de vista de la actividad económica tradicional, basada en el intercambio de tangibles, reales, el criterio de la residencia, como vínculo en cuya virtud surgía la obligación de contribuir, era perfectamente eficaz y útil; tal criterio de la residencia no sirve cuando hablamos de la economía digital, cuyo objeto de comercio se centra en los activos intangibles, no ligados a un determinado espacio o tiempo, físicos. Las nuevas tecnologías de la información, comunicación y computación, con un enorme poder, han transformado, profundamente, nuestro modo de vivir, trabajar e interrelacionarnos con los demás; esos cambios también se han trasladado a nuestra vida personal y profesional, alcanzando igualmente a la producción, distribución y consumo de los bienes, productos y servicios -en su gran mayoría, digitales-, hoy disponibles. Los más actuales descubrimientos científico-técnicos parecen haber convertido en realidad sus sueños, más descabellados, extraños o imposibles; también, sus pesadillas, más horrendas....

Surgen a diario cientos de nuevos productos, ofrecidos al consumidor de mil y una maneras diferentes, mediante campañas publicitarias masivas, perfectamente adaptadas a cada nicho de mercado y potencial adquirente de los mismos, susceptibles de compra a crédito; todo ello, vía los innumerables dispositivos digitales -smartsphones, tablets, ordenadores, etc.-, que todos tenemos en nuestro hogar, oficina, etc.. La nueva realidad económica exige actualizar los sistemas tributarios, hasta ahora existentes, adaptándolos a las nuevas necesidades; de no hacerlo así, las arcas públicas corren el muy grave riesgo de sufrir una más que considerable merma de su recaudación impositiva. Es evidente que los nuevos problemas precisan de un mayor compromiso, de orden internacional, vía las organizaciones internacionales más universales y especializadas que sean posibles; solo el consenso, por parte de la mayoría de Estados, nos permitirá llegar a aquellas soluciones, más justas y adecuadas para todos, aunando así el deseable impulso al crecimiento de la economía e inversión, mundiales, con la garantía de iguales niveles de recaudación tributaria estatal²¹⁶.

²¹⁶ ÁLAMO CERRILLO, R. (2019): “La evolución del concepto de residencia fiscal y de establecimiento permanente ante el desarrollo de la economía digital” en *Carta Tributaria. Revista de Opinión*. Número 56-Noviembre 2019, pp.

3.1.1.1.- La normativa española.

Toda alusión a la residencia, considerando el Derecho español, ha de iniciarse por la mención del art. 19 CE 1978, al cual ya no hemos referido, con carácter genérico, en páginas anteriores; como también allí reseñamos, los poderes públicos de nuestro país no podrán en modo alguno restringir el citado derecho, constitucionalmente protegido -con la característica, además, de Derecho Fundamental-, mediante cualquier clase de medida que, de una manera o indirecta, sea un obstáculo a la libertad, tanto de circulación y establecimiento de personas como de bienes, a lo ancho y largo de todo el territorio nacional. Otra cuestión clave es que el ejercicio del derecho a la libre elección de residencia también supone asumir, por pura lógica, una serie de obligaciones, conexas e inherentes a la residencia elegida; así mismo, las diferencias existentes entre las distintas regulaciones, en el ámbito estatal, autonómico y local, no pueden entenderse en el sentido de infringir éstas, de manera automática, el derecho constitucional a la libre circulación de personas. Tales diferencias legislativas sí serían contrarias a ese derecho a la libertad circulatoria si impidieran su ejercicio en la práctica por parte de las personas; esto es, ya mantenerse en la residencia elegida ya trasladarse a otra, distinta²¹⁷.

En España, no existe una definición, genérica y amplia, acerca de qué entender por residencia fiscal; más bien, en nuestro caso, son cada una de las respectivas leyes tributarias –principalmente, IRPF e IS- las que nos dicen cuándo y cómo existe dicha residencia. La residencia fiscal se entiende, en este momento, como una situación en la cual la persona, tanto física como jurídica, mantiene un vínculo, real y efectivo, con el territorio de un determinado Estado; ello tiene sentido, dado la creciente abstracción e inmaterialidad de una economía como la presente, digital y globalizada, donde, además, prima la deslocalización de las actividades económicas básicas de producción, distribución y consumo; en el caso español, nuestro ordenamiento tributario da una especial preferencia al criterio de la residencia fiscal, como punto de conexión, con respecto a la imposición

12-27. Resulta paradójico pensar hasta que punto sigue siendo válido, hoy, lo que Smith definió en su magnífica e intemporal obra –“La riqueza de las naciones”-, como “la mano invisible del mercado”; esto es, que toda la sociedad se beneficie del hecho de que los individuos busquen, en exclusiva, su propio y máximo beneficio particular. Tal vez, Amazon, así como las demás multinacionales tecnológicas, líderes hoy día, nieguen dicha máxima, señalada por Smith, dado que, a la vista del funcionamiento de la economía digital, la ganancia tiende a concentrarse cada vez más en menos manos; en suma, lo digital no solo fomenta un mercado de trabajo precario, de mala calidad sino, también, una marcada “escasez” recaudatoria para los erarios públicos.

²¹⁷ HERMOSÍN ÁLVAREZ, M., op. cit., pp. 206-207. Salta a la vista que la presencia de un Estado, como el español, fuertemente descentralizado, ya en el plano político, ya en el administrativo, precisa, como no podía ser de otra manera, de unas reglas y mecanismos de coordinación y control, bien definidos, para evitar un funcionamiento defectuoso e inadecuado del mismo; es necesario, pues, considerar que tales reglas y mecanismos no solo deben operar a nivel interno, español sino, también, desde un punto de vista comunitario, dada nuestra pertenencia a la UE. Unas reflexiones sobre dicha coordinación y control pueden encontrarse en: GRAU RUÍZ, M. A. (2006): “Mecanismos de coordinación legislativa entre haciendas territoriales” en *Foro, Nueva época*, núm. 3, pp. 329-370.

sobre la renta. Además, la propia CE 1978 reconoce, como uno de los derechos fundamentales de los españoles, el de la libre elección de residencia y circulación dentro del territorio nacional; así mismo, los arts. 21 y 45 TFUE establecen el derecho de las personas a la libre circulación dentro del mercado interior comunitario. Por otro lado, según establece el art. 9.2 LIRPF, “2. No se considerarán contribuyentes, a título de reciprocidad, los nacionales extranjeros que tengan su residencia habitual en España, cuando esta circunstancia fuera consecuencia de alguno de los supuestos establecidos en el apartado 1 del artículo 10 de esta Ley y no proceda la aplicación de normas específicas derivadas de los tratados internacionales en los que España sea parte”²¹⁸.

El art. 8.1 de nuestra LIRPF determina, como contribuyentes por dicho impuesto, a aquellas personas físicas, residentes habituales en territorio español; el art. 9.1 del precitado corpus iuris considera residente habitual en España a quien cumpla alguna de las siguientes condiciones: 1º permanecer en nuestro territorio más de 183 días, a lo largo del año natural. En el citado cómputo temporal también se tendrán en cuenta las ausencias esporádicas, salvo que el respectivo contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país; si dicha residencia tiene lugar en un paraíso fiscal, la administración tributaria podrá exigir una prueba de la misma durante 183 días, como mínimo, durante el año natural. A efectos de determinar dicho periodo de permanencia en España, no se tendrán en cuenta las estancias temporales en nuestro territorio, cuya causa sea la del cumplimiento de cualquiera clase de obligaciones contraídas vía acuerdos de colaboración (cultural o humanitaria), a título gratuito, con las Administraciones públicas españolas y 2º la radicación en España de su núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, ya de forma directa ya indirectamente.

Así mismo, se presume, salvo prueba en contrario, que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando, de acuerdo con los criterios anteriores, resida también habitualmente en España su cónyuge, no separado/a legalmente, amén de los hijos, menores de edad, todavía dependientes de dichos ascendientes. La residencia habitual en otro país, distinto del nuestro, deberá justificarse mediante la respectiva certificación de residencia, la cual habrá de ser expedida por las respectivas autoridades de éste último; así mismo, el sujeto también podrá justificar documentalmente que no tiene en España su centro de intereses económicos. Si la persona no cumple ninguno de esos 3 requisitos, antes expuestos -es decir, los 183 días, la residencia del cónyuge o hijos menores y el centro de sus intereses económicos-, la persona física será considerada como no residente y, en consecuencia, sujeto al impuesto de la renta de los no residentes.

²¹⁸ GALAPERO FLORES, R., op. cit, pp. 5-10

Así, si han transcurrido más de 183 días de permanencia en España, sin acreditarse la residencia fiscal en otro país, se es contribuyente, si procede, de cara al IRPF español; en caso de ser residente en el extranjero, la administración española exigirá un certificado, emitido por ese otro país, donde conste el respectivo periodo de permanencia y las obligaciones fiscales, allí imperantes. La agencia tributaria española exige, a la hora de utilizar dicho certificado, que el sujeto pasivo cumpla sus obligaciones fiscales vía la presentación de las respectivas declaraciones tributarias a las cuales estuviese obligado; la norma que regula dicho asunto es la ORDEN HAC/3626/2003, de 23 de diciembre, por la cual se aprueban los modelos de declaración 210, 215, 212, 211 y 213 del IRNR, utilizados para declarar las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente, la retención practicada en la adquisición de bienes inmuebles a no residentes sin establecimiento permanente y el gravamen especial sobre bienes inmuebles de entidades no residentes, así como el modelo de declaración 214, declaración simplificada de no residentes de los Impuestos sobre el Patrimonio y sobre la Renta de no Residentes; se establecen las condiciones generales y el procedimiento para la presentación telemática por internet de dichas declaraciones y otras normas referentes a la tributación de no residentes. Así mismo, el referido certificado no está exento de dificultades, dado que es posible que ese otro Estado mantenga criterios distintos a los españoles sobre la permanencia efectiva en ese país; en consecuencia, la administración española tendría serios problemas para establecer, con una exactitud aceptable, el cómputo de las ausencias temporales. En todo caso, un residente en España será contribuyente, a efectos de nuestro IRPF, aún residiendo fuera más de 183 días, si reside en España el cónyuge no separado y los hijos menores del contribuyente o, en su caso, radica entre nosotros el núcleo principal de actividades empresariales o profesionales que constituyen sus intereses económicos²¹⁹.

Dado que el concepto de ausencia esporádica no aparece legalmente definido, en forma expresa, la Administración Tributaria entiende por tal cualquier ausencia, dure lo que dure, siempre y cuando el contribuyente no aporte el antedicho certificado, acreditativo de su residencia fiscal en el extranjero; así, al no existir una delimitación precisa del concepto de ausencias esporádicas, la Administración aplica el criterio de considerar como tal cualquier ausencia, con independencia de su duración, mientras el contribuyente no aporte un certificado que acredite su residencia fiscal en un Estado extranjero. En línea con ello, surge la cuestión acerca de qué debemos entender por ausencia esporádica del contribuyente y sus efectos, desde el punto de vista tributario. Cabe discutir la posible condición de residente fiscal en España de un contribuyente, el cual, en principio, está

²¹⁹ GARCÍA NOVOA, C., op. cit., pp. 45-47.

claramente radicado en el extranjero; los hechos, a partir de los cuales surge la controversia, son los siguientes: el contribuyente, residente en nuestro país, con cónyuge e hijos, mayores de edad, decide, en mayo de 2017, trasladar su residencia a Bélgica, por motivos de trabajo en beneficio de una sociedad, radicada en dicho país; diez meses después de efectuar tras traslado, una vez que dicho trabajador firma el respectivo contrato de trabajo, definitivo, éste se empadrona en Bélgica, amén de incorporarse a la seguridad social belga. La fuente principal de ingresos del citado trabajador es la de origen laboral, no disfrutando de rentas significativas, diferentes de las derivadas de su trabajo. La conyuge del citado trabajador va a visitar a su marido al antedicho país extranjero, sin empadronarse nunca en él; la situación de los hijos en este asunto es irrelevante, puesto que son mayores de edad. El citado trabajador se acogió, en Bélgica, a un régimen especial de tributación, contemplado en ese país; así, este tributa como un no residente, aunque sus rentas, de fuentes belgas, tributan en dicho país, además de sus rendimientos por los días de trabajo, también desarrollados físicamente allí, independiente de sus numerosos desplazamientos fuera del territorio belga por motivos laborales.

Así mismo, hay que tener en cuenta que, pese a lo dispuesto en el art. 93 LIRPF, los trabajadores, radicados en Bélgica, que optan por ese régimen belga de tributación como no residente, no podrán obtener el certificado de residencia fiscal, previsto en el convenio para evitar la doble imposición, vigente entre España y Bélgica; en suma, la cuestión es que estamos ante una persona, manifiestamente residente en el extranjero, que vive y trabaja allí, debiendo preguntarnos cómo inciden en ese caso los factores –esto es, el de la presencialidad, el económico y el familiar-, aplicables al caso, determinantes de la residencia fiscal. El art. 9 LIRPF habla que, en el supuesto de darse las circunstancias, allí previstas, el sujeto pasivo tributará toda su renta mundial por dicho impuesto, sea cual sea el lugar donde se hayan producido las mencionadas rentas y cualquiera que sea la residencia de su pagador; todo ello, con las convenientes particularidades establecidas, vía acuerdo internacional, cuando éste sea aplicable, en orden a evitar la doble imposición; en este caso concreto, no cabe aplicar el acuerdo internacional que evita la doble imposición. Con carácter general, lo que se plantea en dicha consulta es, en realidad, cómo interpretar la permanencia en nuestro país, a efectos tributarios; según nuestra normativa, es residente español quien reside entre nosotros más de 183 días al año, computándose las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite, oficialmente, su residencia fiscal en otro país.

Lo interesante de la citada consulta tributaria es la invocación, allí realizada por la Dirección General de Tributos, con respecto a qué debe entenderse, según la doctrina administrativa aplicable, por ausencias esporádicas. Pues bien, según tal doctrina administrativa, aplicable, ese concepto de

ausencia esporádica debe atender, en exclusiva, al dato objetivo de la duración o intensidad de la correspondiente permanencia, fuera del territorio español; no tiene importancia, en este asunto, la presencia –o no- de un elemento volitivo o intencional que otorgue prioridad a la voluntad del contribuyente de establecerse, con carácter ocasional, fuera del territorio español, si bien con una clara intención de retornar a nuestro país. Lo importante, según establece dicha doctrina administrativa, a la hora de calificar una ausencia, como esporádica o no, son los hechos que tienen lugar, no las intenciones del respectivo sujeto pasivo, a criterio también de nuestro TS; tal punto de vista judicial resulta difícilmente comprensible si acudimos al propio texto del “Modelo de Convenio tributario sobre la renta y el patrimonio”, actualizado por el Consejo de la OCDE, a fecha de 21 de noviembre de 2017.

Pues bien, el art. 4 del citado Modelo de Convenio tributario hace hincapié, de manera expresa, en el factor de la voluntad de la persona, a la hora de determinar su presencia, dominante, en una u otra jurisdicción estatal; pero, quizás, el fondo del asunto pase por otra cuestión, cuya importancia es fundamental, desde luego: esto es, la de cómo interpretar una norma. En relación con ese asunto – es decir, cómo interpretar el texto de una Ley-, transcendental, no cabe duda, conviene recordar que el criterio interpretativo puramente literal o gramatical de los textos normativos puede resultar insuficiente; entrarían en juego, entonces, los demás criterios hermenéuticos, puesta que las propias palabras de esa Ley no arrojarían luz suficiente sobre qué quiere decir. En todo caso, conforme al RAE, el término “esporádico” significa: “Dicho de una cosa: Ocasional, sin ostensible enlace con antecedentes ni consiguientes”; lo cual, aplicado a la ausencia esporádica, podríamos interpretar como aquella que tiene lugar de manera ocasional, sin obedecer a patrón prefijado, continuo o permanente²²⁰.

Hay que recordar que el domicilio fiscal de todo obligado tributario, conforme señala el art. 48 de la LGT, es el lugar de su localización, en lo tocante a las relaciones del mismo con la Administración Tributaria; es fundamental, pues, que la Administración Tributaria sepa dónde notificarnos, de manera efectiva, para, en primer lugar, tener conocimiento de lo notificado y, en segundo, ejercer nuestros legítimos derechos como administrados y contribuyentes, en su caso. El domicilio fiscal de una persona coincidirá, sin duda, con aquella a lo que, anteriormente, hemos denominado la residencia habitual; la ubicación concreta del mismo podrá materializarse vía los documentos administrativos más diversos –Padrón municipal, facturas de los consumos más indispensables, etc.,

²²⁰ CARMONA FERNÁNDEZ, N. (2019): “Impuesto sobre la renta de no residentes. Residencia fiscal: permanencia y ausencias esporádicas. Contestación a consulta vinculante de la Dirección General de Tributos de 27 de marzo de 2019 (VO677-19)” en *Carta Tributaria. Revista de Opinión*. Número 56-Noviembre 2019, pp. 71-73

susceptibles de individualización por sus titulares-; el concepto de “residencia habitual” comprende un elemento material –esto es, el hecho mismo de residir u ocupar un determinado espacio, habitable, en virtud de un título legalmente legítimo- y, al tiempo, otro espiritual –es decir, el propósito de hacerlo de manera permanente o continua-.

La mencionada regla, denominada de la “residencia habitual”, antes desarrollada, es la aplicable a las personas físicas, si bien, en caso de realizar éstas cualquier actividad de tipo económico o mercantil, podrá acudirse a otro criterio: el establecido para las personas jurídicas; las personas jurídicas tendrán por domicilio, como regla general, aquel en donde radique su domicilio social, siempre y cuando en éste se ubique, efectivamente, su gestión administrativa y la dirección de sus negocios y actividades –en caso de discordancia entre el domicilio social y el de la efectiva gestión y dirección empresarial, prevalecerá éste último-. Si no pudiera localizarse el lugar donde se lleva a cabo la efectiva gestión y dirección de dicha persona jurídica, será necesario acudir al de donde radique el mayor valor de su inmovilizado. Las entidades sin personalidad jurídica, susceptibles de imposición, se regirán, en cuanto al domicilio, por las mismas reglas establecidas para las personas jurídicas. Nuestra normativa considera la nacionalidad de las sociedades como criterio general de sujeción al IS, en cuanto a la obligación personal de contribuir; hay que añadir que, en caso de situarse la dirección y control efectivo de la sociedad en lugar distinto del del domicilio, predomina el primero. Todo lo aquí expuesto, con respecto al domicilio de personas físicas, jurídicas y entes sin personalidad, tiene validez tan solo con respecto a los residentes.

Por otro lado, en Reino Unido rige un modelo de cómputo de la permanencia, a efectos de residencia, distinto del vigente entre nosotros; así, para los anglosajones, la persona puede disfrutar de una residencia, cuando está cuenta con una presencia física en ese país por más de 90 días o, cualificada, si dispone de una vivienda. El domicilio, para los británicos, significa que la persona, a través de una serie de elementos objetivos, ha acreditado su voluntad de establecerse en el país de manera permanente. Con respecto a la normativa española, hay que tener en cuenta, igualmente, que, en atención a nuestro art. 9 LIRFP, la residencia fiscal en España puede derivar de diversos factores; entre ellos, presenciales, económicos y familiares. En caso de concurrir dicha residencia fiscal, entraría en juego la tributación por las respectivas rentas mundiales del contribuyente; sin perjuicio que el periodo impositivo del cual se trate haya de coincidir con el año natural, con la única excepción de concurrir el fallecimiento. Se es residente en España cuando se habita entre nosotros durante más de 183 días al año, con su pertinente aplicación al correspondiente cónyuge e hijos o, en defecto de dicha estancia durante el precitado periodo temporal, por radicar entre nosotros, ya directa ya indirectamente, el núcleo principal o la base de las actividades o intereses económicos

del citado contribuyente. Pues bien, en el caso de un español que se traslada a UK, habría que aplicar el precitado art. 9 LIRPF y, si ello no fuese posible, el art. 4.2 del vigente tratado bilateral entre dichos países; así, la renta salarial será gravable en España cuando la prestación laboral ha tenido lugar entre nosotros y el empleador reside en España²²¹.

En el caso de las sociedades, resulta de extremada importancia el fenómeno de aquellos grupos empresariales -holdings-, que operan en distintos países, de modo que cabe aplicar el concepto de sujeto tributario a todo el grupo o, en su caso, a cada una de sus sociedades miembro, individualmente considerada. Conceptuar al referido grupo empresarial, en su conjunto, como contribuyente, aplicando así las normas del Estado de residencia de la matriz, aporta considerables ventajas; entre otras, la de evitar que las distintas sociedades, incluidas en dicho grupo, se transfieran entre sí sus respectivos beneficios, buscando con ello la menor tributación. Los BEPS surgen como respuesta de la OCDE ante la presión popular por la bajísima tributación de las grandes multinacionales, con unos ingresos más que millonarios²²².

La normativa, aplicable a los no residentes en España, presenta algunos cambios; así, en primer lugar, el domicilio se determina por cada tributo, de manera independiente. Si el no residente opera sin establecimiento permanente en territorio español, habrá de nombrar a un representante, sirviendo el domicilio de éste como el mismo de su representado; si dicho no residente opera en nuestro país, vía un establecimiento permanente, se aplicarán las normas, antes reseñadas, cuando hablábamos de las personas jurídicas. Con carácter general, toda persona, sea física o jurídica, así como las entidades sin personalidad, sujetas a tributación, están obligadas a declarar su domicilio –así como los cambios del mismo- ante la Agencia Tributaria española; a mayor abundamiento, cada Administración Tributaria podrá hacer las indagaciones que considere necesarias, en orden a averiguar/comprobar y rectificar el domicilio del respectivo obligado tributario²²³.

Así mismo, los residentes tributarán por la totalidad de las rentas obtenidas, tanto en nuestro suelo como en el extranjero –esto es, la llamada “renta mundial”-; en cambio, los no residentes solo están obligados a contribuir por las rentas obtenidas u originadas en España. Gravar la totalidad de las rentas percibidas, obtenidas por los residentes tanto en nuestro país como fuera del mismo, responde

²²¹ CARMONA FERNÁNDEZ, N. (2019): “Consultas de la Dirección General de Tributos. Impuestos sobre la Renta de No Residentes. Cuestiones en torno a la residencia fiscal. Contestación a consulta vinculante de la Dirección General de Tributos de 25 de junio de 2019 (V1552-19)” en *Carta Tributaria. Revista de Opinión*. Número 57-Diciembre 2019, pp. 34-36.

²²² GARCÍA NOVOA, C., op. cit., pp. 33-44.

²²³ FERREIRO LAPATZA, J. J. (2010): *Instituciones de derecho financiero*. Marcial Pons. Ediciones Jurídicas y Sociales S.A.. Madrid, pp. 285-286.

a una idea de Justicia Tributaria, con fundamento en el principio de capacidad económica y progresividad; es decir, se trata de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la totalidad de las rentas percibidas, tanto procedentes de nuestro país como del extranjero, de modo que quien más capacidad económica acredite, pague también más impuestos, con arreglo a un sistema tributario justo y progresivo. Es razonable que los residentes tributen en España por su “renta mundial”, dado que ellos también disfrutaban de los servicios públicos, ofrecidos por nuestra Administración. Desde otro punto de vista, estamos asistiendo a la quiebra de uno de los principios, hasta ahora clave, al hablar del IRPF; esto es, su carácter sintético. Hoy día, una parte de las bases imponibles de dicho impuesto –en concreto, las rentas procedentes del capital mobiliario y del ahorro- son objeto de un tipo de gravamen proporcional, no progresivo como sucedía antes.

En claro contraste con dicho criterio de la residencia o de la renta mundial, algunos países optan por someter a gravamen las rentas obtenidas en su territorio nacional, sin tener en cuenta ni la residencia ni la nacionalidad de aquel que las obtiene –esto es, el también llamado criterio de la fuente-; sin perjuicio de lo ya reseñado, solo cabe decir que el anterior criterio de la residencia o renta mundial, ya expuesto, es el que prevalece en la mayoría de los países, con el matiz, también antes referido, con respecto a los no residentes. Es más, dicho criterio de la residencia o renta mundial es en el que se basan los modelos de convenio, desarrollados por la OCDE, así como la mayoría de los previstos para evitar la doble imposición. Como ya se refirió en anteriores páginas, los países latinoamericanos –y, con carácter general, aquellos con mayores recursos naturales, dedicados a la exportación- han apostado por el criterio que grava la renta obtenida en su propio territorio, en cuanto base fundamental de tributación; en cambio, la gran mayoría de países desarrollados, que son importadores de dichos recursos naturales, han adoptado el criterio de la residencia y renta mundial. En realidad, la OCDE ha seguido en su modelo una mezcla de los dos sistemas –esto es, el del territorio y el de la residencia-.

En lo tocante a la Unión Europea, soplan vientos que apuestan no solo por la Justicia Tributaria sino, también, por el logro de la mayor eficiencia posible de los tributos, toda vez que dicha Unión fue construida sobre la libertad de circulación de personas, mercancías y capitales; además, gracias al enorme esfuerzo de las instituciones, propias de la mencionada Unión, los países que la forman están cada vez más integrados, no solo en el plano estrictamente económico. Así, el Informe Ruding, de marzo de 1992, sugirió que se aplicase a los países, miembros de dicha organización internacional, de ámbito regional europeo, el criterio del territorio, antes aludido; y, ello, puesto que así se evitaban todo tipo de distorsiones fiscales entre los mencionados Estados, amén de considerar

que el Estado, en cuyo territorio se producía la ganancia, era quien, en realidad, corría con los gastos en infraestructuras, servicios públicos, etc., que facilitaban su obtención²²⁴.

En todo caso, han sido muy controvertidos en España los casos de aquellos de nuestros conciudadanos que, como los deportistas, artistas, etc., más famosos, hacen gala de un especial patriotismo, para así ganarse el favor popular; pero que, a la hora de pagar impuestos, residen en aquellos lugares del extranjero con una fiscalidad menor que la vigente entre nosotros. La verdad es que la ciudadanía está harta de dichos famosos, que solo quieren aprovecharse de un falso patriotismo para ganar más; aunque, eso sí, residiendo bien lejos de España, con el claro propósito e intencionalidad de pagar menos impuestos. El rechazo ciudadano, generado por dicha conducta, les ha supuesto a sus autores la pérdida de numerosas campañas publicitarias; y, ello, puesto que ninguna marca comercial quiere ver empañada su imagen en lo más mínimo, al verse asociada a quienes han perdido el favor y estima populares. Quien alcanza gran notoriedad por sus méritos en el arte, deporte, etc., haciendo especial gala de nuestra bandera para, así, obtener mayores ganancias, debe contribuir igualmente, como los demás ciudadanos, al sostenimiento de la Hacienda Pública; en suma, el famoso que proclama a los cuatro vientos que está orgulloso de ser español, lucrándose también por ello, ha de asumir, en justa contrapartida, el deber cívico y moral de cumplir sus obligaciones fiscales y tributarias entre nosotros; lo contrario solo equivale a una burda y ramplona mentira, éticamente inadmisibles, entendiéndolo así hoy la mayoría ciudadana.

En cuanto a la sujeción de los ciudadanos extranjeros al IRPF y IRNR, aplicable en España, destaca el concepto de residente fiscal; tal categoría se encuentra regulada, respectivamente, tanto el art. 9 de la ley 35/2006, reguladora del citado IRPF, así como el art. 6, relativo al texto refundido de la Ley del impuesto sobre la renta de los no residentes. La residencia fiscal equivale a tributar en nuestro país por la renta mundial, entendiéndose por ésta la que proceda de cualquier parte del mundo, independientemente del lugar donde haya sido obtenida; tema delicado es el de la estancia del ciudadano extranjero en territorio español, a efectos fiscales. Así, el art. 30 de la Ley Orgánica 4/2000, relativa a los derechos y libertades de los extranjeros en España, define el concepto “estancia” del siguiente tenor: “La permanencia en territorio español por un período de tiempo no superior a noventa días. Se permite obtener una prórroga de estancia por otros tres meses más como máximo en un período de seis meses”; en consecuencia, la citada situación de “estancia” no podrá superar en ningún caso los 180 días, con la salvedad, ya indicada.

²²⁴ FALCON Y TELLA, R. y PULIDO GUERRA, E., op. cit., pp. 40-41.

Con arreglo a lo ya dicho, el art. 9.1.a) LIRPF afirma que se considerará residente en España a quien permanezca entre nosotros por más de 183 días; en consecuencia con lo ya expuesto, el extranjero que esté en régimen de estancia, tal y como antes hemos indicado, no se encuentra, automáticamente, en situación de residente fiscal en España. En cambio, la administración tributaria española podrá considerar residente fiscal a quien, permaneciendo no más de 180 días en España, sí tenga en nuestro país su centro de intereses económicos o, en su caso, cuando su cónyuge e hijos, menores de edad, permanezcan en suelo español. El art. 31 de la referida Ley 4/2000, de derechos y libertades de los extranjeros en España, alude a aquellos, no nacionales, que se encuentran en nuestro país por un periodo superior a noventa días e inferior a cinco años; si dicha persona permanece más de 183 días en España, la Agencia Tributaria podrá considerar que ésta es residente fiscal en España, a efectos tributarios. Como podemos observar, se toma en consideración el elemento territorial a partir de un determinado lapso temporal de permanencia, tal y como lo hace la Ley 35/2006, reguladora del IRPF español²²⁵.

Se consideran contribuyentes en España a quienes, ostentando la nacionalidad española, con cónyuge no separado legalmente e hijos, menores de edad, residan habitualmente en el extranjero, por alguno de los siguientes motivos: 1º ser miembros de misiones diplomáticas españolas en el extranjero, ya como jefe de dichas misiones, ya como miembro del respectivo personal diplomático, administrativo, técnico o de servicios, perteneciente a tales misiones, 2º ser miembros de oficinas consulares españolas, incluyendo en este supuesto a su correspondiente jefe, así como los funcionarios o personal, adcritos a ellas y al servicio de las mismas; se exceptúan los vicesónsules o agentes consulares honorarios, amén del personal dependiente de ellos, 3º ser titulares de cargo o empleo oficial, al servicio del Estado español, en cuanto miembros de las delegaciones o representaciones permanentes, acreditadas ante los respectivos organizaciones internacionales o como parte de las delegaciones o misiones de observadores en el extranjero y 4º ser funcionarios en activo, ejerciendo su empleo oficial o cargo en el extranjero, sin que éstos tengan un carácter diplomático o consular. No se aplica lo ya expuesto, si: 1º las personas a las que anteriormente nos hemos referido no fuesen funcionarios públicos, en activo o, en su caso, titulares de cargo o empleo oficial, residiendo en el extranjero antes de adquirir cualquiera de las condiciones, previamente enumeradas y 2º cuando, en el caso de los cónyuges no separados legalmente o hijos menores de edad, éstos fueren residentes habituales en el extranjero con anterioridad a haber alcanzado su respectivo cónyuge, padre o madre, las condiciones previamente enumeradas

²²⁵ www.vlex.es

Hay que distinguir también la residencia en España, según la normativa aplicable por cada Comunidad Autónoma; así, cabe señalar dos posibilidades: 1º los residentes en País Vasco y Navarra por más de 183 días, durante el año natural, tributarán con arreglo a su propia normativa foral, amén de las respectivas normas de armonización y 2º los residentes en el resto de Autonomías: en esos casos, se aplica la normativa estatal. Los criterios, utilizados para discernir en qué Comunidad Autónoma española residen las personas físicas, son los siguientes: 1º la permanencia por más de 183 días, durante el año natural, sin perjuicio de también computarse a dichos fines las ausencias temporales; se presume, salvo prueba en contra, que residen en el lugar donde se encuentre su vivienda habitual, 2º en defecto del anterior criterio, será lugar de residencia, a efectos fiscales, aquel donde tengan su principal centro de interés –léase, el lugar donde obtenga la mayor parte de sus rendimientos por trabajo personal y rentas, derivadas de actividades económicas- y 3º en defecto de todos los anteriores, el lugar de la última residencia declarada, a efectos del IRPF²²⁶.

Con respecto a la consideración de los residentes habituales en territorio español como, al mismo tiempo, residentes en la correspondiente Comunidad Autónoma, resulta aplicable el art. 72 LIRPF; así, se entiende como residente en una determinada Comunidad Autónoma española a quienes permanezcan en ella el mayor número de días del período impositivo, computándose, a tales efectos, las ausencias temporales; salvo prueba en contra, se considera que una persona física permanece en el territorio de una determinada Comunidad Autónoma cuando esté allí situada su vivienda habitual. En defecto de tal vivienda habitual, se tiene en cuenta la Comunidad Autónoma donde la persona física tenga su principal centro de intereses. Para determinar dicho centro de intereses, habrá que acudir a la Comunidad Autónoma donde la persona física obtenga la mayor parte de la base imponible del IRPF, poniendo especial énfasis en los rendimientos del trabajo -el lugar donde esté situado en correspondiente centro de trabajo-, los de capital inmobiliario y ganancias patrimoniales, derivados de bienes inmuebles o el lugar donde radiquen dichos bienes y rendimientos derivados de actividades económicas (empresariales o profesionales) -el lugar donde se halle el centro de gestión de cada una de ellas-. Si no fuera posible determinar la residencia, utilizando para ello los anteriores criterios, se considerará que la persona reside en el último lugar que así aparezca en su declaración de IRPF. Aquellas personas físicas, residentes de manera habitual en el territorio de una Comunidad Autónoma, en caso de cambiarla al territorio de otra, cumplirán sus obligaciones tributarias con arreglo a su nueva residencia, si ésta actúa como punto de conexión;

²²⁶ www.guiasjuridicas.wolterskluwer.es.

no producirán efectos aquellos cambios de residencia que solo pretender disminuir la tributación efectiva del IRPF.

Se presume, salvo que dicha nueva residencia en otra Comunidad Autónoma se prolongue, de manera continuada, durante al menos tres años, que no ha existido tal cambio, según la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, que regula la financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades autonómicas, cuando concurren las siguientes circunstancias: 1º Que, en el año en el cual se produce el cambio de residencia o en el siguiente, la base imponible del IRPF sea superior en, al menos, un 50 por ciento a la del año anterior al cambio; si procede la tributación conjunta, se acudirá a las correspondientes normas de individualización, 2º Que, en el año en el cual se produce la situación a que se refiere el apartado anterior, la tributación efectiva de la persona por el IRPF sea inferior a la que hubiese correspondido de acuerdo con la normativa aplicable en la Comunidad Autónoma en la que residía antes de dicho cambio y 3º Que, en el año siguiente a aquel en el cual se produce la situación a que se refiere el apartado 1º anterior, o en el siguiente, vuelva a tener su residencia habitual en el territorio de la Comunidad Autónoma en la que residió antes de dicho cambio. Las personas físicas residentes en territorio español, que no permanezcan en dicho territorio más de 183 días durante el año natural, se considerarán residentes en el territorio de la Comunidad Autónoma en que radique el núcleo principal o la base de sus actividades o de sus intereses económicos.

Las personas físicas residentes en territorio español, en virtud de la aplicación de la presunción prevista en el último párrafo del apartado 1 del art. 9 LIRPF, se considerarán residentes en el territorio de la Comunidad Autónoma donde residan, habitualmente, el cónyuge no separado legalmente y los hijos dependientes, menores de edad; Se entiende así mismo que las personas jurídicas tienen su domicilio fiscal en la Comunidad Autónoma que resulte, de acuerdo con lo dispuesto en la LGT.

Así mismo, es el propio contribuyente el obligado a comunicar a la Hacienda Pública los cambios en su domicilio fiscal, vía el modelo 030, relativo a la variación de datos en las personas físicas, en un plazo máximo de 3 meses, a contar desde que tal alteración se produzca; la declaración de dicho cambio puede realizarse, igualmente, al momento de presentar la respectiva declaración de IRPF, si el momento en el cual surta efecto tal cambio coincide con el de la presentación de la citada declaración. En el ya referido modelo 030, el interesado indicará que se trata de una modificación de sus datos, consignando en consecuencia su nuevo domicilio en el extranjero; allí señalará, igualmente, la fecha en la cual tenga efecto el referido cambio de residencia fiscal, así como su

respectivo pasaporte. Tras la presentación del antedicho modelo 030, el interesado habrá de probar su residencia fuera del territorio español, vía, en su caso, la aportación del certificado de residencia fiscal emitido por el correspondiente Estado extranjero donde resida. No realizar los trámites, ya expuestos, supondrá que el contribuyente seguirá siendo considerado sujeto pasivo del IRPF español. Quien pase a residir en el extranjero pero, a la vez, perciba rentas en nuestro país, tributará como no residente.

A partir del 1 de enero de 2016, no se considerarán contribuyentes en el IRPF a las sociedades civiles, no sujetas al Impuesto sobre Sociedades, así como las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades, a las cuales hace referencia el art. 35.4 LGT; sus respectivas rentas se atribuirán a quienes, respectivamente, sean sus socios, herederos, comuneros o partícipes²²⁷.

Hemos de decir que la residencia fiscal se somete, en España, a la siguiente normativa básica: el art. 7 LGT, art. 1 Código Civil y el art. 96 CE 1978; es importante citar dicho art. 96, recogido en nuestro vigente texto constitucional, dado que España forma parte de numerosas organizaciones internacionales en donde se regula la problemática internacional, relativa a dicha residencia. Así mismo, como indicamos en páginas anteriores, España, como país miembro de la OCDE, ha suscrito los acuerdos, aprobados en el seno de la citada organización internacional, dirigidos a impedir la doble imposición, cuya incidencia, con respecto a la cláusula de no discriminación por la nacionalidad, ya fue allí objeto de comentario.

Con respecto a la prueba de la residencia, a efectos tributarios, cabe decir que estamos ante una cuestión fáctica, que debe analizarse caso por caso, por lo que el aspecto probatorio es aquí marcadamente importante; en línea con ello, tanto la administración como los particulares estarán obligados a acreditar y probar cuanto aleguen en su defensa, acudiendo, si ello fuese necesario, al instituto de las presunciones, legalmente establecidas. Es indispensable que el Derecho Fundamental de alegación y prueba, eje del de la tutela judicial efectiva -art. 24 CE 1978- brille en todo momento, sin la menor mácula; por otro lado, dicha cuestión de la prueba no resulta fácil de abordar, dado que, en muchas ocasiones, hemos de acudir a conceptos jurídicos indeterminados, con perfiles difusos. En todo caso, en torno a los tres criterios para establecer la residencia en España, los dos primeros -es decir, los de la vinculación física y la económica- no están sujetos a prelación alguna entre sí, si bien el tercero de ellos -esto es, el de la vinculación de la familia con el territorio- sí presenta un carácter subsidiario con respecto a los otros dos, antes mencionados. Además, salvo que se pruebe de manera efectiva la residencia en el extranjero, se presumirá, *iuris tantum*, la residencia en España.

²²⁷ www.iberley.

El art. 105 LGT establece que quien quiera hacer valer su derecho habrá de probar los hechos constitutivos del mismo; en consecuencia, si la administración tributaria española afirma la residencia española de un contribuyente, habrá de probarlo vía la aportación de los respectivos indicios y pruebas ante el Juzgado o autoridad competente. Lo mismo, pero en sentido contrario, habrá de efectuar el contribuyente que niegue esa residencia española que le atribuya nuestra administración

Son así mismo aplicables a los procedimientos tributarios las normas establecidas sobre medios y valoración de las pruebas, por parte del Código Civil y la Ley de Enjuiciamiento Civil, salvo que se establezca otra cosa, tal y como señala el art. 106.1 LGT; toda indefensión, ilícita, en cuanto imposibilidad de alegar y probar la respectiva postura de cada una de las partes conlleva, inevitablemente, la llamada “nulidad de actuaciones”, por un grave vicio que afecta al Derecho Fundamental a la Tutela Judicial Efectiva -art. 24 CE 1978-; además, prima el principio de valoración conjunta de todas las pruebas presentadas por las partes, aplicándose siempre por el Juzgador la llamada “sana crítica”, sin que ello posibilite llegar a conclusiones ilógicas, irrazonables, absurdas e insostenibles. En consecuencia, la residencia es un problema de prueba, en cuanto cuestión de hecho, que habrá de acreditarse, respectivamente, por cada una de las partes en liza; por otro lado, tanto los interesados como la Administración habrán de contar con igualdad de armas, a la hora de alegar y probar sus correspondientes posiciones. Así, es admisible, como medio de prueba, todo aquello que sea válido a tales fines, además de la prueba documental -por ejemplo, el certificado acreditativo de la residencia en el extranjero o el convenio para evitar la doble imposición aplicable-, la de los testigos, interrogatorio a personas jurídicas, informes o peritos; en línea con dicha interpretación, nuestra jurisprudencia y doctrina administrativa dominante viene admitiendo, a efectos de prueba de la residencia fiscal en el extranjero, tanto el antedicho certificado o convenio como cualquier otro medio probatorio, válido en Derecho, que la acredite²²⁸.

La pandemia, de ámbito mundial, asociada al covid-19, también ha tenido repercusión en el terreno tributario, en cuanto a la correcta interpretación de la residencia en el caso de aquellos extranjeros que no han podido salir de nuestro país, fruto de las sucesivas cuarentas y demás limitaciones a la movilidad, establecidas tanto por el gobierno español como otros, extranjeros; tal asunto no es baladí, precisamente, puesto que dichas restricciones al movimiento, fruto de la citada pandemia,

²²⁸ MULEIRO PARADA, S. (2019): “La prueba de la residencia fiscal en el extranjero” en Lucas Durán, M. (Dir.): *Documentos de trabajo 6/2019. Residencia fiscal: problemática y cuestiones actuales*. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, pp. 48-59. El citado autor refiere las consultas vinculantes núm. V3355/14, de 22 de diciembre, núm. V4069/15, de 17 de diciembre y la núm. V1497/16 de 11 de abril, las cuales aceptan todos los medios de prueba, que admite nuestro derecho, aportados por el contribuyente en orden a acreditar su residencia en el extranjero.

han dado un golpe, mortal, a la libre circulación de personas -sobre todo-, pero también de mercancías y capitales, esencia misma de la economía global de nuestro tiempo. Recordemos que los consumidores de los países más ricos disponen de una infinita variedad de productos, bienes y servicios, a un precio muy asequible, gracias a las cadenas internacionales de valor, sitas a lo largo y ancho del mundo; las mejoras y facilidades del transporte internacional permiten optimizar, al máximo, los gastos de producción de cualquier bien, repercutiendo ello en un menor precio para quien lo adquiere. Pues bien, hablaremos del caso protagonizado por un matrimonio, residente fiscal en Líbano, que plantea una consulta a la Dirección General de Tributos (V1983-20), la cual es contestada a fecha de 17 de junio de 2020; el objeto de tal consulta es la de conocer cuales son los efectos sobre la residencia fiscal del confinamiento, fruto del Estado de Alarma, desde el 14 de marzo al 21 de junio de 2020, establecido vía Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19. Así, los hechos son los siguientes: los citados cónyuges libaneses llegan a España, en principio, para una estancia de 3 meses, como turistas; pero, tras el establecimiento del referido estado de alarma, se ven obligados a alargar tal residencia entre nosotros, cambiando por ello radicalmente de planes.

En suma, dichos extranjeros afirman que la causa de residir entre nosotros durante más de 3 meses no se ha debido a su voluntad sino, precisamente, al precitado estado de alarma; por otro lado, los citados extranjeros plantean su consulta ante la Dirección General de Tributos, aquí analizada, señalando las anteriores circunstancias, más la ausencia de intereses económicos por su parte en nuestro país, amén de no recibir rentas con tal origen. Además, esos extranjeros pasan habitualmente menos de 6 meses al año en territorio español. Pues bien, la respuesta de la Dirección General de Tributos a la referida consulta es la de afirmar que los días, pasados en España por dichos extranjeros, serán tenidos en cuenta, a los efectos de los más de 183 días previstos por la LIRPF, con respecto al tema de la residencia; todo ello, pese al establecimiento del precitado estado de alarma. La citada respuesta tiene la amabilidad de añadir que los consultantes podrán retornar a su país de origen, una vez finalice el mencionado Estado de Alarma, el cual tuvo lugar el 21 de junio de 2020. Conviene incidir en un matiz, al cual no se alude en la mencionada respuesta de la referida consulta tributaria; Líbano es un paraíso fiscal, según la normativa española; además, hay otra particularidad: la Dirección General de Tributos no hace la más mínima alusión, en su respuesta, a ningún convenio internacional hispano-libanés que evite la doble imposición, en lo tocante a la calificación de la residencia fiscal. De haberlo, el posible conflicto en cuanto a la residencia aplicable -esto es, la española o libanesa- no sería tal, puesto que, a la vista del anterior relato de

hechos, los mencionados cónyuges no mantienen en España su correspondiente centro de intereses vitales.

Pero, lo verdaderamente importante de tal consulta es que plantea cómo ha de calificarse aquel periodo temporal, correspondiente a una estancia obligatoria entre nosotros por causa ajena a la propia voluntad de los contribuyentes; en este supuesto, la mencionada pandemia, seguida de dicho Estado de Alarma, cuya urgencia política sanitaria, de carácter imperativo y general, era entonces incuestionable. En todo caso, tales estancias forzosas entre nosotros, por mandato legal, no tienen igual naturaleza que la de otras situaciones, distintas de la ya explicada, donde no interviene la promulgación de una Ley, con carácter general, obligatoria para todos; es necesario tener en cuenta que, hasta la propia OCDE, subrayó, el mismo día 3 de abril de 2020, la necesidad de la mayor comprensión, por parte de las autoridades fiscales nacionales, dado el alcance y repercusión de la mencionada pandemia. No olvidemos que otros muchos países, además del nuestro, establecieron fuertes restricciones a la movilidad de las personas, imperativas para todas las que estuvieran en sus respectivos territorios; hay que decir que la administración española decidió no seguir tales recomendaciones de la OCDE, en el sentido de propiciar una interpretación de la norma que fuese lo más flexible y adaptada posible a cada caso concreto, atendidas sus respectivas y particulares circunstancias.

En otras palabras, como también se pronuncia la Dirección General de Tributos, en su contestación a la consulta V2516-15, las estancias de fuerza mayor entre nosotros no pueden excluirse, a los efectos del cómputo de número de días de permanencia en España; tal doctrina resulta llamativa, si tenemos en cuenta que, conforme a la orden SND/421/2020, de 18 de mayo, dictada por el Ministerio de Sanidad español sobre los extranjeros, residentes entre nosotros, sus ausencias del territorio español, causadas por el covid-19, no serán tenidas en cuenta, a efectos de computar la continuidad de su residencia. De nuevo, un mismo hecho -esto es, la declaración del Estado de Alarma, vigente en España, por las ya conocidas razones sanitarias- no tiene un igual tratamiento en nuestro propio Ordenamiento Jurídico, como ya hemos visto a la luz de la normativa, antes expuesta; de un lado, a efectos fiscales, se tendrá en cuenta el tiempo pasado en tierras españolas, pese a que el motivo de ello sea el Estado de Alarma decretado tras el covid-19. En cambio, desde el punto de vista de la sanidad de los extranjeros, tal permanencia no será tenida en cuenta, aunque su causa sea la misma que el supuesto anterior: esto es, el citado Estado de Alarma.

Salta a la vista que la normativa fiscal española pone el acento, en cuanto a las ausencias esporádicas de nuestro territorio, en la realidad fáctica, más que en la voluntad o deseo de los contribuyentes;

esa interpretación, tanto legal como jurisprudencial, basada tan solo en el puro criterio matemático de los hechos y nada en el aspecto volitivo de esas ausencias, no casa con la de la OCDE, más favorable a tener en cuenta la voluntad del contribuyente que el puro cálculo matemático. En todo caso, el criterio legal y jurisprudencial, hoy predominante entre nosotros, interpreta la cuestión de las ausencias esporádicas desde el citado prisma, puramente objetivo, de modo que cualquier estancia en nuestro país, sea cual sea el motivo de ella, tendrá el tratamiento jurídico, antes mencionado. Cabe, tal vez, que el contribuyente pueda reclamar algún tipo de responsabilidad patrimonial contra la Administración, a modo de resarcimiento por los costes fiscales sufridos como consecuencia de la referida interpretación, excesivamente rigorista; tal vía resarcitoria plantea nuevos problemas, no fáciles de afrontar y, menos, aún, de resolver, exitosamente. Por otra parte, nuestra Administración tampoco suele ser el mejor ejemplo de máxima probidad y empeño, a la hora de cumplir fielmente sus respectivas obligaciones legales; sus actuaciones, arbitrarias, están a la orden del día, siendo objeto del pertinente reproche en sede jurisdiccional²²⁹.

Los efectos de la citada pandemia, a la hora de abordar la problemática derivada la doble residencia fiscal, estando presente un convenio sobre doble imposición, se ha resuelto, en ciertos casos, según las recomendaciones ofrecidas por la OCDE; así, en el asunto ahora expuesto, se trata de un residente fiscal en Marruecos, que llega a Madrid el día 12 de marzo de 2020 y, debido a la citada pandemia, ha de quedarse en dicha ciudad española hasta el 19 de agosto de 2020. Recordemos que nuestro gobierno decretó el Estado de Alarma por tal motivo; el gobierno alauita cerró sus fronteras desde el 23 de marzo de 2020 hasta el 15 de julio de dicho año. Hay que tener en cuenta, igualmente, que existe un convenio de doble imposición entre ambos países. En el caso, ahora planteado, lo interesante es saber si esos días que estuvo la referida persona en Madrid, debido a la ya mencionada emergencia sanitaria, así como al cierre fronterizo marroquí, han de computarse -o no-, a efectos del cálculo de los 183 días de permanencia en territorio español, como requisito para determinar su residencia fiscal en España. A la hora de examinar estos hechos, destacan dos variables: en primer lugar, la estancia de esa persona en nuestro territorio no es voluntaria sino, más bien, forzada por las circunstancias concurrentes -esto es, el covid19 y los subsiguientes cierres en las fronteras, tanto españolas como marroquí- y, en segundo, la existencia de unas recomendaciones, dictadas por la OCDE, referidas a la mencionada pandemia y sus efectos, en lo tocante a la problemática ahora analizada. Por otro lado, conviene recordar, a modo de antecedente, la contestación de la Dirección

²²⁹ CARMONA FERNÁNDEZ, N. (2020): “Consultas de la Dirección General de Tributos y Resoluciones Económico-Administrativas. Impuesto sobre la Renta de los No Residentes. Residencia fiscal y COVID-19. Contestación a la consulta vinculante de la Dirección General de Tributos de 17 de junio de 2020 (V1983-20)” en *Carta Tributaria. Revista de Opinión*. Número 67-October 2020, pp. 50-52.

General de Tributos, dada el 17 de junio de 2020, en la V1983-20, sobre cómo debía interpretarse el tiempo de estancia obligatoria en nuestro país de un matrimonio, residente fiscal en Líbano, a causa del confinamiento, decretado por nuestro gobierno tras el covid-19; en la contestación ahora comentada -esto es, la V0862-21-, sí hay un convenio de doble imposición, donde también se recogen ciertos criterios con respecto a la calificación sobre la residencia fiscal. Sin perjuicio de lo dicho, también aquí el centro de interés de la persona se sitúa en el extranjero, de modo que el conflicto en cuanto a su doble residencia se resolvería a favor de Marruecos; no cabe duda, igualmente, que la mencionada persona no tenía voluntad de quedarse en nuestro territorio tanto tiempo como el que, finalmente, tuvo que pasar entre nosotros; ello, debido a los cierres en las fronteras de ambos países por causa de la referida pandemia.

Lo destacado de la contestación de la Dirección General de Tributos, ahora comentada -esto es, la V0862-21-, es la de que nuestra Administración, en contra de su conducta habitual, sí decidió seguir las recomendaciones de la OCDE sobre el impacto del covid 19 a la hora de calificar fiscalmente la residencia, cuando ésta se ve influenciada por las decisiones adoptadas por los respectivos gobiernos estatales; además, en el caso ahora analizado, donde existe un convenio de doble imposición hispano marroquí, éste último se inspira en los comentarios de la OCDE a su modelo de convenio sobre dicho asunto. Pues bien, según el criterio habitual, a la vista del citado convenio hispano marroquí y la norma española, habría que computar los días pasados por el citado consultante entre nosotros para determinar la residencia habitual; pero, en contra de ese criterio habitual, la administración tributaria contesta que esa persona puede considerarse residente fiscal en España y Marruecos, en virtud de sus respectivas legislaciones nacionales, lo cual conlleva la aplicación del art. 4.2 del referido convenio hispano marroquí. El citado precepto legal 4.2, recogido en el antedicho convenio, resuelve los conflictos de doble residencia; en todo caso, predominará, a efectos de residencia, aquel país en el que la persona, venida del extranjero, tenga su centro de interés vital, viva habitualmente y, además, del cual sea nacional. En el caso ahora estudiado, dichos criterios, necesarios a la hora de determinar el país de residencia, se cumplían con respecto a Marruecos. Lo cierto es que nuestra Dirección General de Tributos vuelve a insistir en la importancia del elemento objetivo de la citada residencia -es decir, los días que ésta dura-, dejando en un segundo plano el puramente volitivo -en otras palabras, el de la voluntad de la persona, afectada por las consecuencias del covid 19, el cual se ve forzado a permanecer entre nosotros, sin quererlo-; tal criterio, puramente objetivo, centrado

en el mero cómputo de los días transcurridos, es también decisivo a la hora de tratar las “ausencias esporádicas”, como tiempo de permanencia a efectos de la residencia²³⁰.

Tema de interés es el de si pueden considerarse lícitas las diferencias de trato entre los ciudadanos, provenientes de la UE y quienes no lo son, cuando hablamos de rentas inmobiliarias, generadas en nuestro país; la Dirección General de Tributos estudia tal asunto, teniendo en cuenta el tratamiento fiscal, establecido en los tratados de doble imposición, de un lado y el principio de no discriminación, que imponen tanto las propias normas comunitarias como la jurisprudencia del TJUE, con respecto al IRNR español. Los hechos, allí analizados, pueden resumirse con el siguiente tenor: un contribuyente, con nacionalidad y residencia fiscal suiza, tiene intención de adquirir inmuebles en nuestro país, ya para vivir en ellos, en concepto de segunda residencia, ya para arrendarlos a terceros, bajo el régimen de vivienda, temporada o por habitaciones. Quien formula la citada consulta quiere conocer si, con respecto a las rentas inmobiliarias que éste pudiera conseguir, cabe aplicar las reglas establecidas para residentes en los Estados miembros de la UE o en un Estado, miembro de la EEE, con intercambio de información; todo ello, teniendo en cuenta el principio de no discriminación, el cual aparece recogido por el convenio de doble imposición hispano helvético. Según la Dirección General de Tributos, la respuesta a dicha consulta es negativa; así mismo, tributarán en España, según establece la LIRNR, las siguientes cantidades: 1º los rendimientos derivados, directa o indirectamente, de bienes inmuebles, sitios en nuestro país o de derechos, relativos a éstos y 2º las rentas, imputadas a los contribuyentes personas físicas, titulares de bienes inmuebles urbanos sitios en territorio español, no afectos a actividades económicas. En cuanto a la determinación de la base imponible, correspondiente a los citados ingresos, de carácter inmobiliario, serán de aplicación los arts. 24 y 25 LIRNR; por otro lado, para que una actividad de arrendamiento de inmuebles pueda entenderse como actividad empresarial, según el derecho español, hace falta acreditar que se dispone de una mínima infraestructura, dedicada a ello. Recordemos que el alquiler puede reducirse a la mera puesta a disposición del inmueble a favor del respectivo inquilino o, por el contrario, incorporar a dicho alquiler servicios propios de los hoteles como lavandería, limpieza, restauración, etc..

Atendiendo a lo establecido en el art. 6 del vigente convenio hispano suizo para evitar la doble imposición, las rentas obtenidas por el mencionado consultante serán objeto de tributación al Fisco español; pero lo verdaderamente sustancioso de tal consulta pasa por otra cuestión: esto es, la de si

²³⁰ CARMONA FERNÁNDEZ, N. (2021): “Residencia fiscal por permanencia. Los efectos COVID y recomendaciones OCDE. Contestación a la consulta vinculante de la Dirección General de Tributos de 13 de abril de 202 (V0862-21)” en *Carta Tributaria. Revista de Opinión*. Número 77-78-Agosto-Septiembre 2021, pp. 46-49.

es aplicable lo establecido en el art. 24.1 del referido convenio, en cuanto a que “los nacionales de un Estado contratante no serán sometidos en el otro Estado contratante a ningún impuesto ni obligación relativo al mismo que no se exijan o que sean más gravosos que aquellos a los que estén o puedan estar sometidos los nacionales de este último Estado que se encuentren en las mismas condiciones”. Tal cláusula indica, ni más ni menos, que las condiciones de la imposición, aplicada a españoles y suizos, que se encuentren en la misma situación también debe ser idéntica; dicha igualdad de trato habrá de alcanzar a la base de cálculo del respectivo impuesto, su método de liquidación y tipo de gravamen, así como lo relativo a las formalidades de su exacción -es decir, forma y plazos de la correspondiente declaración, pago, etc.-. A la vista de lo ya señalado, la citada no discriminación se basa en el criterio de la nacionalidad, amen en el de encontrarse las personas, afectadas por dicha norma, en las mismas condiciones; según el referido convenio, hay que dar un trato diferenciado al residente con respecto al no residente. En consecuencia con ello, la igualdad de condiciones, antes expuesta, se cumple cuando la legislación española establece una forma de tributar idéntica para un nacional español o suizo, ambos residentes en Suiza; además, las diferencias en el trato, entre residentes y no residentes, se han convertido en una característica esencial de los sistemas tributarios nacionales, así como de los convenios tributarios.

3.1.1.2.- Doctrina jurisprudencial.

En todo caso, conviene precisar que, conforme establecen ciertas sentencias de nuestro TS, la regla de la no discriminación por razón de la nacionalidad parece ir en contra de dicha diferenciación en el trato, que distingue entre residentes y no residentes; tal paridad tendría aplicación en el terreno formal o procedimental.

Buena prueba de cuantos decimos aparece en la STS Sala tercera de lo Contencioso Administrativo, de 18 de mayo de 2005, Número de Recurso: 754/2000, la cual parte del subsiguiente relato de hechos: “El 9 de Febrero de 1993, la actora solicitó ante la Dependencia de Gestión Tributaria de la Delegación de Hacienda de Madrid la devolución del exceso de retenciones que le habían sido practicadas en el abono de dividendos de las compañías Repsol, Banco Hispano Americano y Telefónica en virtud del vigente convenio Hispano-Norteamericano para evitar la Doble Imposición, el cual en su artículo 10.2 b) señala como tipo de gravamen máximo aplicable a esta clase de rendimientos el 15% siendo así que a la reclamante le había sido retenido el 25%. La citada Dependencia desestimó la solicitud por extemporánea ya que los ingresos se habían efectuado los días 9 de Febrero, 20 de Septiembre y 18 de Diciembre de 1991 y la solicitud se formuló el 9 de Febrero de 1993, transcurrido con exceso el plazo de un año que a tal efecto establece el Decreto

363/1971, de 25 de febrero, de aplicación de convenios para evitar la doble imposición”; el mencionado Decreto 363/1971 está hoy derogado.

En suma, la referida STS enjuicia si, conforme al respectivo convenio para evitar la doble imposición entre España y EEUU, de 22 de Febrero de 1990 (B.O.E. de 22 de Diciembre de 1990), debe aplicarse a españoles y estadounidenses el mismo plazo de 4 años para pedir la devolución de las cantidades retenidas en exceso; en ese caso, objeto de litigio, una norma interna española establecía que los ciudadanos USA solo tendrían un plazo de un año para reclamar esa devolución, mientras que la norma tributaria española establece un plazo, general, de 4 años con tal propósito. Por otro lado, hay una cuestión fundamental: esto es, el art. 25.1 del mencionado Convenio España-USA dice: "Los Nacionales de un Estado Contratante no se someterán en el otro Estado contratante a ningún impuesto u obligación relativa al mismo que no se exijan o que sean más gravosos que aquellos a los que estén o puedan estar sometidos los nacionales de ese otro Estado que se encuentren en las mismas circunstancias. Pues bien, a tenor de lo establecido en dicha STS, en base al art. 96 y concordantes de la CE 1978, los convenios internacionales, válidamente adoptados y ratificados por las correspondientes partes contratantes internacionales, pasan a formar parte de nuestro ordenamiento interno, prevaleciendo sobre la norma interna española; en consecuencia con ello, el plazo de un año, que fija el RD 363/1971, de 25 de febrero, para la devolución de los ingresos indebidos de rentas sometidas al CDI hispano-norteamericano, resulta antijurídico por discriminatorio, de modo que debe aplicarse en tales casos el plazo de 4 años, previsto por nuestra norma tributaria, con carácter general.

El Fundamento de Derecho Tercero de la antedicha STS reconoce que la cuestión litigiosa, objeto del pertinente óbiter dictum gira en torno a la problemática suscitada, con carácter general, por los Convenios Internacionales para evitar la Doble Imposición; y, más concretamente, el firmado entre el Estado Español y EEUU, antes referido. Pues bien, según establece tal Fundamento de Derecho, la naturaleza, alcance y efectos de tales instrumentos jurídicos puede definirse bajo los siguientes términos:

“A. En cuanto a su objetivo: Se pretende con ellos eliminar la doble imposición, y, de modo subordinado, prevenir la evasión fiscal, y procurando evitar la discriminación por razón de nacionalidad.

B. Atendiendo a su naturaleza jurídica son Tratados Internacionales, a menudo bilaterales y de carácter contractual, sujetos al régimen jurídico establecido en el artículo 96 de la Constitución, con rango de ley y que regulan un sector específico del ordenamiento.

C. En cuanto a su eficacia son completos, es decir, no pueden ser interpretados mediante normas internas. Pero en modo alguno constituyen una "opción" a la que pueda acogerse o renunciar el interesado.

D. En punto a interpretación ha de estarse a su texto y a la intención de las partes, ofreciendo a tal fin gran ayuda los comentarios que acompañan a los modelos. Además, la interpretación ha de ser preferentemente dinámica, autónoma para cada Convenio y

E. Son de naturaleza omnicompreensiva”.

A mayor abundamiento, el Fundamento de Derecho Cuarto del meritado Fallo judicial completa lo expuesto en el Fundamento Tercero, anteriormente reproducido, manifestando cuanto indicamos más abajo:

“Por lo que ahora nos interesa, las precisiones precedentes no son gratuitas, sino que nos ofrecen el camino para enjuiciar los actos impugnados.

En lo referente a su naturaleza jurídica no se puede olvidar su rango de ley, su bilateralidad y la especificidad del sector del ordenamiento que regula. El régimen jurídico que le es aplicable es el establecido en el artículo 96 de la Constitución. Ello explica que O.O.M.M. aprobadas por los Estados firmantes del Convenio prevalezcan sobre normas internas de mayor rango (Decretos) pero de origen unilateral.

Desde el punto de vista de la eficacia es evidente su obligatoriedad y la inaplicabilidad de las normas internas, para la resolución de las controversias que de ellos se deriven.

Finalmente, y en punto a la interpretación, ha de tomarse en consideración el texto y la intención de las partes. Constituyen un cuerpo especial y distinto cada uno de los tratados, siendo el Derecho Interno la última ratio, para la resolución de los conflictos que de ellos se generen”.

El Fundamento de Derecho Quinto de la precitada STS concluye que: 1º la resolución, impugnada por el particular, quiebra, a todas luces, lo dispuesto en el art. 25.1 del Convenio España-USA, ya indicado; ese art. 25 señala, como indicamos previamente, que: “Los Nacionales de un Estado Contratante no se someterán en el otro Estado contratante a ningún impuesto u obligación relativa al mismo que no se exijan o que sean más gravosos que aquellos a los que estén o puedan estar sometidos los nacionales de ese otro Estado que se encuentren en las mismas circunstancias” y 2º el contenido del citado Decreto 363/1971 no aparece incorporado al ya referido Convenio España-USA, de modo que, en lógica e inevitable consecuencia, tampoco puede ser objeto de aplicación a

la hora de resolver la presente Litis; es más, la aplicación de dicho Decreto 363/1971, establecido de manera unilateral por parte del Estado español, infringe, a todas luces, el art. 96 de la Constitución, el cual determina cómo integrar e interpretar los tratados internacionales, válidamente adoptados y ratificados por nuestro país. Es fundamental incidir en otro punto, recogido por el ya citado Fundamento de Derecho Quinto: esto es, no cabe aplicar el mencionado Decreto 363/71 para Convenios internacionales posteriores, cuando ello se hace sin la autorización expresa de la contraparte contratante; ello no puede ser de otra manera, puesto que todo Convenio internacional presupone y consagra una bilateralidad, la cual es también objeto de protección por parte del art. 96 CE 1978.

La STS Sala tercera de lo Contencioso Administrativo, de 25 de marzo de 2010, Número de Recurso: 9020/2004, se pronuncia de modo muy similar a como lo hace la STS de 18 de mayo de 2005, antes aludida, reiterando los argumentos, expuestos en ésta última. Por otro lado, la SAN Sección segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo de 28 de mayo de 2009, Número de recurso 644/2005 sigue la jurisprudencia de los precitados Fallos judiciales, que arranca con la STS de 18 de mayo de 2005²³¹.

Pero, desde el punto de vista de un observador, imparcial e independiente, el marasmo normativo, a modo de fronda que no para de crecer, presente en nuestro país, así como en muchos otros, pertenecientes a nuestro entorno geográfico y cultural, conlleva una serie de riesgos, ciertos, sin duda; de entre todos ellos, destaca el de que dicho excesivo intervencionismo administrativo termine por “matar” a la autonomía privada. En fin, ya hablé en páginas anteriores sobre el alma española, la cual, en vez de optar por la razonable síntesis de las tesis contrarias, opta por la mutua y recíproca destrucción -incluso, física- de aquellos que, respectivamente, las mantienen; recuérdese el cuadro de Goya, titulado “Los bastonazos”. Así mismo, la libre iniciativa empresarial, surgida en el seno de una sociedad civil, fuerte, sin la opresión de una excesiva tutela estatal, garantiza bienestar y riqueza para todos; es la propia responsabilidad de los ciudadanos, conscientes de su papel, clave, en cuanto “constructores últimos del orden social”, lo que hace posible la presencia de sociedades verdaderamente libres. En línea con lo dicho, un Derecho Público, excesivamente entrometido en el ámbito de la libertad civil de los ciudadanos, puede ser la principal causa del aniquilamiento de ésta última; además, tal intervencionismo excesivo no siempre va en beneficio de la igualdad de

²³¹ CARMONA FERNÁNDEZ, N. (2021): “Consultas de la Dirección General de Tributos y Resoluciones Económico-Administrativas. Impuesto sobre la Renta de los No Residentes-Fiscalidad internacional. Alcance del principio de no discriminación bilateral por nacionalidad. Rentas inmobiliarias. Contestación a la consulta vinculante de la Dirección General de Tributos de 30 de marzo de 2021 (V0756-21)” en *Carta Tributaria. Revista de Opinión*. Número 77-78-Agosto-Septiembre 2021, pp. 43-45.

todos, establecida expresamente por el art. 14 CE 1978. La legislación tributaria es el perfecto ejemplo de cuanto hemos referido; esa autonomía privada, como quinta esencia de la verdadera ciudadanía, se ve pisoteada, a diario, por miles de normas, aplicables entre nosotros, publicadas a diario en los diversos Boletines Oficiales, tanto a escala nacional como internacional.

Bien lejos parecen quedar ya aquellos tiempos, en el origen del Parlamentarismo europeo, donde el Monarca estaba sometido a los límites fiscalizadores que, en materia hacendística, le imponían las respectivas Cámaras; ello, tanto a la hora de limitar el excesivo apetito del Rey de turno por cobrar más y más impuestos, amén de en cuanto a cómo había de gastarse lo así recaudado. Recordemos aquí las gestas del héroe de leyenda Robin Hood frente a sus enemigos, más encarnizados -esto es, el Rey inglés Juan “Sin Tierra” y su principal recaudador de impuestos, el sheriff de Nottingham-; el citado héroe cumplía, así -y nunca mejor dicho- una verdadera misión “salvífica” por devolver a los menesterosos súbditos el dinero que, previamente, les había “robado” dicho sheriff, vía unos tributos reales, abusivos y desproporcionados. En línea con lo ya expuesto, dejando a un lado la ya referida figura, mítica, también podemos acudir a nuestro sabio refranero, el cual dice: “quien roba a un ladrón, cien años de perdón”. Volviendo a la realidad de nuestros días, resulta muy triste -y, a la vez, grave- comprobar cómo la gran mayoría de gobiernos españoles han optado, desde hace muchos años, por la legislación, excepcional y de urgencia, en forma de Decreto Ley; esos Decretos Leyes carecen, en muchísimas ocasiones, de la menor justificación. En realidad, para un gobierno resulta mucho más fácil y sencillo aprobar el correspondiente Decreto Ley que la Ley, por el trámite ordinario; ello es así porque dicha tramitación legislativa ordinaria impone la necesaria negociación de todas las fuerzas políticas, con las dificultades y contratiempos que ello puede suponer. Es notoria la ineficacia y falta de interés de todos los partidos políticos españoles para llegar a algún acuerdo entre sí, salvo cuando se trata de algún tipo de componenda o apaño, tan solo en beneficio de sí mismos²³².

Por otro lado, ese riesgo, ya expuesto, tocante a un exceso legislativo, como enemigo de las libertades y autonomía privada, ciudadanas, no es algo novedoso; grandes teóricos españoles ya advirtieron de ello, si bien con un especial énfasis en el terreno del Derecho Civil, por cuanto paradigma del Derecho Privado; en cualquier caso, el Derecho Público -por antonomasia, el Derecho Financiero y Tributario- y el Privado están llamados a coexistir, por fuerza, aunque, eso sí, respetando cada uno su respectivo ámbito y campo de actuación. Hace falta mucho tino y medida a

²³² MARTÍN QUERALT, J., DE BUNES IBARRA, J. M. y CARMONA FERNÁNDEZ, N. (2021): “A modo de despedida: Una nueva etapa en Carta Tributaria” en *Carta Tributaria. Revista de Opinión*. Número 77-78-Agosto-Septiembre 2021, pp. 6-7.

la hora de encontrar el punto de equilibrio, justo, entre ambas modalidades del Derecho; cada una de ellas tiene su respectiva razón de ser, así como finalidad, en beneficio de la pacífica y ordenada convivencia social. En ese sentido se ha pronunciado siempre lo más granado de nuestra doctrina científica; el negocio jurídico se sustenta sobre la libre autonomía privada o autonomía de la voluntad, esencia del Derecho Privado; el propio significado de la autonomía privada ha ido cambiando a lo largo del tiempo, por cuanto dicha autonomía ha de aunar el máximo respeto por la libertad individual y, al tiempo, el más eficaz desarrollo de las relaciones comerciales entre los sujetos. Todos los días contemplamos como el Estado va regulando, de una u otra manera, cada vez más aspectos y parcelas, hasta ahora propias y exclusivas, ya del individuo ya de la sociedad; el excesivo intervencionismo público, tanto en la esfera de la vida privada como en la de las relaciones sociales, sigue ahí, más y más presente, hasta convertirse en algo casi inevitable –y, al mismo tiempo, signo de nuestra actual civilización-. El Estado planifica, regula y reglamenta todo o, mejor dicho, casi todo; en muchas ocasiones, la propia iniciativa pública también interviene, ora directa ora indirectamente, en las relaciones económicas; tal “ensanchamiento” del Derecho Público, irrefrenable y frenético, por otra parte, se manifiesta en innumerables aspectos de vida, individual y social.

Todo lo reseñado está detrás de lo que algunos denominan como “crisis”, con sus negativos efectos en lo relativo al Contrato, Negocio Jurídico, Derecho Subjetivo, Derecho Civil y Derecho Privado; se oyen ciertas voces –algunas, bien representativas de lo que pudiéramos denominar como “grupos de presión” o, en otras palabras, ciertos intereses económicos-, que dicen hablar en defensa de la libertad. El Estado, a la hora de poner en práctica su actividad moderadora o intervencionista, ha de respetar –y, al tiempo, proteger- la autonomía privada, como esfera donde el individuo o la sociedad pueden ejercer su propia y plena libertad; la administración pública tampoco debe “patrimonializarse” tan solo por aquellos más poderosos, puesto que sus abusos solo irán en detrimento de la libertad de los más débiles. No olvidemos, tampoco, que la ordenación social debe ajustarse, en nuestros días, a unos determinados Derechos, Principios y Reglas, los cuales, a su vez, actúan a modo de basamento de la Justicia; entre los citados Derechos, Principios y Reglas, esenciales para que podamos hablar de un orden social justo, destaca el derecho del individuo al libre desenvolvimiento y desarrollo de su propia personalidad, a nivel íntimo/privado y público.

La defensa de la dignidad de todo Ser Humano, por el mero hecho de serlo, sin discriminación alguna, sirve, también, a modo de fundamento de su derecho a desarrollar libremente la propia personalidad, sin restricciones; en tal sentido se expresa el art. 22 de la Declaración Universal de los Derechos Humanos, cuyo tenor dice: “Toda persona, como miembro de la sociedad, tiene

derecho a la Seguridad Social, y a obtener, mediante el esfuerzo nacional y la cooperación internacional, habida cuenta de la organización y los recursos de cada Estado, la satisfacción de los derechos económicos, sociales y culturales, indispensables a su dignidad y al libre desarrollo de su personalidad”; la CE 1978 también hace referencia a ese derecho al libre desarrollo de la personalidad humana, cuando, en su art. 10, afirma: “1. La dignidad de la persona, los derechos inviolables que le son inherentes, el libre desarrollo de la personalidad, el respeto a la ley y a los derechos de los demás son fundamento del orden político y paz social. 2. Las normas relativas a los Derechos Fundamentales y a las Libertades que la Constitución reconoce se interpretarán de conformidad con la Declaración Universal de Derechos Humanos y los tratados y acuerdos internacionales sobre las mismas materias ratificados por España”²³³.

Se trata, pues, de conseguir en la práctica lo que, idealmente, llamaríamos el más perfecto equilibrio entre dicha autonomía individual y las normas, públicas, ya dictadas por los órganos político representativos ya por la propia administración, dirigidas a resolver problemas comunes; solo así puede entenderse la propia definición aristotélica del Hombre, en cuanto persona libre que se comunica con otras, mediante la palabra -“logos”-, reunidas en el ágora de la respectiva “Polis”, para decidir los asuntos comunes. La excesiva, especializada y compleja burocracia, propia de la administración intervencionista estatal, parece característica de la más evolucionada etapa de los actuales Estados-Nación; ello conlleva que este Estado dicte más y más normas, cuya único y verdadero fin es el de regular casi todos los ámbitos de la vida humana, debiendo aceptarlas los ciudadanos con el mayor conformismo y sometimiento. En suma, la preponderancia del factor social, característica de las modernas sociedades de masas, donde todo lo atinente al individuo está estrictamente regulado por la voluntad colectiva -y, especialmente, el Poder de la Burocracia-²³⁴.

El lenguaje jurídico, se exprese en leyes o en resoluciones emitidas por la Autoridad Jurisdiccional competente, debe cumplir su principal finalidad; esta es, la de comunicar su contenido a los oportunos destinatarios, de manera que éste sea riguroso, comprensible y claro. Lo contrario supone poner en entredicho el principio de legalidad e, incluso, el de seguridad jurídica; por otro lado, las citadas normas y resoluciones judiciales afectan a personas concretas, con nombres y apellidos, no meras, frías y abstractas estadísticas. Una norma o resolución judicial defectuosamente redactada, muy ampulosa, sin claridad ni precisión -ininteligible, por tanto-, tendrá evidentes o malignas

²³³ DE CASTRO Y BRAVO, F. (1985): *El negocio jurídico*. Editorial Cívitas S.A.. Madrid, pp. 16-18; magnífica y, a la vez, clásica, la obra de dicho autor, egregio civilista. La investigación del profesor De Castro, plasmada en ese libro, ya citado, tiene la enorme virtud, rayana en la perfección, de no omitir nada ni, tampoco, abundar excesivamente en lo que, en realidad, no tiene importancia alguna.

²³⁴ ARENDT, H. (2009): *La condición humana*. (Trad. R. Gil Novales). Paidós. Buenos Aires, pp. 51-55.

consecuencias; entre otras –y, quizás, la más importante-, su imposible ejecución por parte de aquellos a quienes va destinada. Como ya hemos dicho, el volumen de Normas, Sentencias, Autos, etc. es ya inabarcable y, precisamente por tal motivo, es más acuciante que nunca esa necesidad de rigor, sencillez, claridad y comprensión.

Así mismo, la Justicia y la Ley generará más confianza en sus destinatarios si éstos pueden comprender su sentido y significado, de manera clara e indubitada; el lenguaje jurídico tiene sus especialidades, al igual que el resto de Saberes. Pero, sin perjuicio de lo ya reseñado, siempre es posible perfeccionar la redacción de las mencionadas leyes y resoluciones judiciales, mejorando por tanto el funcionamiento de la sociedad y, además, el de la Justicia. Un lenguaje jurídico poco claro, ambiguo, difícilmente comprensible, farragoso, excesivamente técnico y complicado..casi críptico, tan solo para iniciados...no ayuda a entender su verdadero mensaje y contenido, ni por parte de los ciudadanos ni tampoco de quienes sirven a la Justicia e, incluso, en último lugar la “sufren” como sus Justiciables. La administración pública también ha de asumir idéntico deber de claridad, precisión y rigor en sus diversas actuaciones y actos, sea cual sea la forma en la cual éstos sean emitidos; dichas actuaciones administrativas han de estar suficientemente motivadas, con la necesaria y adecuada extensión, amén de exponer las razones sobre las cuales éstas se sostienen²³⁵.

Por otro lado, tampoco conviene caer en un exceso de gobierno, puesto que, de ser así, se corre el grave riesgo de estrangular la propia actividad privada; como siempre, lo adecuado es aquello que sea lo justo y necesario, procurando no incurrir ni en el exceso ni en el defecto –es decir, el punto medio ideal-, siguiendo las enseñanzas de la prudencia y medida. Todos sabemos que un exceso o defecto de medicamentos, por ejemplo, puede conllevar la muerte o, en su caso, los más graves padecimientos para el enfermo, los cuales -en teoría, al menos- pretendemos aliviar; en igual medida, un exceso o defecto de normas, a la hora de regular cualquier asunto, tendrá idénticas consecuencias, si bien éstas se medirán en términos de salud o enfermedad para el cuerpo social. Conviene no obstaculizar, cuando sea innecesario, la marcha natural de los mercados, así como el proceder de quienes allí compran o venden sus bienes, servicios o productos. Gobernar excesivamente es señal inequívoca de imprudencia temeraria e insensatez; en todo caso, es deseable que, quienes decidan, tengan, al menos, los suficientes conocimientos teóricos y prácticos para adoptar las medidas necesarias, con juicio y acierto. En suma, cuantos más y mejores conocimientos científico-técnicos y profesionales tengan, como especialistas sobre la materia a elucidar, mejor; la experiencia es, pues, una buena herramienta a la hora de enfrentarse a los problemas –y, sobre todo,

²³⁵ MUÑOZ MACHADO, S. [Dir. (2017)]: *Libro de estilo de la Justicia*. Espasa Libros. Barcelona, pp. XXVI-XXXI.

lo más importante: resolverlos-. Todo fenómeno responde a numerosas causas, por lo cual el mejor analista será aquel que sepa escudriñar y comprender todas y cada una de ellas, de manera omnicomprendensiva e interrelacionada²³⁶.

Las diversas Cámaras Parlamentarias, en el ejercicio de su pertinente función legislativa, aprueban, mediante la oportuna votación, formal, aquella norma jurídica en cuya virtud se establecen los diversos tributos, exigibles a los contribuyentes; ese acto, por el cual los representantes ciudadanos votan el establecimiento de tales tributos, equivale a una declaración de voluntad, la cual, a su vez, constituye la esencia básica de todo negocio jurídico. Idéntico razonamiento puede inferirse con respecto a la Administración Pública, cuando, a través de sus respectivos actos, lleva a cabo la correspondiente declaración. Pero, desde otro punto de vista, ese establecimiento de un tributo responde al ejercicio del Poder Soberano del Estado, a través de sus correspondientes instituciones parlamentarias, como órgano que permite la libre expresión ciudadana.

El acto administrativo, según el diccionario panhispánico del español jurídico, se define en los siguientes términos: “1. Adm. Decisión atribuible a una administración pública ya sea resolutoria o de trámite, declarativa, ejecutiva, consultiva, certificante, presunta, o de cualquier otra clase, cuando ha sido adoptada en ejercicio de una potestad administrativa. La definición más generalizada en los manuales es la que propuso en los años cincuenta del siglo xx G. Zanobini, Corso: «Cualunque dichiarazione di volontà, di desiderio, di conoscenza, di giudizio, compiuta da un soggetto della pubblica amministrazione nell'esercizio di una potestà amministrativa»..”; las liquidaciones tributarias, giradas por la Administración, son un ejemplo de acto administrativo, puesto que, al dictarse éstas en el respectivo procedimiento administrativo de gestión o inspección, determinan el importe exacto de la deuda tributaria de un contribuyente o, en su caso, la cantidad a devolver o compensar, según sea el caso, por parte del órgano administrativo competente. El título V de la LGT regula la revisión de actos administrativos. El tributo, conforme a lo establecido en el precedente diccionario panhispánico, es: “Fin. Ingreso público consistente en una prestación pecuniaria, coactiva, establecida por la ley y debida a una administración pública por la realización de un hecho lícito que manifiesta capacidad económica y que se satisface por el sujeto pasivo en función de su deber constitucional de contribuir al sostenimiento del gasto público”²³⁷.

²³⁶ MALTHUS, T. R. (1977): *Principios de política económica*. (Trad. Javier Márquez). Fondo de cultura económica México. México DF, p. 16;

²³⁷ www.rae.es

Una de las cuestiones polémicas, planteadas al TEAC, fue el de cómo aplicar lo dispuesto en el art. 7.p) LIRPF cuando hablamos de las retribuciones, obtenidas por un miembro de las Fuerzas y Cuerpos de Seguridad del Estado, como miembro de la misión de la UE “FRONTEX” en el extranjero; la exención, objeto del precitado precepto legal, tiene, por requisitos, que el beneficiario de dichos trabajos, realizados en extranjero, sea una empresa o entidad, no residente entre nosotros o un establecimiento permanente, radicado en el extranjero. El TEAR Cataluña, en su resolución de fecha 30 de enero de 2018, niega que un miembro de dicha misión Frontex tenga derecho a la exención, objeto del referido precepto legal; el citado Tribunal entiende que el Estado, verdaderamente beneficiado por la citada Misión Frontex, es el español y, por tanto, no procede tal exención. Hay que decir el TEAR Castilla La Mancha, el de la Comunidad Valenciana y el TEA Ceuta habían establecido que, con respecto a los miembros de la citada Misión Frontex, sí era válido aplicar la citada exención. Ante las citadas discordancias entre los diversos TEAR, la Vocal Coordinador del TEAC acordó iniciar un procedimiento para la adopción de una resolución en unificación de criterio, la cual se contempla en el art. 229.1.d) LGT; en ese procedimiento de adopción de una resolución en unificación de criterio, el TEAR catalán afirmó que dicha exención no puede aplicarse por cuanto el beneficio de los trabajos del referido miembro de las fuerzas y cuerpos de seguridad del Estado español no es una empresa o entidad no residente en España o establecimiento permanente radicado en el extranjero. El motivo de ello es que el verdadero destinatario de dicha actividad laboral es el propio Estado español, en el sentido de servir como instrumento de control de la emigración ilegal hacia nuestro país; el TEAR Comunidad Valenciana entiende que dicha exención del art. 7.p) LIRPF es aplicable solo si los servicios son prestados por funcionarios españoles en virtud de un acuerdo de colaboración internacional.

Por su parte, según el Director del Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT, que también intervino en dicho procedimiento para la adopción de una resolución en unificación de criterio, tal exención no era aplicable; el motivo de ello también consistía en que el beneficiario último de la actividad de dicho miembro de las fuerzas y cuerpos de seguridad del Estado español era, tan solo, éste último. Así mismo, el Director General de Tributos del Ministerio de Hacienda, el cual intervino igualmente en dicho procedimiento para la adopción de una resolución en unificación de criterio, sostuvo que no cabe esa exención cuando se trata de personal, al servicio de la administración general del Estado, que desempeña sus funciones en el exterior, en el campo de la cooperación internacional. Y, ello, puesto que el destinatario de la actividad laboral del particular es la propia administración pública española; a mayor abundamiento, el art. 7.p) LIRPF se estableció para facilitar la internacionalización de las empresas españolas, no para quienes, como funcionarios,

trabajan en el exterior en beneficio de nuestro Estado. En suma, el referido precepto legal del IRPF tenía por objetivo, en el momento de su redacción, el de favorecer la exportación de nuestro capital humano; así, en consecuencia, tal precepto solo podría aplicarse cuando el trabajador se desplazase al extranjero para desarrollar su actividad laboral en beneficio de una empresa o entidad, no residentes en España o un establecimiento permanente, tampoco radicado en nuestro país.

Por otro lado, el TEAC dice que el referido Frontex -es decir, la Agencia Europea para la Gestión de la Cooperación Operativa en las Fronteras Exteriores de los Estados Miembros de la UE- fue creado por el reglamento (CE) N° 2007/2004 del Consejo, de 26 de octubre de 2004; su único propósito era el de mejorar la gestión integrada de las fronteras exteriores de los Estados Miembros de la UE. En realidad, ese mecanismo, creado por dicho reglamento de la UE, tiene una función de mera asistencia técnica, formación y coordinación entre los Estados miembros de la UE con el propósito de asegurar una eficaz aplicación de las disposiciones comunitarias en materia de gestión de fronteras. Son los Estados miembros a quienes compete, en última instancia, el control y la vigilancia de las fronteras exteriores UE y, por tanto, los beneficiarios finales de la actividad llevada a cabo por el antedicho Frontex. No cabe duda que ese control y vigilancia, eficaz, de nuestras fronteras exteriores comunitarias pasa, obligatoriamente, por la más estrecha colaboración con los terceros países, vecinos; se pretende, pues, acabar con la emigración ilegal que, cada año, cuesta cientos de miles de vidas, amén de todo tipo de actividades económicas ilícitas. Según el TEAC, no existe vinculación entre, de un lado, el Estado español, que desplaza al extranjero a un miembro de sus fuerzas y cuerpos de seguridad, en el marco de una intervención coordinada por dicho Frontex y, del otro, el Estado miembro de la UE que lo acoge o, en su caso, un tercero. Precisamente, concluye el TEAC, el asunto enjuiciado versa sobre un miembro de las fuerzas y cuerpos de seguridad española, al servicio del citado Frontex, que presta sus servicios a un tercer Estado, distinto del Estado español; por tal motivo procede aplicar la citada exención. Es decir, conforme a lo así razonado por el TEAC, es aplicable tal exención cuando se trata, como en el caso enjuiciado, de un miembro de nuestras fuerzas y cuerpos de seguridad del Estado, desplegado por Frontex como guardia de fronteras en un país tercero, en virtud del respectivo convenio bilateral entre ese tercero y otro, miembro de la UE²³⁸.

²³⁸ VIDAL MARTÍ, B. (2019): “Resoluciones Económico-Administrativas. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Retribución por trabajos realizados en el extranjero. Misión de la UE FRONTEX. Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 16 de enero de 2019, en recurso de alzada para unificación de criterio” en *Carta Tributaria. Revista de Opinión*. Número 50-Mayo 2019, pp. 60-68. Un análisis de conjunto sobre la cuestión de los trabajadores, residentes en España, desplazados al extranjero por motivos laborales como con respecto a aquellos extranjeros que vienen a nuestro país por idéntico motivo, puede encontrarse en CAMPANÓN GALIANA, L. (2019):

La Dirección General de Tributos examina la cuestión de la residencia fiscal en España, cuando afecta a no residentes, al contestar una consulta vinculante, de fecha 13 de febrero de 2019 -esto es, la V2089-19-; pues bien, los hechos, objeto de tal contestación, pueden resumirse en los siguientes términos: un contribuyente, de nacionalidad alemana y residencia fiscal en Gran Bretaña, es contratado como directivo y consejero de una sociedad mercantil española, incluyendo también sus filiales, no españolas. El citado directivo realizará funciones de supervisión de la citada sociedad, la cual, a su vez, está participada por una sociedad Holding sita en Luxemburgo; la actividad laboral del mencionado directivo estará distribuida, semanalmente, de la siguiente manera: dos días, en las oficinas de la antedicha sociedad, ubicadas en España, otros dos, en Alemania y un día en aquellos países donde la ya aludida sociedad tiene filiales o instalaciones -esto es, Italia, Francia, República Checa y Luxemburgo, como sede del citado Holding o en cualquier otro país, donde sea necesaria su presencia-.

El contrato de trabajo, firmado por dicho directivo, dura desde septiembre de 2018 hasta septiembre de 2020, no permaneciendo nunca en España por más de 183 días al año; el directivo mantendrá su domicilio en Reino Unido, en donde residirá mientras no esté trabajando y, especialmente, la mayoría de fines de semana. El tiempo que pase dicho trabajador en España estará alojado en un hotel, mientras que su esposa, hijos y demás familiares, así como sus relaciones sociales y demás actividades, seguirán en la “Pérfida Albión” -y, en menor medida, también en el país tedesco-. Con respecto a la administración tributaria británica, ésta consideraría a dicho directivo como un residente fiscal no domiciliado en su país, durante el tiempo de duración de tal relación laboral; esa administración tributaria expediría el oportuno certificado de residencia fiscal, en orden a evitar la doble imposición en España, con arreglo a lo establecido en el respectivo convenio hispano-inglés en la materia.

La retribución del directivo, que formula la mencionada consulta tributaria, se corresponde con las funciones de supervisión, objeto de su contrato laboral, ejecutadas tanto en España como fuera de ella; el patrimonio del mencionado trabajador está formado por activos financieros, no españoles, que le proporcionan dividendos, intereses y ganancias de capital. Tal patrimonio le garantiza unos ingresos superiores a la retribución a recibir de la empresa española empleadora; así mismo, el consultante ni tiene ni desea tener patrimonio alguno en suelo español. Afirmo la Dirección General de Tributos en su contestación que, a la vista de los precedentes datos e informaciones, el referido

“La tributación del expatriado. A caballo entre el IRPF y el IRNR” en *Carta Tributaria. Revista de Opinión*. Número 46-Enero 2019, pp. 38-47

trabajador no cumpliría el requisito de permanencia entre nosotros por más de 183 días del año natural; todo ello, con respecto al tiempo de duración de la citada prestación laboral; en todo caso, corresponderá a los órganos de gestión e inspección, al servicio de la AEAT, la tarea de comprobar sí el núcleo principal o la base de las actividades e intereses del citado trabajador se encuentra en España. Atendiendo a los hechos, manifestados por el citado consultante, éste no tiene vivienda alguna a su nombre en nuestro territorio, ni su familia vive aquí ni, tampoco, residen en España sus intereses vitales²³⁹.

Temática, igualmente destacada, es la de cómo interpretar el concepto de permanencia, en cuanto elemento objetivo de la residencia, según la conceptúa el IRPF español; en línea con lo dicho, destaca lo sucedido con Arantxa Sanchez Vicario, conocidísima tenista, hoy retirada, que, durante su etapa de jugadora, siempre lucía en su muñeca la enseña nacional. La citada tenista, pese a dicha ostentación patriótica, decía residir oficialmente en Andorra, para evitar al Fisco español. Pues bien, en febrero de 2001, el Tribunal Económico Administrativo Central dictaminó que Arantxa Sánchez Vicario debía pagar la cantidad de 3.487.216,50 millones de euros en concepto de cuotas por el IRPF, correspondientes a los ejercicios de 1989 a 1993, confirmando así la decisión dictada en su día por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña. Posteriormente, la STS, de 11 de noviembre de 2009, de su Sala de lo Contencioso Administrativo, sección segunda, resolviendo recurso de casación nº 8294/2003, vino a desestimar el recurso, formulado por dicha deportista, contra una Sentencia de la Audiencia Nacional, que le condenó en 2003 al pago de la precitada cantidad, en concepto de impuestos; la mencionada AN estableció que la referida jugadora debía pagar por tener fijada su residencia, efectiva, en España, pese a trasladarla, oficialmente, a territorio andorrano. La citada STS vino a señalar que la residencia en España se perfila con respecto a dos elementos, simultáneos, clave; el primero, material -esto es, el de la residencia efectiva, a través de la permanencia de la misma entre nosotros- y, el segundo, espiritual -es decir, la intención de residir en nuestro país-.

En el caso español, como hemos indicado previamente, los 183 días de residencia no han de compatibilizarse, forzosamente, de forma continuada sino que también cabe incluir en ese computo las ausencias esporádicas; el razonamiento del TS resulta tremendamente lógico y acertado, teniendo en cuenta que, en primer lugar, la citada jugadora no residió nunca, de manera efectiva, en dicho Principado y, en segundo, que jamás tuvo verdadera intención de hacerlo, como ésta manifestó

²³⁹ CARMONA FERNÁNDEZ, N. (2019): “Consultas de la Dirección General de Tributos. Impuesto sobre la renta de no residentes. Residencia fiscal. Contestación a consulta vinculante de la Dirección General de Tributos de 13 de febrero de 2019 (V2089-19)” en *Carta Tributaria. Revista de Opinión*. Número 51-Junio 2019, pp. 55-57.

en innumerables entrevistas a los medios de comunicación al afirmar que su vida diaria se desarrollaba en Barcelona, en la vivienda de los padres, sita en dicha capital. Pues bien, conforme al Fundamento de Derecho Cuarto de la antedicha STS, el cambio de residencia a otro país no solo ha de ser voluntario sino, también, efectivo; es más, como bien sigue diciendo tal Fundamento de Derecho, no se deja de ser residente en España por el mero hecho de manifestar que se ha solicitado la residencia en otro lugar, sí a ello no se añade la efectiva residencia en ese otro lugar elegido. Las propias palabras de la mencionada jugadora permiten deducir que nunca residió efectivamente en Andorra y, además, tampoco tuvo nunca la intención de hacerlo²⁴⁰.

Algo parecido le ocurrió a la Duquesa de Alba -la muy conocida y extravagante D^a Cayetana-, ya fallecida, la cual había situado oficialmente su domicilio en Madrid, intentando, así, sacar provecho de la baja fiscalidad vigente en esa Autonomía; tras su muerte, dicha aristócrata tributo por el impuesto de sucesiones en la Capital de España. La Junta de Andalucía impugnó tal declaración impositiva, al ser Sevilla el lugar de su efectiva y verdadera residencia; la propia duquesa no paraba de repetir, en vida, cuando le entrevistaban los medios de comunicación, que su verdadero hogar estaba en el Palacio de las Dueñas, sito en Sevilla, donde pasaba la mayor parte del tiempo²⁴¹.

Es interesante la STS 1834/2017, de 28 de noviembre, que resuelve el previo Recurso de Casación nº 809/2017, cuyo Fallo vino a decidir si el traslado de un estudiante español, fuera del país, más de 183 días del respectivo año natural, neutralizaba –o, en su caso, no- la aplicación del mencionado art. 9.1.a) de la LIRPF; pues bien, el más alto de nuestros tribunales dictamina en dicha sentencia que no vale tan solo la intencionalidad del sujeto, para determinar si el citado artículo es aplicable o no. Si así fuera, asistiríamos a una especie de congelación normativa, la cual estaría tan solo sometida al albur y voluntad del sujeto pasivo que, libérrimamente, sostuviera tal interpretación. En suma, la índole esporádica o no de las ausencias, a efecto de la aplicación o no del precitado art. 9 de la LIRPF, no puede hacerse depender, en modo alguno, tan solo del libre albedrío del sujeto pasivo. La STS 1829/2017, de 28 de noviembre, se pronuncia en igual sentido. En todo caso, las

²⁴⁰ http://www.iusport.es/php2/index.php?option=com_content&task=view&id=1089&Itemid=30. Como siempre suele ocurrir, la realidad supera a la ficción; pese a que Arantcha Sánchez Vicario residía oficialmente en Andorra, una Subinspectora de Hacienda, radicada en Barcelona, se cruzaba con ella a diario en la Ciudad Condal. Esa fue la intrahistoria de dicho caso judicial, de amplísima incidencia mediática en su momento, dado que, entonces, muy pocos deportistas españoles ocupaban la élite mundial en sus respectivas disciplinas. La referida tenista era una de las escasísimas deportistas españolas que sí estaba, entonces, en el top ten internacional, disfrutando, en consecuencia, de multitud de patrocinadores -entre ellos, grandes multinacionales-.

²⁴¹ <http://www.elcorreo.com/bizkaia/economia/201411/26/madrid-roba-andakucia-herencia-20141126172646.html>. https://elpais.com/politica/2014/11/26/actualidad/1417004832_029897.html. Es más, precisamente la Duquesa de Alba repartió en vida la mayoría de su herencia entre los hijos para evitarles una futura factura fiscal, bastante elevada, como herederos.

ausencias, de carácter esporádico, con respecto al precitado periodo de los 183 días, aparecen en el Derecho Español como un tema discutido, amén de discutible; y, ello, puesto que la residencia es un criterio clave dentro de nuestro sistema tributario. El precitado art. 9 LIRPF viene a establecer los criterios aplicables a la hora de determinar dicho aspecto; uno de los esos criterios es el de la residencia, en el sentido de la presencia física, durante más de 183 días del año natural en territorio español. El concepto de ausencia, pues, resulta clave a la hora de establecer los límites definitivos del mencionado criterio.

Otras sentencias igualmente significativas, con respecto a qué debemos entender por ausencia esporádica, establecida por la Ley española del impuesto sobre la renta, son las siguientes: STS de 14 de diciembre de 2017 y la de 18 de enero de 2018; el problema de fondo es que tales ausencias esporádicas solo son demostrables mediante pruebas indirectas e indiciarias. Tampoco existe una definición legal de qué entendemos por ausencia esporádica, a efectos del cómputo de los citados días de permanencia en nuestro territorio. Además, resulta evidente que la sociedad globalizada de nuestro tiempo exige la máxima movilidad de todos los medios y factores productivos, incluyendo, así mismo el de carácter laboral; por otro lado, dicha globalización también ha facilitado muy mucho que numerosos estudiantes, de todas las edades, continúen su formación allende de las fronteras españolas. La práctica seguida por parte de la administración española, con respecto a qué debemos entender por ausencia esporádica, ha sido la siguiente; esto es, la de considerar que toda ausencia es esporádica, con independencia de su duración, mientras no se acredite la residencia fiscal de la persona en otro país. A mayor abundamiento, para la mejor inteligencia de la temática aquí estudiada, conviene reseñar la resolución emitida por la TEAC, con fecha de 7 de julio de 1999; según establece dicho Tribunal, no deben descontarse los días de ausencia del territorio nacional debido a acontecimientos fortuitos o causas de fuerza mayor como viajes de negocios, enfermedades, visitas a familiares..En suma, entenderíamos por ausencia esporádica aquella que no es continua, muy breve en el tiempo y debido a causas justificadas como vacaciones, viajes por trabajo... En realidad, lo más conveniente para definir una ausencia como esporádica o no es la de fijarnos en el motivo por el cual ésta tiene lugar –es decir, la intención que mueve a la persona a la hora de ausentarse-.

Tal intención solo puede concretarse a través de pruebas indirectas e indiciarias; es posible ausentarse mucho tiempo de nuestro país..pero con la intención de volver. En suma, la concepción más adecuada a la hora de definir la ausencia esporádica es, quizás, aquella que aúna las dos líneas, anteriormente expuestas: la de la duración temporal -una ausencia breve, por motivos justificados- y la que atiende a la intención -se lleva a cabo con ánimo de regresar a nuestro país, nunca para

abandonarlo definitivamente-; sin perjuicio de lo ya dicho, los últimos pronunciamientos judiciales ponen el acento sobre el elemento objetivo, relativo a la duración de la ausencia y su porqué, más que sobre la intención de la persona ausente. Ello, en base a motivaciones de seguridad jurídica, puesto que el primero de dichos criterios -el de la duración de la ausencia y su por qué-, puede objetivarse con mayor facilidad que el segundo -el de la intencionalidad-; así, según la última doctrina del TS, no será considerada ausencia esporádica aquella que dure más de 183 días.

Por otro lado, las STS, citadas con respecto a qué debemos de entender por ausencia esporádica, fueron planteadas por estudiantes españoles, becados para seguir su formación fuera de nuestro territorio; dichos estudiantes, residentes en el extranjero por más de 183 días, plantearon sus demandas ante el citado tribunal, reclamándole que la Hacienda Pública procediese a la devolución de las correspondientes retenciones, devengadas en concepto de IVA, como si fueran residentes en España. La Agencia Estatal de la referida administración tributaria no les devolvió las citadas retenciones, acogiéndose, precisamente, a que dichos demandantes habían residido en el extranjero por más de 183 días; además, los mencionados recurrentes no presentaron ante la Hacienda Española certificación acreditativa alguna de residencia, emitida por la autoridad fiscal competente del país en el cual éstos permanecieron ni, tampoco, acreditación de haber tributado por la renta percibida en los Estados donde estuvieron destinados.

Los sucesivos Fallos, emitidos por el TS, en relación con el concepto de ausencia esporádica, a efectos de la fijación del periodo de residencia en nuestro país, coinciden en una serie de puntos; a saber, en primer lugar, que no se trata de definir, de manera abstracta, universal e indubitada, conceptos genéricos tan amplios y abiertos como el de la propia residencia habitual o las permanencias o ausencias esporádicas. Y, en segundo, es necesario llevar a cabo una interpretación no tan extensiva de dicho concepto de ausencia esporádica, ya que, de no hacerlo así, sería imposible excluir, en todo caso, la residencia habitual; así, a la vista de todo ello, nunca podrá entenderse por ausencia esporádica aquella, de carácter prolongado, que dure más de 183 días²⁴².

²⁴² GARCÍA CARRETERO, B. (2018): “Hacia la determinación del concepto de ausencias esporádicas en la fijación de la residencia en el IRPF” en *Revista Quincena Fiscal* número 10/mayo 2018, pp. 19-37. En el mismo sentido, véase VÁZQUEZ DEL REY VILLANUEVA, A. (2018): “Traslado de residencia fiscal o ausencia esporádica: la ruta de los apátridas fiscales” en *Diritto e Pratica Tributaria Internazionale*, Vol. XV, n.º. 2, 2018, pp. 435-463; a juicio del profesor Vázquez, solo aquellos con residencia real y efectiva en España habrían de estar obligados a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, a través de nuestro sistema impositivo vigente. La administración española tiene el deber de mantenerse vigilante, de modo que no sea posible utilizar cualquier subterfugio para evitar el cumplimiento de tal deber de contribuir, vía los traslados artificiales o simulados de residencia; tal vigilancia tampoco ha de incurrir en exceso alguno, rayano en la ilegalidad o abuso, contrario a Derecho. Por encima de todo, cabe reflexionar en el sentido siguiente: esto es, cada país es libre, en el ejercicio de su respectiva soberanía fiscal, para decidir el tratamiento aplicable a todos aquellos que permanezcan dentro de sus fronteras; idéntica libertad cabe con respecto a la forma en la cual dicho país decida financiar los servicios públicos que, bajo igual razonamiento, preste.

Así mismo, es destacable que las precitadas SsTS 1834 y 1829, ambas de 28 de noviembre de 2017, así como otras, de igual significado, confirman que no puede ser esporádica la ausencia por un periodo superior a 183 días en otro país, teniendo en cuenta su carácter estable y duradero; así mismo, el alto Tribunal añade que el carácter esporádico no debe medirse en función de la Intencionalidad de la persona de regresar, sino, más bien, poniendo el foco sobre la duración e intensidad de su estancia en el extranjero. Precisamente, la temática relativa a la ausencia esporádica, desde el punto de cómo definirla y computarla, es una de las más polémicas, inciertas y discutidas; lo más llamativo es que dichas STSs vienen a contradecir la interpretación y modo de proceder aplicada en este asunto por la administración tributaria²⁴³.

Como hemos indicado previamente, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones español establece la obligación personal de contribuir sobre el residente habitual, conforme a la respectiva definición proporcionada por el IRPF; así, según tal razonamiento, la habitualidad en el impuesto de sucesiones y donaciones se determina por la permanencia en el territorio español durante más de 183 días en el año natural, sin computar las ausencias circunstanciales. Atendiendo a que dicho impuesto es de devengo instantáneo, ese tiempo de permanencia superior a los 183 días se computará teniendo en cuenta los 365 anteriores al día en el cual se produzca el devengo del mencionado impuesto. Por otro lado, el citado impuesto suscita numerosas dudas, desde el punto de vista de la propia justicia tributaria, dado que el causante ya tributó en su momento por los respectivos impuestos, personales y reales, correspondientes a su herencia; de ahí, no parece muy justo que los herederos tengan que volver a tributar por dicho caudal hereditario recibido. Por otro lado, hay otro elemento que no conviene olvidar; esto es, el del uso electoralista de la imposición, con un claro afán propagandístico, por parte de algunos partidos políticos, cuyo único “mantra” es el de la rebaja de impuestos, al precio que sea y como sea. En ese tipo de situaciones es donde resulta, más necesaria que nunca, una buena educación financiera y tributaria, impartida en todas las etapas del sistema educativo público; solo así los ciudadanos tendrán el suficiente conocimiento y discreción de Juicio para comprender, sin engaños y manipulaciones, porqué los impuestos son necesarios y, sobre todo, cuál es su utilidad. Ya dijimos en anteriores páginas que la verdadera ciudadanía consiste en asumir, íntegramente, una serie de Derechos pero, también, obligaciones; entre éstas últimas, la de contribuir al sostenimiento

²⁴³ Un análisis detallado de la temática relativa a las ausencias esporádicas, puede encontrarse en ARREGUI BRAVO, J. (2017): “Las ausencias esporádicas en el sistema tributario español: análisis a la luz de las recientes sentencias del Tribunal Supremo” en *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, pp. 100-105.

de las cargas públicas de acuerdo con la capacidad económica de cada uno, conforme al art. 31 y concordantes CE 1978²⁴⁴.

La SAN 165/2017, de 30 de marzo, insiste en la necesidad de acreditar la residencia fiscal en otro país, nunca, en modo alguno, la no permanencia en el nuestro, dado que, como señalamos anteriormente, la prueba solo cabe en un sentido positivo; por otro lado, las presunciones iuris tamtum admiten prueba en contra. Así mismo, el juzgador, a la hora de decidir, tendrá que tener en cuenta toda la rama de prueba existente, sin omitir ninguna de las válidamente admitidas y, en su caso, practicadas; la interpretación de todas las pruebas, presentes en el respectivo procedimiento, ya administrativo, ya judicial, ha de ser cautelosa, prudente y ponderada, siendo objeto de un análisis conjunto que aprecie la totalidad de circunstancias fácticas allí presentes. Por otro lado, las SsTSJ Madrid 1268/2016, de 19 de diciembre y 742/2017, de 24 de julio, enmendaron la plana a la administración tributaria, de modo que tuvieron en cuenta en sus respectivos Fallos una serie de pruebas documentales no suficientemente valoradas en sede administrativa.

La STS 428/2019, de 28 de marzo, Sección segunda de la Sala de lo Contencioso administrativo, recurso de casación 3774/2017, resulta interesante, ya que trata la problemática relativa a la aplicación del art. 7.p) de la LIRPF con respecto a ciertos trabajos, realizados fuera de nuestras fronteras; en el supuesto, objeto del precitado Fallo judicial, la cuestión litigiosa versa sobre si es aplicable el referido precepto legal a los servicios prestados por un español, empleado del Banco de España, al servicio del Banco Central Europeo. Surge aquí, de nuevo, el “nucleo” del problema de aplicación que conlleva, con carácter general, el ya referido art. 7.p) LIRPF; esto es, el de quién es el verdadero beneficiario de la actividad laboral desempeñada por el trabajador, desplazado al extranjero. El recurso 3774/2017, el cual está en el origen de la precitada STS N° 428/2019, se formula contra la previa STSJ Madrid, Sala de lo Contencioso Administrativo, de 24 de mayo de 2017, desestimatoria del previo recurso ordinario n° 1132/2015; la citada STSJ Madrid rechaza que se aplique al recurrente la exención prevista en el art. 7.p) LIRPF, con respecto a sus rendimientos del trabajo personal, percibidos en 2011 como trabajador del Banco de España, desplazado al Banco Central Europeo. Entiende la citada STSJ Madrid que no cabe considerar la referida actividad laboral como realizada para una empresa o entidad, no residente en España o un establecimiento permanente, sito en el extranjero. Hay que añadir que el Banco de España es una entidad de derecho público, con personalidad jurídica propia y plena capacidad pública y privada; así mismo, el citado Banco actuará con autonomía frente a la Administración General del Estado, en lo tocante al

²⁴⁴ www.guiasjuridicas.wolterskluwer.es

desarrollo de su actividad y cumplimiento de sus fines; por otro lado, el trabajador al cual se le niega la aplicación de la mencionada exención es un empleado público, no un funcionario público, desde un punto de vista estricto.

A tenor del art. 14 LGT, no cabe el uso de la analogía para extender el ámbito de un hecho imponible, las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales; es más, conforme a la doctrina jurisprudencial más asentada, solo procede una interpretación restrictiva cuando hablamos de beneficios fiscales. En dicho sentido, la STS 1199/2016, de 23 de mayo, afirma que tal interpretación restrictiva es la única posible, dado que un beneficio fiscal supone la quiebra del principio de igualdad -art. 14 CE 1978-, el cual, en su versión tributaria, se traduce en el principio de contribución general al sostenimiento de las cargas públicas -art. 31 CE 1978-. Conviene incidir en lo que afirma la STS 2269/2016, de 20 de octubre, según la cual el art. 7.p) irpf trata de beneficiar al trabajador español que se expatría, no a las empresas a las cuales éste presta su correspondiente actividad laboral; el precitado precepto legal lo que pretende es disminuir la presión fiscal para quien, sin dejar de residir fiscalmente en España, se va a trabajar fuera. El citado precepto legal tan solo requiere que se trate de una persona física, residente fiscal entre nosotros, que trabaje por cuenta ajena en una empresa o entidad, no residente en España o en un establecimiento permanente, sito fuera de nuestro país. Es más, el referido artículo es aplicable, incluso, cuando haya un vínculo entre, de un lado, la entidad, destinataria de la precitada actividad laboral y, del otro, la entidad contrante del referido trabajador o aquella en la cual éste preste sus servicios; eso sí, siempre y cuando se cumpla lo dispuesto en el art. 16.5 del texto refundido del IS. En todo caso, las actividades laborales, realizadas por cuenta ajena, a las cuales alude el antedicho art. 7.p) LIRP, han de tener lugar en el extranjero, de manera efectiva. A título de conclusión, la STS 428/2019, de 28 de marzo, viene a decir que la exención, objeto del precitado art. 7.p) LIRPF, se aplica a los rendimientos obtenidos por funcionarios –o, en su caso, trabajadores por cuenta ajena-, en activo, destinados en comisión de servicios en un organismo internacional, situado en el extranjero y del que España forma parte; el requisito más importante es que el citado organismo internacional sea quien se beneficie de los trabajos, efectivamente realizados por el funcionario del que se trate, aunque también se benefice la entidad empleadora de éste último.

Hay que añadir que dicho art. 7.p) LIRPF no establece nada acerca de cuál debe ser la naturaleza de los trabajos, allí contemplados ni, tampoco, con respecto a una determinada duración o permanencia de dichos desplazamientos; por ello, cabe entender aplicable tal precepto legal a los traslados del trabajador al extranjero, de carácter esporádico o, incluso, puntual; la mencionada norma solo habla, en su tenor literal, de “días de estancia en el extranjero”. Así mismo, únicamente se tendrán en

cuenta los días de desplazamiento efectivo del trabajador fuera de España para calcular la retribución, correspondiente a su trabajo efectuado en el extranjero; en tal sentido se pronuncia el art. 6.2 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del IRPF y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero. A mayor abundamiento, conviene subrayar que dicha exención sería aplicable a los rendimientos, percibidos tanto por funcionarios públicos como personal laboral, siempre y cuando los beneficios de esa actividad laboral vaya al empleador de dicho trabajador o/y otra u otras entidades; además, esos trabajos, efectivamente realizados en el extranjero, pueden consistir en labores de supervisión o coordinación, sin que sea exigible legalmente que dichos desplazamientos sean prolongados o continuados, sin interrupciones. El Fallo de la referida STS 428/2019 estima el recurso de casación, interpuesto por el citado trabajador; en línea con lo ya reseñado, la mencionada resolución judicial afirma que el destinatario de los servicios, prestados por el recurrente, es el Eurosistema y el propio Estado Español. Como también indica el referido Fallo judicial, el antedicho art. 7.p) LIRPF no prohíbe que esos trabajos tengan varios destinatarios o beneficiarios de los mismos; en el caso allí enjuiciado, el Banco de España y, además, la propia entidad u organismo internacional en el extranjero –en este caso, el Banco Central Europeo, así como el resto de bancos centrales nacionales de los Estados miembros-. Por otro lado, también se admiten los viajes puntuales del trabajador, en las condiciones hasta ahora detalladas, para llevar a cabo labores de coordinación o supervisión²⁴⁵.

La STS Sección segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo nº 274/2021, recurso de casación contencioso administrativo 1990/2019, resuelve inaplicar la exención, objeto del art. 7.p del LIRPF, a los días que destinó el sujeto pasivo a desplazarse al extranjero; igual decisión aplica dicho tribunal con respecto a la falta de justificación de la aplicabilidad de la citada exención a algunos periodos declarados por el referido contribuyente. Según el mencionado art. 7. p LIRPF, se considerarán rentas exentas aquellos “rendimientos del trabajo, percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero, con los siguientes requisitos:

1.º Que dichos trabajos se realicen para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero en las condiciones que reglamentariamente se establezcan. En particular, cuando la entidad destinataria de los trabajos esté vinculada con la

²⁴⁵ VIDAL MARTÍ, B. (2019): “Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Aplicación del art. 7.p) de la Ley 35/2006 en desplazamientos internacionales de empleados del Banco de España. Sentencias nº 428/2019 del Tribunal Supremo de 28 de marzo de 2019, Sala de lo Contencioso, Sección 2ª., recurso de casación 3774/2017” en *Carta Tributaria. Revista de Opinión*. Número 52-Julio 2019, pp. 94-102.

entidad empleadora del trabajador o con aquella en la que preste sus servicios, deberán cumplirse los requisitos previstos en el apartado 5 del artículo 16 del texto refundido de la LIS, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo y

2.º Que en el territorio en que se realicen los trabajos se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la de este impuesto y no se trate de un país o territorio, considerado como paraíso fiscal. Se considerará cumplido este requisito cuando el país o territorio, en el que se realicen los trabajos, tenga suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición internacional que contenga cláusula de intercambio de información. La exención se aplicará a las retribuciones devengadas durante los días de estancia en el extranjero, con el límite máximo de 60.100 euros anuales. Reglamentariamente podrá establecerse el procedimiento para calcular el importe diario exento. Esta exención será incompatible, para los contribuyentes destinados en el extranjero, con el régimen de excesos excluidos de tributación previsto en el reglamento de este impuesto, cualquiera que sea su importe. El contribuyente podrá optar por la aplicación del régimen de excesos en sustitución de esta exención.”.

Hay que decir igualmente que el citado contribuyente presentó la oportuna reclamación económico administrativa ante el TEAR Madrid, la cual fue desestimada por silencio administrativo; éste interpuso Recurso contencioso administrativo contra dicha desestimación ante el TSJ Madrid, el cual fue rechazado por sentencia de 16 de enero de 2019. EL TSJ Madrid se basó en que no es posible computar los días de viaje de ida o vuelta, en los cuales no se ha podido desarrollar una jornada de trabajo, en horario laboral, en el país de destino, como días de desplazamiento para efectuar trabajos para una empresa o establecimiento permanente en el extranjero, a los cuales alude el precitado art. 7.p IRPF; el referido Tribunal afirmó que otra interpretación, distinta de la antes reseñada, equivale a una interpretación extensiva en materia de beneficio fiscal, lo cual está expresamente prohibido por el art 14 LGT. Posteriormente, el antedicho recurrente presenta un escrito, en el cual solicita la subsanación y complemento de la anterior STSJ Madrid, aportando, a tales efectos, una resolución del TEAR, de 30 de octubre de 2018, que, a diferencia de la anterior, resuelve, de manera expresa, a favor del reclamante. El citado TSJ, mediante Auto, de fecha 23 de enero de 2019, declara no haber lugar al complemento ni a la subsanación de la sentencia, solicitados por el referido contribuyente, por entender que no concurren los requisitos, expresamente reseñados para ello por parte del art. 215 LEC. Presentado el consiguiente Recurso de Casación ante el TS Sala de lo Contencioso Administrativo, su sección primera lo admite a trámite, mediante Auto de 21 de noviembre de 2019, señalando, además, que la cuestión, de interés casacional, consiste en: 1º precisar el alcance de la expresión “rendimientos de trabajo percibidos por trabajos efectivamente

realizados en el extranjero”, a la cual alude el art. 7.p LIRPF y, especialmente, si en tal concepto han de entenderse comprendidas las dietas y cantidades percibidas por el trabajador, en atención a los días de desplazamiento al país de destino o de regreso a España y 2º identificar como norma jurídica, objeto de interpretación por parte de este Tribunal, al art. 7.p IRPF, en lo tocante al caso, allí enjuiciado.

Así, el TS, tras señalar que el objeto del recurso de casación se limita tan solo a las cuestiones referidas en el mencionado Auto de 21 de noviembre de 2019, expone el objeto de la controversia, así como las respectivas posiciones de las partes; la recurrente alude a la importancia de resolver cuestiones interpretativas sobre los beneficios fiscales, añadiendo que el art. 7.p IRPF pretende internacionalizar nuestra fuerza de trabajo, de modo que la presión fiscal sea menor para aquellos trabajadores, residentes en España, pero que se desplazan al extranjero. A juicio de la citada recurrente, es ilógico e injusto que se penalice a la referida contribuyente, no aplicándole la exención, objeto del precitado art. 7.p LIRPF, dado que pueden concurrir una gran cantidad de circunstancias que están fuera de su control y la voluntad -por ejemplo, una gran diferencia horaria a la hora de viajar entre España y el país extranjero de destino, escalas y repostajes del avión durante el traslado, etc.-; así mismo, la mencionada recurrente cita en apoyo de su postura las SsTS N° 428/2019, 429/2018, 488/2019 y 685/2019, que no establecen ningún mínimo temporal o de días, en orden a tener derecho a la precitada exención. Por otro lado, entiende la recurrente que la interpretación del STSJ Madrid es excesivamente restrictiva, ya que introduce un concepto -esto es, el de “jornada laboral”-, a efectos del cómputo de días con derecho a la excepción, el cual no aparece en el ya referido precepto legal; además, desde el punto de vista de la jurisprudencia social, ésta entiende que los desplazamientos hacia o desde el centro de trabajo forman parte de la jornada laboral, a todos los efectos. A mayor abundamiento, una resolución del TEAR Madrid, de fecha 25 de febrero de 2019, afirma que los días de efectivo desplazamiento desde o hacia el centro de trabajo, en el extranjero, se entenderán como días de jornada laboral.

Por todo ello, entiende la recurrente que debería resolverse la cuestión de interés casacional, antes expuesta, en el sentido de considerar que la expresión “rendimientos de trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero” también comprenda las dietas o cantidades percibidas por el trabajador, en atención a los días de desplazamiento al país de destino laboral o de regreso desde el mismo a España; la recurrente se apoya, además, en el art. 31 CE 1978, ya que es contrario al mismo gravar las citadas rentas, exentas, según el art. 7. p) LIRFP y recibidas por un trabajador, residente en España, que debe desplazarse al extranjero. El TS termina dando la razón al recurrente, por entender que la interpretación, manifestada por el TSJ Madrid, es contraria a la

lógica y la propia finalidad de la norma, teniendo en cuenta el objetivo de dicha exención, establecida en el mencionado art. 7.p) LIRPF; en suma, el TS resuelve que la citada exención debe comprender los rendimientos de trabajo, percibidos por el trabajador, que correspondan a los días de desplazamiento al país extranjero de destino o de regreso al nuestro.

Por su parte, la STS 403/2021, de 22 de marzo, sección segunda de la Sala Tercera de lo Contencioso Administrativo, recurso de casación contencioso administrativo 5596/2019, también analiza el precitado art. 7.p LIRPF; el relato de hechos comienza con un acuerdo de liquidación y sanción de la AEAT catalana contra un contribuyente, por entender que éste aplicó, incorrectamente, la exención, objeto de dicho art. 7.p LIRPF, en sus declaraciones de IRPF de los ejercicios 2006, 2007 y 2008. El citado contribuyente recibía unas retribuciones como miembro del consejo de administración de una entidad, sita en México. El TEAR Cataluña desestimó las reclamaciones efectuadas por el mencionado contribuyente contra el ya referido acuerdo de liquidación y sanción; éste planteó el oportuno recurso ante la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso Administrativo del TSJ Cataluña, el cual, en virtud de su sentencia de 17 de mayo de 2019, lo estima parcialmente; es decir, solo entiende válida la liquidación, efectuada por la AEAT, anulando la sanción que dicho órgano administrativo impone.

El citado contribuyente acude en Casación al TS, el cual establece, como cuestión de interés casacional, la de precisar el alcance de la expresión "rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero" contenida en el artículo 7.p) LIRPF; así mismo, también se incluye en dicha cuestión la de si se puede aplicar dicho artículo a los rendimientos de la dirección y el control propios de la participación en los Consejos de Administración de una filial en el extranjero. La cuestión planteada por el recurrente es la de si la actividad, consistentes en participar en Consejos de Administración, pertenecientes a sociedad mercantiles extranjeras, puede considerarse un "trabajo" efectivo, en orden a la aplicación de la exención prevista por el ya mentado artículo; dicho recurrente solicita que se fije, como doctrina, que los trabajos, propios de las funciones de dirección y control de los administradores, sí gozan de la exención del art. 7.p) LIRPF. Por otra parte, la citada STS considera aplicables tanto el art. 6 del RIRPF como el art. 16.5 del RDL 4/2004, que establece el texto refundido del LIS.

La antedicha STS 403/2021 cita, en su Fundamento de Derecho Tercero, la STS Sala de lo Contencioso Administrativo nº 428/2019, de 28 de marzo; la última de las sentencias, antes aludidas, aborda el tema de cómo interpretar el antedicho art. 7.p LIRPF en el caso de funcionarios, al servicio del Banco de España, en organismos internacionales. Así mismo, la STS Nº 403/2021, antes

mencionada, resuelve que la expresión "rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero", la cual aparece en el art. 7.p LIRPF, no resulta aplicable a los rendimientos de la dirección y control, propios de la participación en los Consejos de Administración de una filial en el extranjero; además, dicha STS declara válida la sanción impuesta al recurrente, dado que éste incurrió en simulación, objeto del art. 16.3 LGT, sin que dicha responsabilidad pueda excluirse vía el art. 179.2.d) LGT²⁴⁶.

En todo caso, siempre late en el ámbito tributario una clara tensión entre dos principios que, bien entendidos, no tienen porqué ser antagonistas; esto es, el de la protección del interés general, asegurando la necesaria recaudación fiscal y, del otro, el del absoluto respeto por el art. 31 y concordantes CE 1978, el cual establece el deber de todos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos mediante un sistema tributario justo, no confiscatorio, basado en la capacidad económica del contribuyente, así como en los principios de igualdad y progresividad. Tan deseable –y, sobre todo, justo- equilibrio entre ambos términos del referido binomio precisa, desde luego, una serie de condicionantes, básicos e irrenunciables. Entre ellos, el de la necesaria “humildad”, por parte de la Administración Tributaria, de manera que sus criterios no se contemplen como reglas, absolutamente fijas e permanentes a lo largo del tiempo, casi imposibles de revocar vía una prueba en contra; por otro lado, tampoco es admisible que el Poder legislativo suela promulgar una serie de normas contrarias a la doctrina jurisprudencial más favorable a la defensa de los derechos de los contribuyentes. Es necesario añadir un matiz fundamental a todo esto; en otras palabras, la reiterada doctrina jurisprudencial del TC, la cual fundamenta la obligación tributaria del contribuyente sobre el principio de capacidad económica. Ello significa que no es válida la creación de tributos, por parte del legislador, que graven riquezas meramente virtuales o ficticias que, en realidad, no expresan capacidad económica alguna. Un buen ejemplo de cuanto se ha dicho aparece en la STS de 19 de marzo de 2018 (rec. 2070/2017) y la de 20 de marzo de 2018 (rec. 2522/2017), las cuales examinan las cuestiones, antes planteadas; la litis, allí discutida, versa sobre sí los rendimientos obtenidos por un profesional en un determinado ejercicio, como resultado de unos trabajos que duran más de dos años, deben considerarse, o no, como rendimientos irregulares, a efectos del IRPF²⁴⁷.

²⁴⁶ VIDAL MARTÍ, B. (2021): “Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Dos recientes sentencias del Tribunal Supremo sobre la exención del art. 7.p) de la Ley 35/2006 del IRPF. Sentencias números 274/2021, de 25 de febrero, y 403/2021, de 22 de marzo, de la Sala de lo Contencioso, Sección Segunda, del Tribunal Supremo en recursos de casación contencioso-administrativo (L.O.7/2015) números 1990/2019 y 5596/2019, respectivamente” en *Carta Tributaria. Revista de Opinión*. Número 76-Julio 2021, pp. 76-82.

²⁴⁷ MARTÍN QUERALT, J. (2018): “El Supremo cumple con su función” en *Carta Tributaria. Revista de Opinión*. Número 38-Mayo 2018, pp. 7-10.

3.2.- Sistemas que priman la nacionalidad como punto esencial de conexión fiscal.

3.2.1.- Concepto

Los sistemas que ponen el acento en la nacionalidad sitúan dicha circunstancia en un lugar de privilegio, a la hora de fijar los puntos esenciales de conexión fiscal, allí vigentes; la característica principal de los mismos, claramente minoritarios, por cierto, desde el punto de vista mundial, es la de establecer la obligación de tributar por la renta mundial del sujeto, aunque no resida ni obtenga ingresos en el Estado del cual éste es nacional. En suma, el sujeto pasivo tributa en el país del cual es nacional por toda la renta obtenida, tanto si procede de dicho país como de cualquier otro; además, está obligado igualmente a tributar en el país del cual es nacional aún cuando no resida en el mismo. Junto con todo ello, se fijan ciertas deducciones para los obligados tributarios expatriados, en proporción a los impuestos pagados en el país de efectiva residencia, distinto de aquel del cual se es nacional; sin duda, dichos sistemas, centrados en la nacionalidad como causa para exigir el pago de los respectivos impuestos, en las condiciones antes expuestas, no pueden “justificarse” en base al aprovechamiento y disfrute de los servicios públicos, ofrecidos por ese país a sus residentes. En suma, el uso y disfrute de los citados servicios públicos, ofrecido por un Estado a quienes residen dentro de sus propias fronteras, no opera al aplicar el criterio de la nacionalidad, como criterio de sujeción tributaria; en el epígrafe subsiguiente, dedicado al estudio de uno de los países que aplican dicho criterio de la nacionalidad –esto es, EEUU-, profundizaremos aún más en las cuestiones, solo aquí apuntadas. Como decimos, el punto de vista predominante, con respecto a aquellos países que utilizan la nacionalidad como criterio de conexión, pone el énfasis en los deberes del ciudadano para con sus respectivos países –esto es, el de contribuir al sostenimiento de su correspondiente Hacienda Pública-, más que en otros principios, propios de la justicia tributaria, como el de capacidad económica, etc.

3.2.2.- El caso estadounidense.

USA utiliza, como criterio de conexión más destacado, el de la nacionalidad, de modo que todos sus nacionales, incluyendo a sus expatriados, tributan en territorio estadounidense por la totalidad de la renta mundial obtenida; el porqué de ello se justifica en base a la protección que brinda el gobierno norteamericano a sus ciudadanos. En ese país, la nacionalidad forma parte de la propia política de seguridad nacional, puesto que el respectivo Ejecutivo siempre prestará protección a todo estadounidense que lo necesite, sea cual sea el lugar donde éste se encuentre. Conforme a la legislación vigente en dicho país –uno de los pocos, por otra parte, que sigue el citado criterio de la nacionalidad-, tributan por su renta mundial las personas indicadas acto seguido: 1º residentes –es

decir, quienes dispongan de una de las llamadas “Green card”, mediante la cual se puede vivir y trabajar legalmente en dicho país, siempre y cuando permanezcan en territorio USA más de 183 días, de los cuales 31, como mínimo, han de tener lugar durante el correspondiente ejercicio fiscal-, 2º quienes, una vez en ese país, opten por ser tratados como residentes y 3º aquellas personas, con nacionalidad norteamericana²⁴⁸.

Toca señalar, así mismo, que tal amplitud, respecto a los obligados a tributar en EEUU, tiene su otra “cara de la moneda”; es decir, dichos contribuyentes gozan, también, de numerosas deducciones, aplicables a quienes, disfrutando de esa nacionalidad, viven y trabajan en el extranjero, como residentes expatriados. Así mismo, tampoco perdamos de vista que los referidos estadounidenses, que residen fuera de su nación, serán considerados contribuyentes allí donde tengan establecida su respectiva residencia; ello puede dar problemas, en orden a evitar la doble imposición internacional, para lo cual se han firmado los respectivos convenios.

Por otro lado, las referidas deducciones pueden revestir dos modalidades, las cuales reseñamos a continuación: 1º La llamada “exclusión de renta de fuente extranjera”, en cuanto establece una deducción en la base de los salarios, percibidos en el extranjero o, en su caso, los rendimientos allí obtenidos en cuanto autónomo, siendo el límite de dicha deducción la cantidad de 100.000 USD – el importe del referido límite es objeto de permanente actualización anual-; para poder beneficiarse de dicha deducción, el beneficiario deberá cumplir alguno de estos dos requisitos: a) ser residente de buena fe en el extranjero (es decir, vivir expatriado durante, al menos, un año, de manera ininterrumpida, sin perjuicio de realizar algunos viajes a USA, siempre y cuando se tenga intención de seguir viviendo fuera del territorio estadounidense) o b) la presencia física de la persona en otro país, durante al menos 330 días completos, durante un periodo mínimo de 12 meses consecutivos, sin incluir dentro de dicho cómputo el día inicial y el final (en este caso, cabe pisar suelo norteamericano, siempre que ello suceda durante menos de 24 horas). En el supuesto de haber contraído matrimonio, tales requisitos se endurecen considerablemente y 2º La exclusión de los gastos ocasionados por la vivienda, sita en el extranjero, lo cual permite deducir las cantidades abonadas, tanto por el propio interesado como por su empleador, en aquellos supuestos en los cuales ésta se alquila –tal deducción no procede si hablamos de compra de una vivienda-; dentro de dicha deducción, por gastos, cabe incluir las pólizas de seguros de daños, la carga tributaria que recaiga sobre la vivienda arrendada, el alquiler del mobiliario que se halle en el interior de la misma e, incluso, el de la respectiva plaza de garaje para el vehículo, etc.; tal deducción también tiene unos

²⁴⁸ FALCÓN Y TELLA, R. y PULIDO GUERRA, E., op. cit., pp. 43-45.

topes máximos, que se adaptan según se trate de una ciudad más o menos cara. Como regla general, no cabe beneficiarse, simultáneamente, de los dos tipos de deducciones, antes expuestas; así, lo habitual es optar, en primer lugar, por la deducción sobre la renta obtenida en el extranjero y, si resultase insuficiente, solicitar la correspondiente a los gastos de vivienda, cuando ésta se haya fuera del territorio norteamericano.

Conviene indicar, igualmente, que, en el caso de EEUU, la firma de los respectivos convenios para evitar la doble imposición no significa, automáticamente, por ello, que sus ciudadanos, residentes por ejemplo en España, dejen de estar sometidos a su obligación de tributar, en USA; todos los convenios de doble imposición, incluso aquellos firmados por otros países, también presentan excepciones. En el caso del anterior Convenio para evitar la doble imposición, suscrito entre España y EEUU, con respecto a las rentas obtenidas en nuestro suelo, si el correspondiente impuesto pagado en USA fuese inferior al que se hubiera abonado en ese país, no se aplicará la norma para evitar la doble imposición; es decir, Estados Unidos aplicará la doble imposición cuando el impuesto, a pagar en su territorio por la renta mundial, fuese mayor que el que correspondería si la renta solo se hubiese obtenido en EEUU. El citado criterio de la nacionalidad ha sido usado por muy pocos países, además de Norteamérica; sin perjuicio de ello, podemos decir que sí son frecuentes otras situaciones, como, por ejemplo, la extensión de la residencia, durante unos años, después de haberse producido el traslado efectivo del sujeto pasivo al extranjero o, en su caso, mediante un tributo —el llamado “impuesto de salida”—, a pagar por el residente cuando vive en otro país tercero²⁴⁹.

En este momento, el convenio para evitar la doble imposición, con respecto al cual hemos ofrecido las anteriores ideas, firmado con fecha de 14 de enero de 2013, ha sido objeto de modificaciones, contenidas en un protocolo, en vigor desde el pasado 27 de noviembre de 2019; dicho nuevo protocolo aporta mejoras con respecto al convenio, vigente con anterioridad, amén de darse un tratamiento fiscal a las rentas de inversión entre ambos países. Además, el ya referido nuevo protocolo fortalece las obligaciones de mutuo intercambio de información, asistencia administrativa y no discriminación; por otro lado, nuestro país se equipara con algunos otros Estados europeos, cuyas relaciones económicas con USA eran más ventajosas para ellos que para nosotros. En suma, podemos augurar que el nuevo Convenio para evitar la doble imposición entre USA y España impulsará un incremento importante de las relaciones económicas hispano-norteamericanas²⁵⁰.

²⁴⁹ FALCON Y TELLA, R. y PULIDO GUERRA, E., op. cit., pp. 46-49.

²⁵⁰ ROGEL, D. (2019): “Principales novedades introducidas por el nuevo Protocolo al convenio para evitar la doble imposición con Estados Unidos” en *Actualidad Jurídica Aranzadi*. Nº 956. 24 de octubre de 2019. Aranzadi. Cizur (Navarra), p. 10.

El pasado 23 de octubre de 2019 tuvo lugar la publicación del Protocolo, así como su memorando de entendimiento, en cuya virtud se modificó el Convenio entre el Reino de España y los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal; todo ello, con respecto al impuesto sobre la renta, amén de su respectivo protocolo, suscrito el 22 de febrero de 1990, el cual queda derogado. Las novedades pueden resumirse de la siguiente manera: 1º una regulación, renovada, del tratamiento de las entidades transparentes, amén de la cláusula de limitación de beneficios, 2º la reducción o supresión de la tributación en fuente de los dividendos, así como la reducción de la tributación en fuente de intereses y cánones, las cuales desincentivan la creación de estructuras de triangulación societaria, 3º la supresión de la tributación de las ganancias patrimoniales sustanciales, 4º la inclusión de una cláusula de arbitraje en el procedimiento amistoso, 5º un intercambio de información, adaptado ahora a lo establecido por la OCDE, incluyendo además una cláusula sobre asistencia en recaudación y 6º la adopción de un compromiso entre ambos países en el sentido de iniciar conversaciones bilaterales para el establecimiento de un convenio de doble imposición con Puerto Rico -ello, dado el especial régimen de dicho Estado asociado con USA-; dada la fecha en la cual se llegó al anterior acuerdo -es decir, el 14 de enero de 2013-, éste no incluye ninguna referencia al instrumento multilateral BEPS.

Por otro lado, hay que tener en cuenta que el proceso de ratificación y aprobación de los tratados, por parte del ordenamiento jurídico estadounidense, presenta ciertas particularidades, desde el punto de vista parlamentario; ello explica que se haya dilatado tanto en el tiempo su vigencia efectiva. En cuanto a los efectos de la entrada en vigor de dicho acuerdo, la cual tuvo lugar el pasado 27 de noviembre de 2019, hay que decir que el convenio tendrá plenos efectos, con respecto a los impuestos retenidos en fuente, desde esa misma fecha; con respecto a los impuestos calculados por referencia a un ejercicio fiscal, el convenio tendrá plena eficacia para aquellos que se inicien en la ya citada fecha de esa entrada en vigor. Así mismo, para todos los demás supuestos, no citados antes expresamente, el convenio tendrá efectos desde la antedicha fecha de entrada en vigor²⁵¹. No cabe duda de los beneficiosos efectos, derivados de la entrada en vigor del antedicho Protocolo, así como su memorando, realizado a fecha de 14 de enero de 2013, el cual modifica el respectivo y previo convenio, suscrito entre nuestro país y los EEUU; entre otros, destacamos el de que dicho Protocolo contribuirá, desde luego, al aumento del tráfico mercantil entre ambos países, sometiéndolo,

²⁵¹ CARMONA FERNÁNDEZ, N. (2019): “Protocolo que modifica el Convenio para evitar la doble imposición entre el Reino de España y los Estados Unidos de América” en *Carta Tributaria. Revista de Opinión*. Número 57-Diciembre 2019, pp. 9-13.

además, a una regulación tributaria más justa. El citado protocolo solo surtirá efectos sobre las operaciones efectuadas tras su entrada en vigor -esto es, el día 27 de noviembre de 2019²⁵².

La citada modificación del antiguo Convenio España USA para evitar la doble imposición internacional tiene, entre otros efectos, el de modernizar, definitivamente, dicho texto; los referidos cambios se producen tras la publicación en el BOE, de 23 de octubre de 2019, del Protocolo y su Memorando de entendimiento, modificando tanto el Convenio entre el Reino de España y los Estados Unidos de América, para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal respecto de los impuestos sobre la renta como su Protocolo, antes citado. Tras dichas modificaciones, el referido Convenio podrá adaptarse a los cambios establecidos por la OCDE en su modelo para evitar la doble imposición; además, las empresas estadounidenses mejorarán su situación con respecto a aquella anterior a los citados cambios, facilitándose así un aumento de la inversión norteamericana en España -y, al tiempo, la competitividad de nuestra economía-. La transparencia, así como la seguridad jurídica en las relaciones económicas hispano-estadounidenses, también se ven reforzadas por dichas modificaciones; en cuanto al ámbito personal, los ciudadanos estadounidenses, con residencia española, tributarán tanto en USA, por su renta mundial, como por el IRPF de nuestro país, en cuanto residentes en el mismo. Además, es relevante que el citado Convenio haya incluido considerables reducciones, así como exclusiones de imposición en fuente de diferentes rentas, no previstas en el Convenio original²⁵³.

Los cambios acordados entre ambos países, antes reseñados, permiten que todas las partes ganen; cuestión delicada es la de la cláusula de la limitación de los beneficios, puesto que ésta podría no ser de aplicación a determinados sujetos pasivos u operaciones. Las modificaciones acordadas son importantes, afectando, entre otras materias, a las de ganancias de capital, amén de dividendos, intereses y cánones; tema relevante es el intercambio de información tributaria, el cual debe incardinarse dentro del Acuerdo, firmado entre el Reino de España y los Estados Unidos de América, para la mejora del cumplimiento fiscal internacional y la implementación de la Foreign Account Tax on Compliance Act -FATCA (Ley de cumplimiento tributario de cuentas extranjeras)-, hecho en Madrid el 14 de mayo de 2013 (BOE, 1-julio-2014). Así, el art. 27 del mencionado convenio España-USA, según su nueva redacción, dice: “1. Las autoridades competentes de los Estados contratantes intercambiarán la información que previsiblemente pueda resultar de interés

²⁵² LÓPEZ GETA, J. M. (2019): “Modificación del convenio entre el Reino de España y los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición internacional y prevenir la evasión fiscal” en *Carta Tributaria. Revista de Opinión*. Número 57-Diciembre de 2019, pp. 109-120

²⁵³ elderecho.com.

para aplicar lo dispuesto en este Convenio o para la administración o la aplicación del Derecho interno relativo a los impuestos de cualquier naturaleza o denominación exigibles por los Estados contratantes, en la medida en que la imposición así exigida no sea contraria al Convenio. El intercambio de información no está limitado por el apartado 1 del artículo 1 (Ámbito general) o el artículo 2 (Impuestos comprendidos)»²⁵⁴.

Así mismo, es importante destacar que los EEUU fueron uno de los pocos países que, aún antes de la “era BEPS”, estableció medidas protectoras de sus propias bases imponibles, a través de los llamados acuerdos FATCA, ya mencionado; tales acuerdos, creados a partir de 2010, imponían a los terceros Estados una obligación, consistente en que sus entidades financieras internacionales debían informar automáticamente al gobierno USA sobre todas las cuentas activas, allí abiertas y en poder de los ciudadanos o entidades estadounidenses, expatriados, sujetos a la respectiva obligación personal de contribuir a la Hacienda Pública norteamericana. Si las mencionadas entidades financieras no cumpliesen tal deber de información, éstas quedarán sujetas a una retención del 30 % sobre todos los rendimientos, provenientes de una fuente USA y satisfechos en cualquier entidad extranjera; en suma, con tal mecanismo se trataba de evitar un uso incorrecto de las cuentas bancarias off shore.

Pensemos que, en realidad, tal obligación resulta del mayor interés no tanto por las cantidades dinerarias, antes, ocultas, que puedan, así, aflorar sino, más bien, por otro motivo; esto es, la cantidad de datos –en otras palabras, información- que la administración pública puede conseguir a través de esa vía. Más, aún, si caemos en la cuenta que dicha información, así obtenida, también puede utilizarse para “proteger”, a mayor escala, la propia economía estadounidense. Es evidente que la mencionada Ley norteamericana produce unos efectos extraterritoriales que, en algún caso, quiebran principios, tan básicos en el Derecho Internacional, como, por ejemplo, el de la propia soberanía, en el plano fiscal, de todos los Estados; no cabe otra conclusión, teniendo en cuenta cómo el gobierno USA “penaliza” a los países que no cumplen el citado deber de información. Lo cierto y verdad es

²⁵⁴ www.fiscal-impuestos.com/modificacion-convenio-doble-imposicion-evasion-fiscal-espana-estados-unidos-protocolo-14-enero-2013.html. En cuanto a la historia del citado convenio entre España y USA, véase la www.agenciatributaria; los acuerdos, relativos al mencionado convenio, son los siguientes, ordenados del más reciente al más antiguo: + Protocolo y su Memorando de entendimiento, hechos en Madrid el 14 de enero de 2013, que modifican el Convenio entre el Reino de España y los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal respecto de los impuestos sobre la renta, y su Protocolo, firmado en Madrid, el 22 de febrero de 1990. (BOE, 23-octubre-2019), + Acuerdo Amistoso, de 30 de enero y 15 de febrero de 2006, relativo a la aplicación del Convenio para evitar la doble imposición entre España y Estados Unidos, hecho en Madrid el 22 de febrero de 1990. (BOE, 13-agosto-2009) y, por último, el Instrumento de Ratificación del Convenio entre el Reino de España y los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal respecto de los impuestos sobre la renta, hecho en Madrid el 22 de febrero de 1990 (BOE, 22-diciembre-1990)

que muchos Estados, más por necesidad que por convencimiento, han firmado tales acuerdos con el gobierno estadounidense, pese a que, como ya hemos señalado, lesionan la soberanía de los países terceros; hay que reseñar, igualmente, que ese deber de información automática fue la postura seguida, posteriormente, por la misma UE o la OCDE.

En línea con lo ya reseñado, el ex inquilino de la Casa Blanca de EEUU –Donald Trump- hizo del nacionalismo proteccionista, más acusado, una de sus principales banderas políticas; así, tal ex gobernante firmó la salida de USA de algunos tratados o convenios de carácter multilateral, amén de reforzar su unilateralismo en muchos otros ámbitos como, también, el fiscal. Tal es el juicio que merece su modelo para evitar la doble imposición, en el cual salta a la vista que el citado ex gobernante norteamericano disminuyó considerablemente su colaboración internacional, tendente a proteger así las bases fiscales de todos los Estados; es evidente que el discurso aislacionista, a la par que extremadamente nacionalista, del citado ex ocupante del “Despacho Oval” queda bien lejos de la práctica, ampliamente seguida hoy día, propia del multilateralismo, basada en la cooperación fiscal entre Estados. En realidad, tal manera de proceder por parte del referido ex mandatario estadounidense tenía un negro –y, a la vez, muy evidente- propósito; esto es, el de convertir a su país en un gran paraíso fiscal, ofreciendo una serie de condiciones, propias de dichos lugares, bajo el amparo de la tremenda fuerza de su poder económico; y, también, por qué no decirlo, poderío militar, gracias a sus tropas, perfectamente pertrechadas, capaces de actuar en cualquier escenario bélico posible, ya por aire, mar y tierra, hasta, incluso, fuera de la atmósfera terrestre. A mayor abundamiento, la propia reforma fiscal, efectuada por dicho ex mandatario USA, es la viva imagen de su propio ideario político, poco –por no decir, nada- redistributivo de la renta conforme a criterios de equidad y justicia social; el citado ex líder solo pretendía proteger al escasísimo 1% de su población, correspondiente a quienes poseen las mayores rentas y que, además, financiaron sus carísimas campañas electorales²⁵⁵.

El criterio de la nacionalidad, pues, como criterio personal de la imposición sobre la renta, no es un criterio territorial, aunque si es bien cierto que, con mucha frecuencia, la condición de no residente suele coincidir con quienes son, a la vez, extranjeros; como ya hemos reseñado, el citado criterio de

²⁵⁵ SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO, G. (2019): “El unilateralismo fiscal en el siglo XXI”, op. cit., pp. 19-41. <https://www.elmundo.es/ciencia-y-salud/ciencia/2019/12/12/5df20084fdddf1e8d8b45d6.html>: el expresidente USA Trump, como otra más de sus numerosas extravagancias, anunció la creación de una nueva comandancia –la denominada de “operaciones espaciales”-, dentro de la estructura militar de su país, dedicada, a partir de ahora, ¡a la defensa nacional en el espacio exterior!. La citada “Fuerza Espacial” controlaría los numerosos satélites estadounidenses que orbitan alrededor de la Tierra, así como otra serie de funciones, relacionadas con las actividades de defensa en ese medio, garantizando en consecuencia su supremacía armada en todos los escenarios bélicos posibles; Rusia manifestó su oposición a tal proyecto, por entenderlo desestabilizador para la seguridad internacional.

la nacionalidad significa que quien la ostente va a tributar por todas sus rentas, sea cual sea el lugar donde las haya obtenido, en el país del cual es nacional. Y, ello, con plena independencia de cuál sea su lugar de residencia. La idea o razonamiento que late, tras el citado criterio de la nacionalidad, es simple, aunque, al tiempo, quizás, también, injusta; esto es, un nacional, pese a que solo tenga un vínculo meramente formal con su país de origen, va a tributar en él, sin tener en cuenta ninguna otra consideración relativa a sí reside u obtiene alguna renta allí o, incluso, si tiene alguna relación económica con dicho territorio. En cambio, el criterio de residencia sí parece más lógico –y, al tiempo, justo-, atendiendo a los parámetros sobre los cuales éste se fundamenta –es decir, la residencia efectiva o, en su caso, la de localizar los principales intereses económicos de la persona-; tales situaciones provocan, desde luego, una serie de actividades, por parte de los poderes públicos, las cuales constituyen un gasto, también público, el cual ha de financiarse y sostenerse con el esfuerzo y la contribución de todos, tal y como predica nuestro art. 31 constitucional, hoy en vigor. Los países que sostienen dicho criterio de la nacionalidad entienden que el simple y mero hecho de portar una nacionalidad, desde el punto de vista jurídico político, es causa suficiente –y, también, legítima- para establecer tal criterio de imposición; la dependencia, de tal clase, entre un Estado y sus nacionales justifica que éstos últimos estén obligados a contribuir en el sentido, ya expuesto.

En el caso de EEUU, el derecho de dicho país a gravar a sus nacionales, residentes en el extranjero, está contemplado en todos sus convenios para evitar la doble imposición; así, nacionalidad y seguridad van juntas, puesto que los gobiernos norteamericanos exigen los tributos a sus nacionales, residan donde residan, por una simple razón: los primeros “garantizan”, en todo momento, la seguridad de los segundos, dado que los ciudadanos USA pueden regresar a su patria cuando quieran, amén de contar en todo momento con la protección de su país, en caso de necesitarla, a lo largo y ancho del mundo. Por otro lado, el Fisco norteamericano también grava por su renta mundial a los residentes en su territorio, aunque no sean nacionales de ese país; así mismo, dicha Hacienda Pública establece un tributo para los no residentes, extranjeros, que obtengan rentas procedentes del territorio estadounidense. Todos recordamos las imágenes, inmortalizadas por la industria de Hollywood en cientos de películas, donde los bravos y forzudos “Marines”, enarbolando la “bandera de las Barras y Estrellas” –“stars and stripes flag”- norteamericana, acuden, prestos y bravos, al rescate de sus respectivos compatriotas, hasta los últimos confines de la Tierra.

Uno de los problemas más delicados que conlleva dicho criterio de la nacionalidad es el del tremendo gasto, de todo tipo, que exige a las respectivas agencias tributarias para su efectiva puesta en práctica; y, ello, puesto que es necesario “seguir” el paradero fiscal de cada ciudadano, lo cual, además, resulta, sin duda, tremendamente complejo. La información, en estos casos, aparece como

el elemento clave para evitar cualquier tipo de fraude fiscal. España aplica el citado criterio de la nacionalidad en dos supuestos; esto es, en primer lugar, a los españoles que trasladan su residencia a algún territorio o país, considerado como paraíso fiscal y, en segundo, a los miembros de las misiones diplomáticas y consulares españolas en el extranjero o a los españoles que desempeñan algún cargo o empleo oficial en el extranjero. En ambos supuestos, ya citados, esos españoles tributan en España por su renta mundial, aunque no residan entre nosotros; eso sí, tal tributación presenta algunas particularidades. No podemos olvidar, empero, que las cuestiones tributarias forman parte de la propia soberanía de cada Estado, de modo que, conforme a dicha lógica, cada uno de ellos podrá establecer su propia posición en esta materia²⁵⁶.

Los puntos de conexión residencia-territorio presentan especiales peculiaridades, desde el punto de vista de la obtención de rentas empresariales; el motivo de ello es obvio, pues ha sido precisamente en el ámbito empresarial donde más ha influido la internacionalización económica. En línea con lo dicho, numerosos tratados internacionales -en especial, aquellos relativos a los de la protección de inversiones- fijan la nacionalidad de las sociedades mercantiles con respecto al lugar en la cual éstas se han constituido -law of constitution-; y, en consecuencia, les resulta aplicable el respectivo ordenamiento jurídico allí vigente. EEUU ha adoptado dicho criterio, como regla general, respecto a las sociedades mercantiles; en consecuencia, los estadounidenses dan una enorme importancia al lugar en el cual la correspondiente sociedad se ha constituido. Idéntica lógica sigue Irlanda, ya que cualquier empresa, allí constituida, se somete a su legislación. Tal principio queda matizado, puesto que, en caso de situarse la dirección efectiva de la sociedad mercantil en otro país, distinto del de su constitución, se seguía el primero²⁵⁷.

3.3.- Relación entre residencia y nacionalidad a efectos fiscales en la Jurisprudencia del TJUE.

3.3.1.- Impuesto de sucesiones y donaciones.

Es conveniente tener en cuenta que en España rige un modelo descentralizado, desde el punto de vista político y administrativo, el cual presenta diversos niveles; esto es, el local, autonómico y estatal; ello ha de tener igual traducción en el terreno financiero y tributario, de modo que las Comunidades Autónomas disponen de sus propios tributos, amén de aquellos otros, cedidos por el Estado, así como su respectiva participación en el tramo autonómico del IRPF. Todo ello supone, en la práctica, la presencia de una amplia diversidad de regímenes fiscales y tributarios, dado que

²⁵⁶ SERRANO ANTÓN, F. (2006): “Hacia una reformulación de los principios de sujeción fiscal” en *I Jornada de Derecho Tributario Global*. DOC. N° 18/2006 del Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, pp. 15-20

²⁵⁷ GARCÍA NOVOA, C., op. cit., pp. 49-54.

uno de dichos impuestos cedidos, a nivel autonómico, es el del ISD; así mismo, en base al principio de corresponsabilidad fiscal, son las propias Comunidades Autónomas las que establecen tal tributo sucesorio, lo cual supone, como ya hemos señalado, la presencia de una gran diversidad de situaciones.

El régimen tributario plural, en el plano autonómico, resultante de esa diferente regulación del ISD, no siempre es conciliable con una serie de principios, básicos e irrenunciables, recogidos en la LOFCA; así, entre otros, destacamos el de la lealtad y solidaridad, de modo que tal regulación discordante no sea causa de discriminación entre los españoles ni de, tampoco, excesivas diferencias, en términos de una deseable presión fiscal equitativa para todo el territorio nacional. Tema, igualmente relevante, es el de la necesidad de preservar la igualdad de todos los españoles, sin perjuicio de conciliarla con el legítimo y justo derecho de las Comunidades Autónomas a establecer regímenes jurídicos propios; ello, por supuesto, sin romper ese derecho a la igualdad de todos, vía una cierta uniformidad normativa en todo el territorio nacional -STC 6/1983, de 4 de febrero y 181/1988, de 13 de octubre-.

La diversidad de regulaciones tributarias, en el plano autonómico, tiene como límite, además, el de no quebrar la unidad del sistema tributario vigente en la totalidad del territorio nacional; de no ser así, quedaría en entredicho el citado principio a la igualdad de todos los españoles. Las SsTC 150/1990, de 4 de octubre y 37/1987, de 26 de marzo, vienen a decir que las Comunidades Autónomas no están obligadas a ejercer sus competencias con un contenido o resultado, idénticos, para todas ellas; la propia idea de autonomías conlleva el ejercicio, siempre responsable, de su libertad, conforme al marco constitucional y legal, establecido por nuestra actual Carta Magna. Recordemos, por otra parte, que la igualdad es uno de los derechos fundamentales, reconocidos por la CE 1978²⁵⁸.

La Sentencia del TJUE, de fecha 3 de septiembre de 2014, asunto C-127/12, dictó un Fallo, en contra de España, en base a que nuestra normativa nacional, relativa al ISD, hasta entonces, vigente,

²⁵⁸ MARTÍNEZ DE PISÓN, J. (2005): “Sistema tributario y constitución” en *Cuadernos de derecho público*, nº 25, pp. 168-174; es llamativo que casi todos los gobiernos autonómicos parecen compartir una sola idea, casi obsesiva: esto es, la de reducir al máximo dicho tributo, con el propósito de aumentar así sus ingresos por otras vías, derivadas de quienes decidan instalarse en ellas, atraídos por tal “rebaja” fiscal. Ejemplo paradigmático de ello es la CCAA madrileña, la cual fue una de las primeras en suprimir, casi completamente, dicho impuesto sucesorio para los allí residentes. Tal modo de proceder, por parte de la mayor parte de ejecutivos autonómicos, no resulta demasiado sostenible desde el punto de vista de ese mismo principio de la corresponsabilidad fiscal; y, ello, ya que, precisamente, los citados gobiernos autonómicos, a la vez que suprimen el citado impuesto sucesorio en su territorio, no dudan en solicitar más ingresos al Estado. La citada conducta, contradictoria, a todas luces, no parece ser demasiado prudente ni sensata, amén de haber provocado una auténtica “guerra”, ya que todas las Autonomías se han enzarzado en ver cuál baja más el referido impuesto sucesorio o, en su caso, lo elimina por completo.

suponía una clara discriminación, que nos estaba vedada en virtud del propio derecho comunitario europeo; tal discriminación, motivo de la citada condena, consistía en que los no residentes en nuestro territorio no podían beneficiarse de las exenciones y demás ventajas fiscales, aprobadas por las distintas Comunidades Autónomas, que sí estaban reconocidas para los residentes con respecto a dicho tributo. Hay que decir que tal discriminación, en ningún modo justificada ni justificable, de manera sensata y objetiva, infringía los arts. 63 del TFUE (libre circulación de capitales) y 40 del Acuerdo del Espacio Económico Europeo (EEE, integrado por los países de la UE y Noruega, Islandia y Liechtenstein); y, ello, puesto que dichos no residentes pagaban un impuesto mucho mayor que los residentes, los cuales sí se beneficiaban de las mencionadas ventajas fiscales, aprobadas por cada Comunidad Autónoma. En cambio, esos no residentes solo podían acogerse a la normativa estatal sobre dicho impuesto, que no era tan generosa como la autonómica –sobre todo, en algunos casos, que establecía una exención total sobre el citado impuesto-.

Al poco tiempo, se promulgó la ley 26/2014, de 27 noviembre, por la que se modificaban la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF, el texto refundido de Ley del IRNR, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, así como otras normas tributarias; tal cambio legislativo tenía por propósito el de dar cumplimiento a la antedicha Sentencia del TJUE, de fecha 3/9/2014. Así, se modificó la LISD, de modo que, a partir del siguiente 1 de enero de 2015, los no residentes podrían también beneficiarse de las ventajas, establecidas por la respectiva Norma autonómica sobre el citado hecho imponible. Para ello, se estableció, como criterio de conexión de esos no residentes, el lugar de residencia del fallecido o herederos o, en su defecto, el lugar donde se encontrasen los bienes, objeto de herencia, en España; tal régimen solo se aplicaba a los no residentes en nuestro país, pero que sí lo fuesen en algún otro, perteneciente a la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo. En suma, los ciudadanos de algún país, no miembro de la referida Unión, seguían siendo discriminados, puesto que no podrían beneficiarse de las ventajas fiscales ofrecidas por las diversas comunidades Autónomas en lo relativo a sucesiones y donaciones.

Hay que decir, así mismo, que esa exclusión, ya referida, con respecto a los no residentes extracomunitarios, iba en contra del propio derecho de la Unión Europea, tal y como ya estableció la STJUE de 17 de octubre de 2013, Asunto C-181/12. Yvon Welte contra Finanzamt Velbert; en dicha sentencia, Alemania fue condenada por discriminar a una residente en Suiza, también con respecto a la aplicación del ISD. El legislador y los tribunales económico administrativos españoles no quisieron seguir las recomendaciones de la precitada sentencia del TJUE, de 17 de octubre de 2013 y, en contra de toda lógica y sentido común, denegaron, en forma sistemática, cualquier reclamación en contra de la Hacienda Pública, fundada en tal motivo, que presentasen los residentes

fuera del territorio de la Unión Europea. La STS 1566/2017, de 17 de octubre, fue de las primeras que reconoció ese derecho con respecto a una persona, no residente en España, pero sí en Alemania, que había heredado de un familiar, sin haberse podido beneficiar de las ventajas fiscales, establecidas por la Comunidad Autónoma donde residía su causante con respecto al mencionado impuesto sucesorio; tal STS seguía los argumentos y justificaciones ya previamente reseñadas por la STJUE, de fecha 3 de septiembre de 2014, asunto C-127/12, objeto de previo comentario.

No cabe duda que el derecho comunitario europeo actúa a modo de dique para frenar los excesos, en la temática tributaria, en los cuales pueda incurrir el derecho interno de cada uno de los Estados miembros; la armonización, llevada a cabo por la citada UE, opera tanto sobre la imposición directa como indirecta, proyectándose igualmente sobre, incluso, los derechos y deberes de los contribuyentes. Lo más importante es que, vía tal armonización, quedan vedadas las diferencias, desde el punto de vista del tratamiento fiscal, cuyo fundamento esté basado en la nacionalidad o residencia; así mismo, tampoco podemos olvidar el principio de no discriminación; un ejemplo claro de ello es la STJUE de 3 de septiembre de 2014, Asunto C-127/12, que declara contrario al principio de la libre circulación de capitales -art. 63 TFUE y 40 del acuerdo sobre el EEE- las diferencias, en cuanto al trato fiscal, vigentes en ese momento con respecto al régimen jurídico de las sucesiones y donaciones, para los causahabientes y donatarios residentes y no residentes en nuestro país como con respecto a los bienes inmuebles, sitios en territorio español y fuera de éste.

La desigualdad tributaria, producto del precitado régimen de sucesiones y donaciones, suponía un claro obstáculo para la libre circulación de capitales, protegida a nivel comunitario; en 2014, tras la modificación del citado régimen legal, de carácter tributario, sobre sucesiones y donaciones, en el sentido establecido por dicha STJUE de 3 de septiembre de 2014, se igualó el tratamiento de los residentes en territorio español con el de aquellos otros, con residencia en el territorio de la UE y EEE, de modo que el contribuyente no residente quedaba en una situación equiparable al del residente en España. Por otro lado, las autoridades españolas decidieron, conforme al actual ordenamiento jurídico constitucional, ceder a las autoridades comunitarias una parte -sustantiva, desde luego- de nuestra soberanía fiscal; ello se produjo a través de un conjunto de directivas comunitarias, diseñadas para armonizar tributos como, entre otros, el IVA, impuestos especiales, impuestos sobre el capital –en nuestro caso, que gravan las operaciones societarias y actos jurídicos documentados- y fiscalidad societaria; además, el estatuto del contribuyente presenta una clara influencia del derecho comunitario, alcanzando ésta a sus deberes y obligaciones formales, la determinación de infracciones y sanciones, amén de otros ámbitos, igualmente destacados.

El Derecho, promulgado por la UE, no solo se expresa vía la aprobación de una serie de normas sino que también actúa en el plano interpretativo; aspecto destacado es que la normativa comunitaria se ha dedicado muy intensamente a la armonización de la imposición indirecta, dejando la directa a la competencia de los Estados miembros; pero, sin perjuicio de ello, tal imposición directa está también obligada a respetar el derecho comunitario. Por otro lado, el TJUE ha dictado innumerables sentencias en las que establece aquellos límites a los cuales han de someterse los Estados miembros, de modo que no se produzcan distorsiones en el funcionamiento del mercado o se obstaculicen las libertades comunitarias o la libre competencia, protegidas en tal ámbito. El derecho comunitario presenta una cada vez mayor fuerza expansiva, la cual se ve reforzada por la figura de las cuestiones prejudiciales, planteadas por los Juzgados y Tribunales españoles, ante el TJUE, con respecto a la correcta interpretación de las normas europeas.

Desde un punto de vista constitucional, atendiendo al principio de igualdad, contenido en el art. 14 y concordantes de la CE de 1978, amén del propio derecho, emanado de la Unión Europea, podríamos hablar de un supuesto de discriminación, ilícita, en el tratamiento dado, con respecto a las sucesiones y donaciones, entre no residentes comunitarios y extracomunitarios. Pues bien, la STS 242/2018, de 19 de febrero confirma que tal diferencia de trato es discriminatoria y atenta contra el principio de igualdad, de modo que se condena a la Administración Española a devolver a una persona, residente en Canadá, lo que ésta pagó de más por la herencia de su causante, residente en Cataluña, al no haber podido beneficiarse de las ventajas fiscales ofrecidas por dicha Comunidad Autónoma de conexión; a mayor abundamiento, el Fundamento de Derecho Segundo de la ya citada STS 242/2018 también alude a otras sentencias –esto es, la STJCE de 11 de diciembre de 2003, Asunto C-364/01. *Salomone Haim contra Kassenzahnärztliche Vereinigung Nordrhein* y la STJUE de 19 de julio de 2012, Asunto C-31/11. *Marianne Scheunemann contra Finanzamt Bremerhaven*-, concordantes con la antedicha STJUE, de 3 de septiembre de 2014, Asunto C-127/12.

El ya referido Fundamento de Derecho Segundo, correspondiente a la citada STS 242/2018, sigue afirmando que toda restricción ilícita a la libertad de movimiento de capitales, como la allí enjuiciada, supone una disminución del valor de la herencia, con respecto al heredero que reside en un Estado distinto de aquel en el cual se encuentran los bienes de su causante, objeto de la respectiva tributación en base a su adquisición mortis causa; en línea con dicho razonamiento, véase, entre otras, la STJCE de 11 de septiembre de 2008, Asunto C-43/07. *D.M.M.A. Arens-Sikken contra Staatssecretaris van Financiën*. A mayor abundamiento, el mencionado Fundamento de Derecho recuerda que, conforme a la jurisprudencia del TJUE, se consideran medidas ilícitas, restrictivas de los movimientos de capitales, todas aquellas, tomadas por cualquier Estado en materia sucesoria,

que tengan el efecto de provocar la disminución del valor de la herencia, en lo tocante a un residente en un Estado distinto de aquel en el cual se halle el respectivo caudal relicto de su causante; a modo de resumen, el antes mencionado Fundamento de Derecho Segundo concluye lo siguiente: “Así pues, la normativa de un Estado miembro que hace depender la aplicación de una reducción de la base imponible de la sucesión o de la donación del lugar de residencia del causante y del causahabiente en el momento del fallecimiento, o del lugar de residencia del donante y del donatario en el momento de la donación, o también del lugar en el que está situado un bien inmueble objeto de sucesión o de donación, cuando da lugar a que las sucesiones o las donaciones entre no residentes, o las que tienen por objeto bienes inmuebles situados en otro Estado miembro, soporten una mayor carga fiscal que las sucesiones o las donaciones en las que sólo intervienen residentes o que sólo tienen por objeto bienes inmuebles situados en el Estado miembro de imposición, constituye una restricción de la libre circulación de capitales”.

Sin perjuicio de lo ya dicho, tal diferenciación entre herederos residentes y no residentes en el Estado donde se encuentre el respectivo caudal relicto podrá ser compatible con el Derecho de la Unión Europea cuando ésta no constituya ni una discriminación arbitraria ni, menos aún, un supuesto de restricción de la libre circulación de capitales y pagos; además, de darse tal diferencia de trato, ésta deberá afectar a situaciones que no sean objetivamente comparables o, en su caso, resultar justificada por razones imperiosas de interés general –en este último supuesto, se entenderá justificada tal diferencia de trato cuando ésta no se exceda de lo estrictamente necesario para alcanzar el objetivo a perseguir por la norma controvertida (en tal línea, véase la STJUE de 7 de septiembre de 2004, Asunto C-319/02. Petri Manninen. Petición de decisión prejudicial: Korkein hallinto-oikeus-Finlandia)-. Por otro lado, la STJUE de 22 de abril de 2010, Asunto C-510/08. Vera Mattner contra Finanzamt Velbert, establece, en su Fallo, que los arts. 56 y 58 de la CE han de interpretarse, de manera conjunta, en el sentido de opuestos a cualquier desigualdad en el tratamiento de los donantes/donatarios, que pueda afectar a la reducción de la base imponible en el impuesto de donaciones, cuando ésta se fundamente tan solo en su respectivo lugar de residencia. Por otro lado, otras dos sentencias, también del TS –en concreto, la 492/2018, de 22 de marzo, en relación con un residente en Suiza y la 488/2018, de 21 de marzo, con respecto a un residente en Costa Rica-, se pronuncian en igual sentido que la STS, de 19 de febrero de 2018, antes aludida.

Destaca la respuesta de la Dirección General de Tributos, ante una Consulta Vinculante -más en concreto, la V3151-18, de 11 de diciembre de 2018-, relativa a la citada discriminación entre no residentes comunitarios y extracomunitarios; según las propias conclusiones de la contestación dada a dicha Consulta, se admite la ilicitud de tal diferencia de trato entre unos y otros, considerándola

discriminatoria, sin causa objetiva y razonable, que la ampare y, a fin de cuentas, contraria a Derecho; no cabe duda que la situación anterior al cambio en la normativa española sobre sucesiones y donaciones daba pie a realidades, completamente absurdas, no solo por irracionales sino también absolutamente injustas. Así, quien heredaba de un causante, residente entre nosotros, tenía un tratamiento considerablemente más ventajoso, si era residente en España que en caso de no serlo; luego, tal discriminación se mantuvo entre no residentes comunitarios y extracomunitarios, hasta llegar a la situación actual, donde, felizmente, se ha superado tan injusta y lacerante situación, contraria a la más mínima igualdad y sentido común²⁵⁹.

El impuesto de sucesiones y donaciones, dada su base civil, puede plantear problemas, en torno a las valoraciones de los correspondientes bienes y derechos, objeto del mismo; así, cabe que surjan litigios entre distintas personas sobre quién debe adquirir tal condición o, en su caso, con respecto a la valoración de la propia herencia, en su conjunto -esto es, lo que denominaríamos como “caudal relicto”- o, en su caso, alguno de los bienes, derechos y obligaciones, en concreto, integrantes del referido conjunto. Hemos dedicado las anteriores páginas a la desigualdad de trato, establecido en la norma española sobre dicho impuesto, en lo tocante a residentes y no residentes entre nosotros y, desde el punto de vista de los no residentes, las diferencias establecidas entre comunitarios y extracomunitarios. Como también vimos, el TS falló a favor de la igualdad en el trato a todos los no residentes, en base a lo dispuesto por el TJUE, el cual vino a decir que tal desigualdad quebrantaba el principio comunitario de la libre circulación de capitales; recordemos, así mismo, que ese principio tiene un carácter universal. Pero, además, de tal extremo, el antedicho impuesto genera otras problemáticas, como la de cuál debe ser la forma de aplicarlo en los supuestos de parentesco por afinidad y su alcance temporal, una vez extinto el matrimonio por la muerte de uno de los cónyuges o el divorcio o nulidad del mismo o, desde otro punto de vista, cómo actuar en el caso de los hijos adoptados.

Así mismo, según establecen varias sentencias del TS -entre otras, la nº 1566/2017, de 17 de octubre, nº 242/2018, de 19 de febrero y 492/2018, de 22 de marzo-, el principio de libre libertad de movimientos de los capitales, en el seno de la UE, de carácter universal, conlleva que todos los no residentes gocen del mismo trato fiscal, a efectos del impuesto de sucesiones y donaciones; así mismo, la contestación vinculante V1517-19, de 24 de junio de 2019, concluye que la regulación española sobre sucesiones y donaciones infringe la normativa de la UE, por no respetar dicho principio de libertad de movimientos de capitales, recogido en el art. 63 del TFUE, en cuya virtud

²⁵⁹ www.notariosregistradores.com. www.elnotario.es.

se prohíben todas las restricciones a los movimientos de capitales entre Estados Miembros y, entre éstos y los terceros países. En base a lo ya indicado, el régimen regulado en la disposición adicional segunda del precitado impuesto se aplicará a todos los no residentes, sean o no residentes en un Estado de la UE, Espacio Económico Europeo o un país tercero²⁶⁰.

Cabe plantearse, igualmente, si es aplicable la figura jurídica de la llamada responsabilidad de los estados miembros de la UE ante los particulares, por infracción del derecho de la UE, en el caso de la STJUE, de 3 de septiembre de 2014, ya citada, condenatoria para nuestro país. El art. 340 TFUE afirma que, en materia de responsabilidad extracontractual, la UE deberá reparar los daños causados a terceros, imputables a sus instituciones o agentes en el ejercicio de sus funciones; todo ello, de conformidad con los principios generales comunes a los Derechos de los Estados miembros. Tal responsabilidad extracontractual puede producirse cuando los Estados miembros quiebran la normativa comunitaria, vía el recurso de incumplimiento, planteado en el seno de la UE o, si dicho incumplimiento afecta a particulares, a través de la cuestión prejudicial establecida en el art. 267 TFUE. Así, destaca la sentencia, dictada por el Tribunal de la citada organización internacional, en el asunto Francovich, de 19 de noviembre de 1991 (Andrea Francovich y Danila Bonifaci y otros contra República Italiana), relativa a la responsabilidad de un Estado miembro por no haber adaptado una Directiva a su derecho interno, Asuntos acumulados C-6/90 y C-9/90; tal sentencia estableció que el citado principio de responsabilidad de los Estados por los daños que éstos causen a los particulares, debido al incumplimiento de los primeros del derecho comunitario, exige la concurrencia, simultánea, de los siguientes requisitos: 1º el incumplimiento, por parte de un Estado miembro, de la normativa comunitaria, 2º la norma quebrantada implica la atribución de derechos a favor de los particulares, 3º el contenido de tales derechos puede identificarse, basándose en la citada norma quebrantada y 4º hay una relación de causalidad entre el incumplimiento de la obligación que incumbe al Estado, de un lado y el daño sufrido por las personas afectadas, del otro.

En el asunto Brasserie (STJCE de 5 de marzo de 1996, asuntos acumulados C-46 y C-48/93. Brasserie du Pêcheur SA contra Federal Republic of Germany y The Queen contra Secretary of State for Transport, ex parte Factortame Ltd and Others), el citado Tribunal recuerda que el ya referido art. 340 TFUE expresa un principio general, ampliamente reconocido por los ordenamientos jurídicos de los Estados, miembros de la UE, en cuya virtud una acción u omisión ilegal, imputable a los poderes públicos en el ejercicio de sus respectivas funciones, tiene consecuencias; entre ellas,

²⁶⁰ Para un análisis de conjunto de la problemática derivada del impuesto de sucesiones y donaciones, véase PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ, J. J. (2019): “Dudas de la aplicación del impuesto sobre sucesiones y donaciones” en *Carta Tributaria-Revista de Opinión*. Número 57-Diciembre 2019, pp. 61-68.

la de reparar el perjuicio causado y la obligación de esos poderes públicos de indemnizar los daños causados. Por otro lado, un gran número de sistemas jurídicos nacionales han construido un régimen de responsabilidad del Estado por vía jurisprudencial. En suma, la antedicha sentencia del TJUE considera que los Estados miembros, allí demandados, disponían de una amplia facultad de apreciación que implicaba opciones comparables a las de las Instituciones de la UE al adoptar actos normativos, encuadrados dentro de la política de éstas últimas; así, el principio de responsabilidad del Estado miembro por los daños que éste cause a los particulares, derivados del incumplimiento estatal de la norma comunitaria, forma parte de la citada Unión y es válido para cualquier supuesto, sea cual sea el órgano del Estado miembro que realiza dicho incumplimiento -ello incluye también al respectivo legislador nacional-.

La ulterior doctrina jurisprudencial del TJUE sigue lo establecido para los casos *Francovich* y *Brasserie*, antes expuestos. Una de las cuestiones claves para determinar la concurrencia de la citada responsabilidad, ya aludida, es la de que el incumplimiento del Estado sea manifiesto y grave; todo ello dependerá de una serie de circunstancias, como las siguientes: 1º el grado de claridad y precisión que presente la norma comunitaria vulnerada, 2º el margen de apreciación de dicha norma por parte de las autoridades estatales, 3º el carácter intencional o involuntario de la infracción realizada o del perjuicio, derivado de dicho incumplimiento, 4º la presencia, o no, de un error, excusable en Derecho, 5º la existencia, o no, de un determinado comportamiento por parte de la UE que haya podido contribuir al citado incumplimiento y 6º la existencia de normas o prácticas, provenientes del derecho interno estatal, contrarias a lo establecido por la referida Unión; por otro lado, también habrá de tenerse en cuenta el principio de proporcionalidad, a la hora de enjuiciar el modo de comportarse del Estado incumplidor, considerando para ello los intereses afectados, amén de la necesidad de adoptar las medidas menos restrictivas posibles.

Con respecto a quién es sujeto de la responsabilidad en la materia que aquí tratamos, lo es, en principio, el propio Estado miembro, aún cuando el autor de la correspondiente infracción sea una de sus autoridades regionales o, en su caso, federales; el Estado es responsable, siempre, para con todo tipo de comportamiento realizado por cualquiera de sus autoridades públicas, con plena independencia de su competencia territorial dentro de ese Estado; en esa línea se pronuncia el TJUE, en su sentencia de 1 de junio de 1999, Asunto C-126/97. *Uecker y Jacquet contra Land Nordrhein-Westfalen*. Así mismo, tal responsabilidad se predica en lo tocante a las decisiones de un organismo de derecho público, dependiente de un Estado miembro, cuando dicho organismo contraviene, con sus decisiones, el derecho de la UE –STJCE de 4 de julio de 2000, Asunto C-424/1997. *Salomone Haim contra Kassenzahnärztliche Vereinigung Nordrhein*; con arreglo a tal fallo judicial, el Estado

está obligado a garantizar que los particulares, perjudicados por dicho incumplimiento de la norma comunitaria, obtengan la oportuna y justa reparación por el daño sufrido, a causa del mencionado proceder, ilegítimo, de cualquier autoridad pública, al servicio del respectivo Estado miembro.

En suma, la UE preconiza una máxima, clara; esto es, la de regir el principio de “unidad de Estado”, también vigente en el Derecho Internacional, en cuya virtud el Estado siempre será responsable, sea cual sea su estructura organizativa. Es decir, el Estado también responde de los incumplimientos de la normativa comunitaria realizados por cualquiera de sus autoridades, de rango inferior al estatal, cuando dicho Estado presente un régimen organizativo descentralizado; ello no impide que, además de esa responsabilidad estatal, también se admita la de la propia entidad administrativa descentralizada, autora de la infracción o, en su caso, también la del propio funcionario que cometió, directamente, dicha infracción. A modo de resumen, el Estado siempre va a ser responsable por los comportamientos, imputables a cualquiera de sus órganos, sea cual sea la naturaleza de los Poderes Públicos en los cuales los referidos órganos se incardinan.

La citada STJUE de 3 de septiembre de 2014, Asunto C-127/12, surge tras el incumplimiento, por parte del Estado Español, de sus obligaciones, tocantes al respeto de la libre circulación de personas y capitales, establecidas en los arts. 21 y 63 TFUE, así como los arts. 28 y 40 AEEE; tal incumplimiento vino por establecer la norma española un trato fiscal diferenciado en las sucesiones y donaciones, referidas a causahabientes y donatarios residentes en España y fuera de ella, así como en cuanto a las donaciones y disposiciones similares de bienes inmuebles, sitos dentro y fuera de nuestro país. Conforme a la citada normativa española, en aquella sucesión o donación donde intervenía un causahabiente o donatario o un causante, no residente en España o se refería a un bien, sito fuera de nuestro país, tan solo podía aplicarse lo dispuesto por la norma estatal; en cambio, de no concurrir esas situaciones, tocaba aplicar la correspondiente norma autonómica reactiva a las sucesiones y donaciones. El régimen legal autonómico era mucho más beneficioso para el heredero y donatario que el estatal, dado que el segundo presentaba muchas más reducciones fiscales; así, la redacción, entonces vigente del art. 6.1 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del ISD, establecía que los contribuyentes, residentes habituales en España, estarán sujetos a dicho impuesto por una obligación personal de contribuir, con plena independencia de donde se encuentre los bienes y derechos, objeto de herencia o donación.

En claro contraste con el ya referido precepto legal, el art. 7 de la antedicha Ley 29/1987 afirmaba que a aquellos contribuyentes, no incluidos en el artículo inmediato anterior –se refiere al 6, ya expuesto-, se les exigirá el pago del citado impuesto de sucesiones y donaciones por obligación real

de contribuir, por la adquisición de los bienes o derechos heredados o donados. A criterio del TJUE, el impuesto que grava las sucesiones y donaciones está dentro del ámbito de aplicación de las disposiciones de la normativa comunitaria relativa a los movimientos de capitales; ello, salvo en el caso en el que todos los elementos, constitutivos de tal impuesto, se circunscriban al interior de un solo Estado miembro.

Además de todo lo reseñado, también tienen importancia en este asunto los arts. 32 y 48 Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias; dichos artículos prevían que las Comunidades Autónomas establecieran un número limitado de reducciones fiscales, solo aplicables en el supuesto de conexión exclusiva con el territorio de la respectiva Autonomía. En todo caso, la diferencia de trato, objeto de censura por parte de la jurisprudencia comunitaria, es aquella que afecta a situaciones objetivamente comparables o no está justificada, por razones imperiosas de interés general; aquella diferencia de trato que sí cumpla los anteriores requisitos será totalmente válida. Con tal sentido se manifiesta la STJCE de 11 de septiembre de 2008, Asunto C-11/07. Hans Eckelkamp y otros contra Belgische Staat.

La STS 1566/2017, de 17 de octubre, resuelve la impugnación del acuerdo de Consejo de Ministros, de 30 de septiembre de 2016, en cuya virtud se desestima la solicitud de indemnización, por responsabilidad patrimonial, derivada del abono del impuesto de sucesiones, en su condición de heredera, por parte de una persona, nacional alemana y residente en Alemania; la citada heredera lo fue de su marido, también alemán y residente en el país germano, que, al morir, le dejó un piso, sito en Mallorca. En base a la precitada norma española de sucesiones y donaciones, la mencionada heredera no pudo sujetarse a la respectiva normativa balear, mucho más beneficiosa que la establecida por el Estado. Tal solicitud se basaba en la referida STJUE de 3 de septiembre de 2014. La citada recurrente ante el TS solicitó que se anulase lo pagado, en base a la normativa estatal, compensándose dicho importe con el que le correspondería, de aplicarse la antedicha normativa balear; todo ello, con el abono de los respectivos intereses legales. El TS, en su ya referido Fallo, favorable a la recurrente, alude a la STJUE de 3 de septiembre de 2014, condenatoria para el Reino de España; añade, además, que solo cabe interpretar las sentencias del Tribunal comunitario tal cual éste lo hace. Así mismo, conforme a la doctrina jurisprudencial comunitaria, la fiscalidad directa es competencia de los Estados miembros pero, sin perjuicio de ello, éstos habrán de ejercerla respetando, en todo momento, el derecho emanado de la UE como, por ejemplo, el regulador de la circulación de capitales en su seno.

A mayor abundamiento, la citada STS dice que la normativa infringida por parte del Estado español, a la cual hace expresa referencia la STJUE de 3 de septiembre de 2014, sí que confiere derechos a la particular, perjudicada por tal motivo; no cabe duda que la adaptación del derecho estatal al europeo conlleva una serie de derechos, en favor de los particulares, siendo uno de ellos el de la correspondiente reclamación por responsabilidad patrimonial. La STJUE, ya aludida, afirma que nuestro país ha incumplido las obligaciones que le impone el derecho comunitario, de modo que el daño, invocado por la recurrente, nace directamente de la aplicación de la referida norma española sobre sucesiones y donaciones; esa norma española es contraria al derecho de la UE por establecer una clara diferencia de trato, injustificada e irrazonable, entre residentes y no residentes en España. En suma, nuestro país debía haber adaptado su normativa interna a lo dispuesto por el derecho comunitario, sin esperar a ser condenada por el TJUE para ello; más, aún, cuando ya se habían dictado varias sentencias, por parte del TJUE, anteriores a aquella en la cual se condena a nuestro país, en igual sentido que ésta última. Además, la propia Comisión de la UE advirtió al Estado español de dicho incumplimiento, incluso antes de dictar el TJUE la precitada sentencia condenatoria para el Reino de España. Por otra parte, el TS se pronuncia en igual sentido que el de la STS 1566/2017, antes referida, con respecto a la Comunidad Autónoma Andaluza –Sentencias nº 1521/2017, de 23 de octubre y 1983/2017, de 14 de diciembre- y Comunidad Autónoma de Madrid –Sentencia nº 1600/2017, de 24 de octubre-²⁶¹.

En línea con lo ya mencionado, es también destacable la respuesta ofrecida por la DGT, con respecto a la Consulta Vinculante V3193-18, de fecha 14 de Diciembre de 2018; en este último caso, la consulta se formula por no residentes extracomunitarios –en concreto, de nacionalidad y residencia rusas- que son designados herederos por su causante, también ruso, pero residente en Madrid; la

²⁶¹ BARCIELA PÉREZ, J. A. (2018): “Responsabilidad patrimonial del Estado legislador a tenor de la Sentencia Comisión/España (C-127/12)” en *Carta Tributaria-Revista de Opinión*. Número 38-Mayo 2018, pp. 39-51; con respecto a la figura jurídica de la responsabilidad patrimonial del Estado legislador, por infringir el Derecho de la Unión, la STJUE Gran Sala de 26 de enero de 2010, asunto C-118/08. Transportes Urbanos y Servicios Generales SAL contra Administración del Estado, es contraria al principio de efectividad. El motivo de ello, conforme indica el párrafo 48 de la referida STJUE, es: “Derecho de la Unión se opone a la aplicación de una regla de un Estado miembro en virtud de la cual una reclamación de responsabilidad patrimonial del Estado basada en una infracción de dicho Derecho por una ley nacional declarada mediante sentencia del Tribunal de Justicia dictada con arreglo al artículo 226 CE sólo puede estimarse si el demandante ha agotado previamente todas las vías de recurso internas dirigidas a impugnar la validez del acto administrativo lesivo dictado sobre la base de dicha ley, mientras que tal regla no es de aplicación a una reclamación de responsabilidad patrimonial del Estado fundamentada en la infracción de la Constitución por la misma ley declarada por el órgano jurisdiccional competente”; a mayor abundamiento, resulta muy difícil de prever, por no decir imposible, que el TJUE vaya a declarar una Infracción al Derecho de la UE e, incluso, más todavía, a mi humilde entender, cuál. Precisamente, la función jurisdiccional, por su propia naturaleza, no se encuentra limitada a los razonamientos jurídicos que aportan las partes en el correspondiente proceso; ello es así, puesto que el Juzgador tan solo está sometido a la Ley y, por ende, la totalidad del Ordenamiento Jurídico. Recuérdese el modelo de los revolucionarios franceses, base de la Teoría de la Separación de Poderes, en cuya virtud el Juez es simplemente la “Voz de la Ley”. La Ley, pues, entendida como expresión de la Voluntad General, acordada por el Legislativo de turno.

citada contestación alude a los fallos judiciales, tanto del TS como del TJUE, antes mencionados, en las cuales se vienen a reconocer, igualmente, la responsabilidad patrimonial del Estado, en cuanto Estado legislador, por la aplicación de la normativa estatal sobre el ISD, claramente contraria a la normativa proveniente de la Unión Europea, conforme establecieron las ya mencionadas sentencias del TJUE. En dichas sentencias del TS, el Tribunal afirma que, conforme a la jurisprudencia del TJUE, los efectos de la sentencia dictada por tal tribunal de la Unión Europea, de 3 de septiembre de 2014, antes mencionada, se aplican tanto a no residentes comunitarios como no residentes extracomunitarios. En suma, la antigua disposición adicional segunda de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, al establecer que solo podría aplicarse a residentes en la UE o EEE, excluía a los residentes en países terceros; ello va en contra del Derecho de la Unión Europea, que declara el principio de la libre circulación de capitales, en cuanto aplicable también a los no residentes.

Por otro lado, la citada contestación de la DGT menciona igualmente el principio de primacía y eficacia directa, relativo al derecho comunitario (art. 7 LGT), en cuya virtud éste se aplica preferentemente en España; así, conforme a tal principio comunitario, nuestro país no podrá aplicar una norma interna, contraria al derecho de la UE, en virtud de la citada sentencia del TJUE. Además, los jueces y tribunales españoles tendrán que aplicar e interpretar el derecho comunitario europeo, tal y como lo establezca el mencionado TJUE; dicha inaplicación, antes reseñada, no solo alcanza a Juzgados y Tribunales sino, también, a la propia administración pública española²⁶².

La referida Consulta vinculante V3151-18, de 11 de diciembre de 2018, merece subrayarse, puesto que ésta afirma que todas las administraciones –tanto la propia AEAT como las consejerías de hacienda de las diversas Comunidades Autónomas- se someten al principio de primacía y efecto directo, propio del derecho comunitario; en consecuencia con ello, las precitadas administraciones tributarias están obligadas a dar el mismo trato a todos los no residentes en España, de modo que la previsión, establecida por la DA segunda de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del ISD será aplicada en todos los casos, tanto residentes en la UE y EEE como quienes lo hagan fuera de dichos territorios. Tal primacía y efecto directo conllevan que, en caso de disconformidad entre el derecho comunitario y el interno, promulgado por un país miembro de la UE, éste último solo aplicará lo previsto por la norma de la referida Unión. La citada consulta vinculante es la primera en la cual la DGT proclama, decididamente, sin ambages, que también se somete a los ya mencionados

²⁶² www.iberley.es

principios comunitarios de primacía y efecto directo; por ello, tales principios habrán de tenerse en cuenta a la hora de interpretar la citada DA segunda.

Por otro lado, la propia LGT, en su art. 1.7º, prevee, con respecto a las fuentes del ordenamiento jurídico tributario, que los tributos se regirán por lo establecido en la CE 1978, así como los Tratados y Convenios Internacionales, vigentes en España, amén de lo dispuesto por la UE, según cuanto dispone el art. 93 y concordantes de nuestro vigente texto constitucional. Además, atendiendo a la jurisprudencia del TS y TJUE, acerca del alcance del principio de libertad de movimientos de capitales, objeto del art. 63 TFUE, cabe deducir que los efectos de la precitada STJUE, de 3 de septiembre de 2014, Asunto C-127/12, se aplicarán igualmente a los residentes en países extracomunitarios. En otras palabras, desaparece toda diferencia entre la tributación de residentes y no residentes, en virtud del precitado impuesto, sea cual sea el lugar de residencia de los primeros; así, las diferencias entre la obligación personal y la real de contribuir, en lo atinente a dicha figura impositiva, se limitarán, en adelante, tan solo al ámbito de la gestión administrativa y nada más.

Resulta muy ilustrativo que, quien plantea la ya mencionada consulta tributaria V-3151-18, es un residente en Cataluña, sin posibilidad de disfrutar de los beneficios fiscales, establecidos por esa Comunidad Autónoma, por una simple razón: esto es, su causante no residía en la antedicha Autonomía catalana ni en ninguna otra, careciendo, por tanto, de algún punto de conexión autonómico; por tal motivo, solo sería aplicable al citado heredero la norma estatal, menos beneficiosa que la procedente de la referida Comunidad Autónoma. Las Comunidades Autónomas habrán de tener en cuenta, en adelante, que los beneficios fiscales, relativos al impuesto de sucesiones y donaciones, habrán de extenderse tanto a residentes como no residentes en su respectivo territorio; no cabe duda que ello repercutirá en un todavía menor volumen de recaudación por parte de las Haciendas autonómicas²⁶³.

La Resolución del TEAC, de 16 de septiembre de 2019 (Sala 4ª, RG 00/2652/2016) resuelve la cuestión planteada por una residente fiscal en Suiza, la cual, tras presentar previamente una autoliquidación del Impuesto sobre sucesiones de no residentes, formula otra, sustitutiva de la anterior, rectificando dicha autoliquidación por haber aplicado la normativa estatal al respecto; recordemos que la citada normativa estatal, según la STJUE, de 3 de septiembre de 2014, Asunto

²⁶³ GARCÍA MORENO, V. A. (2019): “Impuesto sobre la renta de los no residentes-Impuesto sobre sucesiones y donaciones. La tributación de herencias y donaciones de todos los no residentes en España y el efecto directo y primacía del derecho comunitario aplicado por la Administración. Contestación a consulta vinculante de la Dirección General de Tributos de 11 de diciembre (V3151-18)” en *Carta Tributaria. Revista de Opinión*. Número 48-Marzo 2019, pp. 112-117.

C-127/12, otorgaba un trato discriminatorio a los no residentes. Tal solicitud de dicha heredera fue denegada por la Agencia Tributaria en base a que ésta residía en Suiza, país no miembro de la UE ni, tampoco, del Espacio Económico Europeo; la mencionada resolución del TEAC, apoyándose en la antedicha STJUE de 3 de septiembre de 2014, falla a favor de la mencionada heredera, declarando, además, que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le competen, en virtud de los arts. 63 TFUE y 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, de 22 de mayo de 1992. A juicio del TEAC, España incumple tales preceptos por haber establecido diferencias en el trato fiscal para las sucesiones y donaciones entre causahabientes y donatarios residentes y no residentes en nuestro país, entre causantes residentes y no residentes entre nosotros y entre las donaciones y las disposiciones de bienes inmuebles sitos en territorio español y fuera de éste. Recordemos, además, que la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, dio nueva redacción a la vigente disposición adicional segunda de la Ley 29/1987, relativa al ISD; ese nuevo texto legal venía a dar cumplimiento a la precitada STJUE de 3 de septiembre de 2014, de modo que, en adelante, no hubiera más discriminaciones entre residentes en países de la UE o del EEE.

El TEAC añade que, teniendo en cuenta la más reciente doctrina jurisprudencial del TS –entre otras, la 242/2018 y 492/2018, de 22 de marzo-, no cabe imponer una mayor carga fiscal a los no residentes cuando se trate de sucesiones en las que solo intervienen residentes; esa mayor carga fiscal supone una restricción a la libre circulación de capitales, que no puede solo aplicarse a los residentes en países miembros de la UE o del EEE. En consecuencia, conforme establece la citada resolución del TEAC, la DA 2ª de la antedicha ley 29/1987 también es de aplicación para los residentes en terceros países, ajenos a los ya mencionados²⁶⁴.

La gran mayoría de Estados miembros de la UE gravan las sucesiones y donaciones, aunque, sin perjuicio de reconocer esa realidad, sería deseable una cierta armonización en dichas materias; con ello, se reducirían, notablemente, las disparidades y desigualdades en el tratamiento que cada Estado les aplica, contrarias, al menos, en teoría, a la idea de un espacio común. Además, tal armonización tiene otro argumento a favor; esto es, el de contribuir a la necesaria coordinación y colaboración entre las diversas administraciones de los Estados miembros, esencia del proyecto sobre el cual erige la Unión Europea. En el caso español, el derecho a la autonomía política-administrativa, como principio sobre cual se sostiene su diseño territorial, puede traer problemas; entre otros, que un mismo hecho reciba un trato diferente, según la normativa autonómica aplicable, lo cual atenta, en

²⁶⁴ VOCALÍA COORDINADORA. TEAC (2020): “Impuesto sobre sucesiones. Infracción de la normativa comunitaria a residentes en terceros países” en *Notario del siglo XXI*. Número 89. Enero/febrero 2020. Revista del Colegio Notarial de Madrid. Madrid, p. 132.

ciertos casos, contra la legislación y jurisprudencia comunitarias, antes expuestas, amén de la propia Justicia tributaria.

No cabe duda de la complejidad que supone la gestión, correcta y adecuada, de la Autonomía, tanto política como administrativa, presente en los distintos niveles normativos, ya en el ámbito de la propia UE ya en el de cada uno de los Estados miembros; quizás, los problemas que dicha gestión está causando al día de hoy son, al igual que tantos otros, el fruto de una diseño, hoy desfasado, acerca de cómo entender la citada organización internacional. La perspectiva de la referida Unión como un mero mercado, sin apenas integración más allá de ese ámbito, puramente mercantil, no tiene hoy sentido, puesto que la realidad globalizada de nuestro tiempo la ha convertido en profundamente ineficiente; toca pues repensar tal organización internacional, de modo que sepa ponerse al día, pudiendo así afrontar con éxito los enormes desafíos, presentes y futuros. Cada vez se hace más necesaria una profundización en los actuales niveles de integración comunitaria, alcanzados en este momento; salta a la vista que solo nos será posible afrontar dichos desafíos vía una mayor unión, a escala continental²⁶⁵.

La polémica más recurrente en los últimos años ha sido, desde luego, la de la normativa española con respecto a los impuestos sucesorios y de donaciones; en general, la ciudadanía asume con desgana -e, incluso, profunda rabia- que quienes reciban una herencia o donación tengan que pagar un impuesto por ello. Pero, además de tal circunstancia, de carácter sociológico, antes reseñada, concurren a la hora de tratar dicho asunto otros elementos, igualmente relevantes; así, en primer lugar, la muy variada tributación de las sucesiones y donaciones, si atendemos al régimen vigente en las diversas Comunidades Autónomas y, en segundo, que tales diferencias de tributación pueden atentar contra las libertades reconocidas en los tratados comunitarios -especialmente, la libre circulación de personas, mercancías y capitales, así como la libertad de establecimiento, claves todas ellas para la buena marcha del mercado interior comunitario-.

El TJUE nunca ha entrado a valorar el sistema de reparto de las competencias, vigente entre el Estado español y sus respectivas Comunidades Autónomas; lo que sí es cierto es que las referidas autonomías están articulando los más variados beneficios fiscales con el objetivo de atraer capitales a sus correspondientes territorios. La mencionada “carrera” impositiva, a la baja, iniciada por dichas autonomías supone, en la práctica, que habrá algunas que reciban más ingresos que otras por tal

²⁶⁵ FERNÁNDEZ ARRIBAS, G. y HERMOSÍN ÁLVAREZ, M. (2014): “Los obstáculos de la regulación española sobre el impuesto de sucesiones y donaciones al ejercicio de las libertades fundamentales de la Unión Europea” en *Revista de Derecho Comunitario Europeo. Segunda época-Antigua Revista de Instituciones Europeas (1974-1996)*. Año 18. Núm. 49, septiembre/diciembre 2014.

motivo; pero, además, cabe vislumbrar una consecuencia negativa, aún más grave, desde luego: esto es, que dichas diferencias, en cuanto al régimen legal autonómico de las sucesiones y donaciones, puedan influir significativamente sobre los distintos agentes económicos a la hora de tomar sus decisiones. Es evidente que la citada influencia podría desvirtuar la buena marcha del mercado, alterándolo profundamente; sin ir más lejos, muchísimos contribuyentes, sin lazo ni nexo alguno previo con la Comunidad Autónoma madrileña, han decidido trasladar su residencia allí por su imposición nula en sucesiones y donaciones. Ello, como se ha indicado en páginas anteriores, ha de respetar ciertos límites, puesto que en el caso de las sucesiones y donaciones no es válido que haya un trato diferenciado entre residentes y no residentes; tal diferencia se fundamenta en que los herederos, residentes en una comunidad autónoma determinada, se verán mucho más beneficiados que los que no lo sean, ya que, en este último caso, se les aplicará la normativa estatal, mucho menos beneficiosa que la autonómica. La citada diferencia en el trato fiscal de residentes y no residentes ha sido objeto de rechazo por el referido tribunal europeo, como se ha indicado más arriba²⁶⁶.

La residencia fiscal, a efectos del ISD, tiene una doble faceta; así, la del sujeto pasivo de los bienes que se le donan o hereda, de un lado y la de la persona que dona o es el causante, en el caso de la sucesión mortis causa, del otro. En línea con lo dicho, un sujeto pasivo, residente fiscal en el extranjero, solo tributará en España por los bienes y derechos sitos en nuestro país, amén de aquellos que pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en el mismo. Igual reflexión cabe para aquellas cantidades, a percibir por el sujeto pasivo, residente en el extranjero, derivadas de contratos de seguro de vida, pactados con empresas españolas o empresas extranjeras, ubicadas en España. En cambio, si hablamos de un sujeto pasivo por ISD, residente entre nosotros, éste habrá de tributar por todos los bienes y derechos recibidos, objeto del patrimonio gravado, con plena independencia de donde se hayan. En cuanto al causante, si reside en España, su lugar de residencia proporciona el respectivo punto de conexión con el régimen tributario aplicable -esto es, el autonómico o estatal que proceda, respectivamente-; además, tras la STJUE de 3 de septiembre de 2014 (Asunto C-127/12. Comisión Europea contra Reino de España), los sujetos pasivos tendrán el derecho a aplicarse los beneficios autonómicos.

La contestación vinculante de la Dirección General de Tributos, de fecha 1 de junio de 2020 (V1716-20) aborda el siguiente supuesto: el de la sucesión mortis causa cuyo causante no reside fiscalmente

²⁶⁶ SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO, G. (2019): “A vueltas con los beneficios tributarios concedidos por normativa autonómica. El caso particular del mantenimiento del domicilio social en el territorio de una CC.AA para su disfrute” en Lucas Durán, M. (Dir.): *Documentos de trabajo 6/2019. Residencia fiscal: problemática y cuestiones actuales*. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, pp. 193-205.

en España sino en México, con bienes en el territorio azteca, siendo sus sucesores y herederos residentes fiscales en nuestro país; pues bien, la citada contestación afirma que el referido causante no reside en ninguna Comunidad Autónoma española, de modo que, al no existir punto de conexión con ninguna de nuestras Autonomías, el órgano competente para la exacción del correspondiente impuesto será la Agencia Estatal de Administración Tributaria. La heredera, residente fiscal en la Comunidad Autónoma madrileña, tributará por todos los bienes y derechos, adquiridos vía herencia, independientemente de dónde éstos se ubiquen. En suma, en este caso, la citada heredera, residente fiscal española, con obligación personal de contribuir, pagará los tributos que le correspondan por la mencionada “herencia mundial”, recibida de su causante; en todo caso, como hemos dicho anteriormente, en base al principio de libre circulación de capitales, vigente en la UE, establecido tras la antedicha STJUE, los herederos, no residentes fiscalmente en España, sea cual sea el país del mundo donde residan, se sujetarán al régimen tributario autonómico más favorable. Antes, los herederos no residentes entre nosotros solo podían acogerse al régimen legal de sucesiones y donaciones, correspondiente al Estado, si su respectivo causante fallecía en una Autonomía, sin normativa propia relativa a las sucesiones o donaciones; conforme a dicho escenario legal, ya derogado, los residentes en algún país de la UE o la EEE, en cambio, eran los únicos que sí podían acogerse al régimen fiscal propio de la Comunidad Autónoma en la cual falleciese su respectivo causante. A mayor abundamiento, si se trata de un causante, no residente entre nosotros, los acuerdos alcanzados por sus herederos, que sí lo son, a fin de extinguir una deuda del citado causante, vía la cesión de un inmueble, propiedad de dicho causante, quedan fuera de la citada sucesión; por ello, tal cesión será gravada vía IRPF, sí quienes reciben tal bien son residentes en España o IRNR, en caso de no serlo²⁶⁷.

Conviene no olvidar, así mismo, lo que establece nuestro TC, con respecto al ámbito tributario autonómico; así, destacamos la STC 52/2018, de 11 de junio, la cual se pronuncia con respecto al art. 9.a) de la Ley de las Cortes de Castilla-La Mancha 9/2008, relativa a medidas en materia de tributos cedidos. Pues bien, tal art. 9. a) establecía, como requisito obligatorio para que los contribuyentes pudiesen recibir algún beneficio fiscal en el impuesto de sucesiones y donaciones, el de la residencia habitual en el territorio perteneciente a tal Autonomía. El TC afirmó que tal artículo era inconstitucional, puesto que ni la autonomía financiera ni ninguna otra finalidad, de tipo extrafiscal, permiten desconocer el principio de igualdad ante la Ley –y, más en concreto, la Ley

²⁶⁷ PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ, J. J. (2021): “Consultas de la Dirección General de Tributos. Impuesto de Sucesiones y Donaciones. Criterios doctrinales sobre la residencia en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Contestación vinculante de la Dirección General de Tributos de 1 de junio de 2020 (V1716-20)” en *Carta Tributaria. Revista de Opinión*. Número 73-Abril 2021, pp. 98-100.

tributaria-; es llamativo que el citado Tribunal plantease el examen del referido artículo, objeto de controversia, bajo el prisma de su posible vulneración de los artículos 14 y 31.1 CE 1978. El antecedente tercero de tal STC alude a otro supuesto, muy parecido al enjuiciado –en concreto, el que contempla la STC 60/2015, de 18 de marzo-, que declaró inconstitucional y nulo, por contravenir los arts. 14 y 31.1 constitucionales, ya expuestos, el art. 12 bis de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, dictada por la Autonomía valenciana para regular el tramo autonómico del impuesto sobre la renta de las personas físicas y restantes tributos cedidos (en la redacción dada por el artículo 16 de la Ley de la Comunidad Valenciana 10/2006, de 26 de diciembre). Tal art. 12 bis establecía una bonificación en el impuesto sobre sucesiones y donaciones para adquisiciones mortis causa, solo aplicable a aquellos causahabientes que tuvieran residencia habitual en la Comunidad Valenciana; hay que decir que el TC dictaminó, sin ambages, la nulidad de dicha norma valenciana, pese a que el respectivo gobierno autonómico dijo haberla dictado con el único fin de atraer residentes hacia su territorio.

El Fundamento Jurídico Tercero, correspondiente a la referida STC 52/2018, afirma, sin duda, algo más que destacable; esto es, “No estamos ante un supuesto en el que la diferencia de trato venga dada por una pluralidad de normas fruto de la propia diversidad territorial en que se configura la nación española, sino ante un supuesto en el que la diferencia se consagra en una única norma, acudiendo para ello a la residencia o no en el territorio de la Comunidad Autónoma. Si bien las desigualdades de naturaleza tributaria producidas por la existencia de diferentes poderes tributarios (estatal, autonómico y local) se justifican, en principio, no sólo de forma objetiva sino también razonable, siempre que sus consecuencias sean proporcionales, en la propia diversidad territorial, al convertirse el territorio en un elemento diferenciador de situaciones idénticas (por ejemplo, SSTC 76/1983, de 5 de agosto, FJ 2; 150/1990, de 4 de octubre, FJ 7, y 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 26), en el caso que nos ocupa y, como señala el órgano judicial, el territorio ha dejado de ser un elemento de diferenciación de situaciones objetivamente comparables, para convertirse en un elemento de discriminación, pues con la diferencia se ha pretendido exclusivamente ‘favorecer a sus residentes’, tratándose así a una misma categoría de contribuyentes de forma diferente por el solo hecho de su distinta residencia.” (STC 60/2015, de 18 de marzo FJ 5).

En definitiva, en dicho pronunciamiento descartamos que la residencia pudiera legitimar la diferencia introducida por la norma cuestionada, por lo que se vulneraba el principio de igualdad (art. 14 CE) y, en particular, la igualdad tributaria, como exigencia de un sistema tributario justo (art. 31.1 CE)”.

Y, por último, el Fundamento Jurídico Cuarto, correspondiente a la antedicha STC 52/2018, da las pautas, definitivas, que fundamentan su respectivo Fallo; reproducimos, a continuación, sus palabras: “4. Conforme a lo expuesto, para abordar la duda de constitucionalidad que plantea la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha basta comprobar que, en esencia, coincide con la que resolvió la STC 60/2015, sin que el hecho de que esta tuviera por objeto una norma sobre adquisiciones mortis causa y la ley castellano-manchega se refiera a transmisiones inter vivos modifique el resultado al que conduce el “juicio de igualdad”, ya que lo decisivo es que ambas normas dispensan un trato desigual a contribuyentes que se hallan en una situación comparable, sin una razón válida que lo justifique.

De la misma forma que allí consideramos situaciones homogéneas las de dos herederos, descendientes ambos del mismo causante, aunque residentes en distintas Comunidades Autónomas, debemos ahora concluir que lo son dos descendientes (u otros familiares incluidos en el ámbito de la bonificación) que reciban del mismo donante sendos inmuebles de igual valor, cuando solo se diferencian por la Comunidad Autónoma en que residen. La capacidad de pago que grava el impuesto sobre sucesiones y donaciones —el incremento patrimonial obtenido a título gratuito—, es idéntica en ambos casos, por lo que la residencia en Castilla-La Mancha no puede justificar, desde la óptica del artículo 14 y 31.1 CE, que la misma norma prevea una diferente carga fiscal.

Al igual que en el caso resuelto por la STC 60/2015, no estamos ante un supuesto en el que la diferencia de trato venga dada por una pluralidad de normas fruto de la propia diversidad territorial, sino que la diferencia se consagra en una única norma, acudiendo para ello a la residencia o no en el territorio de la Comunidad Autónoma. Es cierto que la autonomía financiera permite a las Comunidades Autónomas el desarrollo y ejecución de sus competencias y, por tanto, les habilita a “elegir y realizar sus propios objetivos políticos, administrativos, sociales o económicos ... sin condicionamientos indebidos” (SSTC 130/2013, de 4 de junio, FJ 5, y 135/2013, de 6 de junio, FJ 3). Y también lo es que el tributo puede ser no solo una fuente de ingresos (fin fiscal), sino responder a políticas sectoriales distintas de la puramente recaudatoria (fin extrafiscal), de modo tal que el legislador puede configurar el tributo teniendo en cuenta otro tipo de consideraciones extrafiscales [STC 19/2012, de 15 de febrero, FJ 3 a); 122/2012, de 5 de junio, FJ 4, y 196/2012, de 31 de octubre, FJ 2]. Ahora bien, ni la autonomía financiera ni el uso del tributo para la realización de políticas extrafiscales les habilitan a introducir beneficios fiscales que desconozcan el principio de igualdad ante la ley, en este caso, ante la ley tributaria.

En fin, no superando la norma cuestionada el juicio de razonabilidad, podemos ya concluir que el inciso “[e]l sujeto pasivo deberá tener su residencia habitual en Castilla-La Mancha” del artículo 9 a) de la Ley 9/2008, de 4 de diciembre, de Castilla-La Mancha, de medidas en materia de tributos cedidos, vulnera los artículos 14 y 31.1 CE y, por ello, es inconstitucional y nulo”. En suma, resulta difícil decir más y mejor²⁶⁸.

3.3.2.- IVA.

La STJUE, de 11 de junio de 2020, Asunto C-242/19. CHEP Equipment Pooling NV contra Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Serviciul Soluționare Contestații y Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Administrația Fiscală pentru Contribuabili Nerezidenți, resuelve un interesante caso, cuyos antecedentes de hecho rezan así: CHEP, sociedad establecida en Bélgica, desarrolla la actividad de alquiler de palés en Europa, a través de otras empresas, también pertenecientes a dicha sociedad belga; tales empresas, propiedad de CHEP, subarriendan los referidos palés en cada uno de los respectivos países en los cuales éstas operan; entre el 1 de octubre y el 31 de diciembre de 2014, CHEP compró palés a un proveedor rumano, incluyendo el correspondiente importe del IVA. Los palés en cuestión nunca salieron de Rumanía, pasando desde los locales del citado proveedor a los de otra empresa, también ubicada en territorio rumano. CHEP alquiló posteriormente a CHEP Pooling Services Romania SRL (en lo sucesivo, «CHEP Rumanía»), sociedad establecida en este país, dichos palés, así como palés que había adquirido en otros Estados miembros de la Unión y que había transportado a Rumanía para arrendarlos; CHEP Rumanía subarrendó esos diversos palés a clientes rumanos, quienes podían expedirlos en Rumanía, a otros Estados miembros o a Estados terceros. Los palés utilizados para el transporte de mercancías declaradas a la exportación fueron posteriormente reexpedidos a Rumanía con destino a CHEP Rumanía, que los declaró a la importación y volvió a facturar su valor y el IVA correspondiente a CHEP.

²⁶⁸ LÓPEZ GETA, J. M. (2018): “Y seguimos con los Reales-Decretos leyes, como instrumento ideal de gobernanza. (“la Caja de Pandora, ya estaba vacía”)” en *Carta Tributaria. Revista de Opinión*. Número 41-Agosto 2018, pp. 129-134. El autor incide en la necesidad de una producción normativa ordenada y coherente, bien meditada y ejecutada, sin caer en sesgos ideológicos, de índole político social, bien alejados de todo criterio científico, serio y razonable; los problemas estructurales de la economía española no pueden resolverse, exclusivamente, por la vía impositiva, ya sea con una elevación de los impuestos o poniendo radical fin al fraude fiscal y la economía sumergida. Cualquier decisión requiere de unos previos estudios, bien documentados y profundos, sobre la realidad que nos circunda; ese fiel retrato de lo real ha de ir por delante de cualquier decisión que se tome en el terreno político, desde luego. La herramienta tributaria es importante, sin duda; pero, una más, no, por supuesto, la única, para llevar a cabo la deseable gobernanza de una sociedad como la nuestra, homologable a la de cualquier democracia avanzada en el marco europeo.

En junio de 2015, CHEP solicitó a las autoridades tributarias rumanas la devolución del IVA facturado por el proveedor rumano de los palés, así como el IVA refacturado por CHEP Rumanía. Mediante resolución de 14 de abril de 2016, la administración tributaria rumana denegó dicha devolución, alegando que CHEP tenía que haberse identificado, a efectos del citado impuesto, en Rumanía; ante tal negativa, la referida empresa interpuso el correspondiente proceso judicial, solicitando, además de la nulidad de lo así resuelto, la devolución del IVA. Tema clave en este asunto judicial es que, a juicio de la mencionada empresa recurrente, Rumanía había transpuesto incorrectamente a su derecho interno la Directiva 2008/9, puesto que dicho país había establecido, como requisito previo a tal devolución, la de registrarse, pese a que tal Directiva no lo exigía. Por otro lado, la administración tributaria rumana también alegó en su favor que CHEP no puede argüir que el envío a Rumanía de los palés, adquiridos por la citada empresa en otros países miembros, pueda considerarse un supuesto de no transferencia, en el sentido dado por la norma tributaria.

El tribunal rumano decide aclarar, ante el TJUE, cuándo se está ante una transferencia, conforme a lo establecido en el art. 17, ap. 2 de la Directiva, reguladora del IVA y, al tiempo, si es necesario cumplir la obligación de registrarse, a efectos de dicho impuesto, cuando se trata de una sociedad no residente, la cual tampoco cuenta en Rumanía con los recursos técnicos y humanos requeridos para llevar a cabo operaciones imponibles en dicho país; la citada sociedad se limita tan solo a prestar sus servicios en Rumanía, siendo el lugar de prestación de los mismos el citado país. El propio tribunal remitente afirma que disposiciones del Derecho rumano parecen contradecir las de la Directiva 2008/9, de modo que, en su entender, el derecho a la devolución del IVA no puede supeditarse a que el sujeto pasivo esté identificado, a efectos de dicho impuesto, en el respectivo Estado miembro donde vaya a producirse la devolución.

El Fallo definitivo del TJUE, con respecto a las cuestiones planteadas, antes expuestas, afirma lo siguiente: en primer lugar, “El artículo 17, apartado 2, letra g), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en su versión modificada por la Directiva 2008/8/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, debe interpretarse en el sentido de que no debe asimilarse a una entrega intracomunitaria la transferencia, por un sujeto pasivo, de bienes procedentes de un Estado miembro y con destino al Estado miembro de devolución, para la prestación, por ese sujeto pasivo, de servicios de alquiler de dichos bienes en el Estado miembro de devolución cuando la utilización de esos bienes en la realización de una prestación de ese tipo es temporal y los bienes han sido expedidos o transportados a partir del Estado miembro en el que aquel sujeto pasivo está establecido” y, en segundo, “Las disposiciones de la Directiva 2008/9/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, por la que se

establecen disposiciones de aplicación relativas a la devolución del impuesto sobre el valor añadido, prevista en la Directiva 2006/112, a sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro de devolución, pero establecidos en otro Estado miembro, deben interpretarse en el sentido de que se oponen a que un Estado miembro deniegue a un sujeto pasivo establecido en el territorio de otro Estado miembro el derecho a la devolución del impuesto sobre el valor añadido por la sola razón de que dicho sujeto pasivo esté o tendría que haber estado identificado a efectos del impuesto sobre el valor añadido en el Estado miembro de devolución.”.

Así mismo, el TJUE, en su Sentencia, de 18 de junio de 2020, recaída en el asunto C-276/18. *KrakVet Marek Batko sp.k. contra Nemzeti Adó-és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága*, tiene, por supuesto de hecho, la cuestión relativa a si las autoridades tributarias de un Estado pueden, de manera unilateral, someter ciertas operaciones a un tratamiento fiscal, en materia de IVA, distinto de aquel en cuya virtud ya fueron gravadas, anteriormente, por otro Estado miembro; la referida Sentencia, dictada por el TJUE, responde a una cuestión prejudicial, allí planteada, en torno a la interpretación de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, tocante al sistema común del IVA, haciendo especial mención del art. 33 de la antedicha Directiva, amén de los arts. 7,13 y 28 a 30 del Reglamento UE N° 904/2010 del Consejo, de 7 de octubre, el cual aborda la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del IVA. La mencionada cuestión prejudicial ante el TJUE se formula en el marco de un litigio judicial, cuyas partes son una empresa polaca y la Administración Nacional de Hacienda y Aduanas húngara, con respecto al pago del IV por la venta de unos productos, vía la página web de esa sociedad polaca, a unos adquirentes, con residencia en Hungría.

Pues bien, el Fallo o parte dispositiva de la antedicha sentencia afirma lo siguiente: 1) en primer lugar, con respecto a la citada Directiva 2006/112/CE del Consejo, referida al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, amén de los arts. 7,13 y 28 a 30 del ya también mencionado Reglamento UE n.º 904/2010 del Consejo, de 7 de octubre, “deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a que las autoridades tributarias de un Estado miembro puedan, unilateralmente, someter operaciones a un tratamiento fiscal en materia de IVA distinto de aquel en virtud del cual ya fueron gravadas en otro Estado miembro”; así mismo, el mencionado Fallo establece, en su punto 2), que “El artículo 33 de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que, cuando los bienes vendidos por un proveedor establecido en un Estado miembro a adquirentes que residen en otro Estado miembro son transportados a estos últimos por una sociedad recomendada por ese proveedor, pero con la que los adquirentes tienen libertad para contratar ese transporte, tales bienes deben considerarse como expedidos o transportados «por el proveedor o por su cuenta» cuando el

papel de dicho proveedor sea preponderante por lo que respecta tanto a la iniciativa como a la organización de las etapas esenciales de la expedición o del transporte de esos bienes, lo que incumbe verificar al órgano jurisdiccional remitente teniendo en cuenta el conjunto de elementos del litigio principal.”.

Además, el último apartado –el 3)- del precitado Fallo dice que: “El Derecho de la Unión y, en particular, la Directiva 2006/112, deben interpretarse en el sentido de que no procede declarar constitutivas de fraude de ley las operaciones mediante las cuales los bienes vendidos por un proveedor son transportados hacia los adquirentes por una sociedad que ese proveedor recomienda, siendo así que, por una parte, dicho proveedor y dicha sociedad están vinculados en el sentido de que, al margen de ese transporte, la citada sociedad se encarga de satisfacer algunas de las necesidades logísticas de ese mismo proveedor y, por otra parte, esos adquirentes siguen teniendo libertad para recurrir a otra sociedad o para retirar personalmente los bienes, cuando tales circunstancias no afecten a la apreciación de que el proveedor y la sociedad de transporte recomendada por él son sociedades independientes que ejercen, en su propio nombre, actividades económicas reales y, por ello, tales operaciones no puedan calificarse de abusivas.”; así mismo, las cuestiones relacionadas con el IVA generan numerosas dificultades, dada su naturaleza de impuesto indirecto, en el que los particulares realizan las funciones de cobro por cuenta del erario público.

CAPÍTULO IV.- Régimen fiscal del personal al servicio del Estado basado en la nacionalidad.

1.- Planteamiento general en Derecho español.

Con respecto al personal, al servicio del Estado, en cuanto encargado de las misiones diplomáticas y consulares, fuera de nuestro país, es necesario precisar algunas ideas; así, sus respectivas inmunidades y privilegios vienen reseñadas por las convenciones de Viena, tanto de relaciones diplomáticas como consulares, suscritas por nuestro país. Sin duda, tales inmunidades y privilegios tienen su razón de ser en la necesidad de facilitar dichas labores, propias del personal destacado en nuestras legaciones diplomáticas y consulares fuera de las fronteras españolas; en realidad, toda suerte de costumbre internacional, si quiere llamarse así, sobre la cual puedan fundarse dichas inmunidades y privilegios tiene su previo antecedente en las citadas convenciones de Viena, las cuales asumieron la tarea de plasmarla “negro sobre blanco”. La labor, administrativa y burocrática, propia de las citadas funciones diplomáticas y consulares, puede llevarse a cabo por contar con la previa aprobación del país extranjero que, respectivamente, las acoge; además, éstas pueden realizarse sin salir de sus respectivas sedes –por ejemplo, el cobro de tasas por cualquier servicio, como expedición de visados, pasaportes, etc., allí prestado, tanto a españoles como extranjeros-.

Con carácter general, los beneficios y privilegios que reciben los funcionarios, al servicio de las diversas organizaciones internacionales, tienen su origen en los oportunos convenios, de igual rango. Además, en algunos casos, dichos funcionarios están exentos del pago del impuesto sobre la renta en sus respectivos países, de los cuales son nacionales; en lugar de dicho impuesto sobre la renta estatal, éstos suelen pagar un impuesto a la propia organización que les abona su sueldo. Con ese mecanismo, antes reseñado, se evita la doble imposición por los citados ingresos. En cuanto a la UE, quienes allí trabajan tributan a la referida organización, mediante el respectivo impuesto, de titularidad comunitaria; a cambio de ello, esos funcionarios no pagan el impuesto sobre la renta de sus respectivos países, miembros de la mencionada organización internacional²⁶⁹.

Sin duda, quienes están empleados en organizaciones internacionales suelen tener, en general, un más que generoso régimen fiscal; idéntico razonamiento cabe para el personal diplomático y consular, dedicado a desarrollar la actividad exterior de los Estados. Los propios Estados también gozan de numerosas ventajas y privilegios, desde el punto de vista fiscal, fuera de sus propias fronteras. Pero, más allá de ello, la cuestión clave es la de averiguar cuál es su porqué. El citado régimen fiscal se compone, por tanto, de normas propias del Derecho Internacional –esto es, convenios válidamente firmados por los Estados, miembros de las respectivas organizaciones internacionales- y, al tiempo, de otras normas, aprobadas en los respectivos Parlamentos nacionales, de ámbito estatal. Cabe, pues, plantearse si, además de tales fuentes normativas –esto es, tratados internacionales y la propia normativa interna, estatal-, existen una serie de costumbres o principios, propios del Derecho Internacional, de validez universal, concordantes con los mencionados tratados y legislaciones internas estatales; y, en línea con lo ya reseñado, tales costumbres y principios del Derecho Internacional, ¿han de ser obligatorios para los Estados, pese a no consentirlos éstos previamente vía los respectivos tratados internacionales o leyes internas?²⁷⁰.

Con respecto a qué se entiende por funcionario público, así como su pertinente régimen legal, conviene reseñar que, en España, rige el Real Decreto Legislativo 5/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Estatuto Básico del Empleado Público; éste se aplica a las relaciones laborales del personal funcionario y, en lo que proceda, al personal laboral al servicio de las siguientes Administraciones Públicas: a) La Administración General del Estado; b) Las Administraciones de las Comunidades Autónomas y de las ciudades de Ceuta y Melilla; c) Las

²⁶⁹ LÓPEZ ESPADAFOR, C. M. (2005): “La residencia a efectos fiscales de los funcionarios de la Unión Europea” en *Noticias de la Unión Europea*. Nº 249. Octubre de 2005. Año XXI, pp. 99-100.

²⁷⁰ LÓPEZ ESPADAFOR, C. M. (2013): “Las bases normativas del régimen fiscal en materia diplomática” en *Revista técnica Tributaria*. Nº 101. Abril-junio/ 2013. Año XXI, pp. 93.

Administraciones de las entidades locales; d) Los organismos públicos, agencias y demás entidades de derecho público con personalidad jurídica propia, vinculadas o dependientes de cualquiera de las Administraciones Públicas y e) Las Universidades Públicas.

La soberanía, en el ámbito de las relaciones internacionales entre Estados, parte del principio de la igualdad y libertad; el poder tributario de cada Estado podrá ejecutarse dentro de sus propios límites territoriales, en ejercicio de sus respectivas competencias soberanas y, en el exterior de dicho perímetro territorial, vía la asistencia o colaboración con el Estado extranjero de que se trate, en cuestión. En lo relativo a si existen las citadas normas, de carácter consuetudinario, propias del derecho internacional, alguna parte de la doctrina parece negarlo; la territorialidad, en consecuencia, gira sobre el proceso legislativo de creación de normas, en el ámbito estatal. La costumbre, como obligación jurídica, ha de componerse de una práctica general, uniforme y constante, sí; pero, además, hará falta que ésta responda al fin de cumplir un determinado deber jurídico –la “*opinio iuris sive necessitatis*”, en términos latinos-. En principio, no puede afirmarse que haya una norma, propia del derecho internacional público, distinta de la que se establezca en los respectivos tratados, por la cual quede vedada la doble imposición internacional²⁷¹.

Hay que decir, igualmente, que la costumbre fue objeto de progresiva codificación, poco a poco, convirtiéndose así en fuente formal del Derecho Internacional; tal codificación alcanzó ciertos ámbitos como los de los espacios marítimos, el comercio, la guerra, las relaciones diplomáticas,...antes, incluso, de aprobarse los primeros tratados internacionales sobre esas mismas materias; recordemos que las relaciones internacionales no son algo de hoy sino que han ido acompañando la historia del Hombre, desde la misma noche de los tiempos; Roma, por ejemplo, mantuvo relaciones diplomáticas con muchos otros imperios, coetáneos, centrándose, sobre todo, en las relaciones comerciales.... Se ha documentado la presencia de una expedición romana, en tierras del emperador chino del momento, con la finalidad de crear nuevas rutas comerciales entre ambos imperios. La costumbre internacional, en cuanto expresión de las reglas que, tradicionalmente, conforman la sociedad internacional, mantiene su plena vigencia; así lo prueba sus mismos orígenes, que cabe situar en el derecho de gentes medieval, el cual, a su vez, hunde sus raíces en el *ius gentium* romano. La costumbre nace mucho antes de formarse los Estados, tal y como hoy los conocemos, a partir del tratado de Westfalia, donde la idea de unidad imperial se rompe definitivamente; la costumbre internacional materializa una práctica general, consistente,

²⁷¹ LÓPEZ ESPADAFOR, C. M. (2013): “Las bases normativas del régimen fiscal en materia diplomática”, op. cit., pp. 95-96. Recordemos que, por ejemplo, en lo relativo a los convenios internacionales para evitar la doble imposición internacional, cabe argüir el clásico “*pacta sunt servanda*”.

continua y uniforme de los Estados, reconocida, a su vez, por éstos como una obligación válida y jurídicamente exigible.

En otras palabras, la costumbre internacional hace referencia a una práctica, general, uniforme y constante, que se entiende obligatoria y exigible, desde el punto de vista jurídico; hay que diferenciar la costumbre de los usos o prácticas, también internacionales, por cuanto en estos últimos no existe esa convicción de obligatoriedad jurídica que sí está presente en la primera. Así lo expresa la Corte Internacional de Justicia de la ONU, en su Sentencia de 20 de febrero de 1969, sobre el Caso de la Plataforma Continental del Mar del Norte, cuyo párrafo 77 afirma: “hay numerosos actos internacionales en el dominio del protocolo, por ejemplo, que son cumplidos casi invariablemente, siendo, sin embargo, motivados por simples consideraciones de cortesía, de oportunidad o de tradición y no por un sentimiento de obligatoriedad jurídica”.

Como hemos indicado previamente, la costumbre internacional ha sido objeto de una progresiva codificación, lo cual ha facilitado en igual medida su difusión y conocimiento; son numerosos los tratados internacionales que han codificado una serie de costumbres internacionales, previas en el tiempo. Un ejemplo claro de dicha codificación es la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, la cual plasma, negro sobre blanco, varias reglas consuetudinarias, anteriores a su aprobación, relativas a la práctica de los Estados con respecto al derecho de los tratados internacionales y demás reglas, también consideradas universales, con respecto, por ejemplo, al *ius cogens* y el principio *pacta sunt servanda*. Tales prácticas, en forma de costumbre internacional, al ser codificadas vía el respectivo tratado internacional, no pueden negarse por los estados; tema distinto es que dichos estados ratifiquen, o no, el respectivo tratado internacional mediante el cual se codifica la previa costumbre internacional. Por otro lado, la positivación de una costumbre en un tratado no significa, en modo alguno, que esa costumbre desaparezca del escenario internacional, como tal; es más, muchas veces los tratados internacionales no agotan toda la materia, allí regulada, de modo que la respectiva costumbre, que, entonces, no se codificó, sigue ahora vigente²⁷².

²⁷² En lo tocante a cómo interactúan la costumbre y los tratados, en el ámbito internacional, véase GARCÍA RICO, E. del M. (2015): “Las normas jurídicas consuetudinarias y los actos de las Organizaciones Internacionales” en SALINAS DE FRÍAS, A. (Dir.): *Lecciones de Derecho Internacional Público*. Tecnos. Madrid, pp. 153-155; una y otra, antes citadas, fuentes a su vez del derecho internacional, presentan numerosos puntos de contacto, hasta el punto de apoyarse, recíprocamente. En ese sentido, cabe argüir el art. 38 de la Convención de Viena, cuyo tenor literal es cual aparece acto seguido: “Normas de un tratado que lleguen a ser obligatorias para terceros Estados en virtud de una costumbre internacional. Lo dispuesto en los artículos 34 a 37 no impedirá que una norma enunciada en un tratado llegue a ser obligatoria para un tercer Estado como norma consuetudinaria de derecho internacional reconocida como tal”; a mayor abundamiento, los tratados internacionales generales solo se limitan, en muchas ocasiones, a exponer, por escrito, de manera formal, una norma consuetudinaria, en el plano internacional, que ya existía previamente. Por otro lado, tales tratados internacionales pueden contribuir, igualmente, a que una costumbre internacional, en vías de maduración,

La ya referida Convención de Viena puede tildarse como una norma imperativa, de ius cogens, que se sobrepone a la autonomía de la voluntad de los Estados, no pudiendo derogarse vía tratados, costumbre o principio generales de Derecho Internacional; las normas jus cogens son universales y superiores a cualquier tratado o costumbre internacional, estándolo incluso por encima del propio Derecho Internacional Público. En realidad, ese ius cogens actúa, pues, a modo de un mínimo estándar legal mediante el cual fijar el orden mundial; así mismo, dicho ius también sirve como el instrumento ideal mediante el cual institucionalizar la sociedad internacional, facilitando su más adecuada articulación orgánica que facilite un correcto desarrollo. Ejemplos claros de ius cogens lo tenemos en la Carta de la ONU, así como la Declaración Universal de los Derechos Humanos, los pactos internacionales, también adoptados en el seno de la mencionada organización internacional y demás normativa, relativa al derecho humanitario. Es evidente, pues, que ese derecho, denominado ius cogens, abarca toda aquella materia que, hoy día, a la vista del desarrollo social, político y económico, alcanzado por la sociedad internacional, puede calificarse de básica e irrenunciable; así, la prohibición de toda discriminación, la lucha contra la esclavitud, el derecho humanitario...son conquistas que, por su propia naturaleza, cabe calificar de irrenunciables para todo ser humano y, por eso mismo, inderogables por parte de los Estados, vía tratado, o cualquier otra norma, emanada del Derecho Internacional²⁷³. Por otro lado, el ius cogens o norma imperativa, alude a aquella que es aceptada y reconocida por la comunidad internacional de Estados, en su conjunto, como norma que no admite acuerdo en contrario; dicha norma imperativa solo podrá ser modificada por una norma ulterior, también de derecho internacional general, con igual carácter²⁷⁴.

Por otro lado, una norma de Derecho Internacional Público establece que los Estados extranjeros están exentos de pagar tributo alguno, fuera de su territorio, cuando realizan alguna actividad, propia del imperium —esto es, característica de la soberanía estatal—; en cambio, dichos Estados sí abonarán

llegue a dicho Estado; además, cabe aducir que es posible que algunos preceptos de esos tratados internacionales se sigan por otros Estados, no partes en los mismos, al considerarlos como puntos de partida válidos de una ulterior costumbre internacional, todavía en proceso de formación. Independientemente de lo ya expuesto, la costumbre internacional es una fuente del derecho, plenamente válida y aplicable, si bien el tratado suele contar con la ventaja de su especialidad frente al carácter, más general, de la norma consuetudinaria.

²⁷³ DE OLIVEIRA MAZZUOLI, V., op. cit., pp. 121-164.

²⁷⁴ MUÑOZ MACHADO, S. (2016): *Diccionario del español jurídico*, op. cit., p. 1106. El concepto de ius cogens se recoge en el art. 53 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, de 23 de mayo de 1969; tal artículo dice así: “Es nulo todo tratado que, en el momento de su celebración, esté en oposición con una norma imperativa de derecho internacional general. Para los efectos de la presente Convención, una norma imperativa de derecho internacional general es una norma aceptada y reconocida por la comunidad internacional de Estados en su conjunto como norma que no admite acuerdo en contrario y que sólo puede ser modificada por una norma ulterior de derecho internacional general que tenga el mismo carácter”; el citado precepto legal reconoce la existencia de esas normas de ius cogens, pese a que no aclara exactamente cuáles son. Las referidas normas lo son de Derecho Internacional General, teniendo que ser aceptadas por la Comunidad internacional de Estados, en su conjunto; además, solo podrán ser modificadas por otra norma del mismo carácter, también imperativo, de ius cogens.

los respectivos impuestos por actos realizados fuera de su territorio patrio, cuando se trate de actos privados del antedicho imperium –por ejemplo, la compra de cualquier bien o servicio u otra actividad de naturaleza mercantil, como si fuera un particular más-. Así, un Estado no podrá ser obligado a tributar por las tasas, cobradas por sus agentes consulares en el ejercicio legítimo de sus actividades en otro país extranjero.

Tema, igualmente relevante, es el de la inmunidad de jurisdicción y de ejecución; por mor de la primera, un Estado no puede ser enjuiciado por los Juzgados o Tribunales de otro Estado. En cuanto a la segunda, dicha inmunidad de ejecución significa que un bien de un Estado, que éste utiliza para llevar a cabo alguna función pública, propiamente estatal, no podría ser objeto de ejecución judicial. La norma, que regula dicha inmunidad de jurisdicción y ejecución entre nosotros, es la Ley Orgánica 16/2015, de 27 de octubre, sobre privilegios e inmunidades de los Estados extranjeros, las Organizaciones Internacionales con sede u oficina en España y las Conferencias y Reuniones internacionales celebradas en España; según establece el apartado I de su preámbulo, tal inmunidad, propia de un Estado soberano, se fundamenta en principios, básicos del Derecho Internacional, como los de independencia, soberanía e igualdad entre todos ellos –esto es, el viejo adagio latino “*par in parem imperium non habet*”-. El significado jurídico de tal inmunidad, de naturaleza procesal, afirma que los jueces y tribunales de un Estado no pueden juzgar a otro Estado; la expresión de tal inmunidad contempla tanto el derecho del Estado a no ser demandado ni sometido a juicio por parte de los Juzgados y Tribunales de otro (inmunidad de jurisdicción), como el derecho a que no se ejecute lo juzgado por éstos últimos (inmunidad de ejecución). Con respecto a las exenciones tributarias, aplicables a los agentes diplomáticos extranjeros, éstas fueron objeto de la pertinente codificación en la Convención de Viena sobre relaciones diplomáticas, de 18 de abril de 1961; los privilegios e inmunidades, allí reconocidos, pretenden así facilitar el ejercicio de sus funciones, en cuanto representantes de sus respectivos Estados acreditantes²⁷⁵.

Tanto los Estados extranjeros, como su personal, adscrito a las correspondientes misiones diplomáticas y consulares, han gozado, tradicionalmente, de una serie de privilegios y exenciones fiscales; dichos privilegios y exenciones aparecen tanto en la correspondiente normativa interna, emanada de cada uno de las respectivas Cámaras Legislativas estatales como de los tratados internacionales ad hoc. En todo caso, exista o no una hipotética costumbre, propia del Derecho Internacional, en lo relativo a ese reconocimiento de tales ventajas fiscales, es obvio que los

²⁷⁵ LÓPEZ ESPADAFOR, C. M. (2013): “Las bases normativas del régimen fiscal en materia diplomática”, op. cit., pp. 98-102.

mencionados convenios internacionales siempre gozarán de un especial régimen legal, con una clara supremacía²⁷⁶.

A juicio de algunos, tales ventajas de índole tributaria, establecidas vía tratados, vienen a poner negro sobre blanco una mera regla de cortesía, tradicional, desde luego; nunca, en modo alguno, entendiendo que dicha cortesía responda al cumplimiento de una costumbre internacional, en el antedicho sentido jurídico de tal institución. Como decimos, tal cortesía –es decir, la exención de determinados impuestos al personal diplomático- no puede entenderse como una costumbre, en su sentido jurídico, propia del Derecho Internacional; a mayor abundamiento, el trato privilegiado, en materia tributaria, concedido a los funcionarios dedicados a labores diplomáticas y consulares tiene su base en las Convenciones de Viena, que vinieron a codificar una práctica, tradicional, previa, en idéntico sentido. Con respecto a los funcionarios de las diversas organizaciones internacionales, el fundamento de los privilegios y exenciones de los que disfrutaban, en materia tributaria, descansa sobre los respectivos convenios y tratados por los cuales éstas se constituyen²⁷⁷.

1.1.- Beneficios y exenciones aplicables a los diplomáticos españoles en el extranjero.

Hay que precisar que la organización de la acción exterior española, vía diplomática y consular, está regulada en la Ley 2/2014, de 25 de marzo, de la Acción y del Servicio Exterior del Estado.

1.1.1.- IRPF.

En cuanto al personal diplomático y consular español, destacado en el extranjero, el art. 8 LIRPF afirma que: “son contribuyentes por dicho impuesto: a) Las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español y b) Las personas físicas que tuviesen su residencia habitual en el extranjero por alguna de las circunstancias previstas en el artículo 10 de esta Ley”.

²⁷⁶ LÓPEZ ESPADAFOR, C. M. (2017): *Privilegios e inmunidades fiscales*. Tirant lo Blanch. Valencia, pp. 163-164; en el caso español, el art. 96 y concordantes de nuestra actual Carta Constitucional atribuyen a la norma internacional un régimen especial, de primacía, puesto que los tratados internacionales y demás normas, de idéntico origen, se regularán por lo dispuesto en el Derecho Internacional. En cuanto a los concretos privilegios fiscales, reconocidos a los diplomáticos acreditados en España, destacamos la “GUÍA PRÁCTICA PARA EL CUERPO DIPLOMÁTICO ACREDITADO EN ESPAÑA”, 7.ª Edición, julio 2017, publicada por el Ministerio de Asuntos Exteriores y de Cooperación; entre los privilegios, allí reseñados (pp. 51-71), podemos citar los relacionados con el IVA –esto es, los casos en los cuales dicho importe se devuelve o, en su caso, existe una exención de su pago-, así como placas especiales de matrícula para sus vehículos.

²⁷⁷ LÓPEZ ESPADAFOR, C. M. (2017): *Privilegios e inmunidades fiscales*. op. cit., pp. 173-174. Los mencionados privilegios y exenciones, de naturaleza tributaria, tienen una causa y razón de existir, más que justificada, como también señalamos en páginas anteriores; esto es, el de facilitar el ejercicio, por parte de las autoridades pertinentes, de dichas funciones, diplomáticas y consulares, en cuanto vienen a representar el imperium, propio de cada Estado, libre, soberano e igual que los demás, también miembros de la Comunidad Internacional. En el caso español, los agentes diplomáticos y consulares extranjeros tributarán por nuestro IRNR, aunque sí residan en nuestro país; además, también se aplican criterios de reciprocidad.

Con respecto a la residencia habitual en territorio español –art. 9 LIRPF-, cabe decir lo siguiente: 1º Se entenderá que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando se dé cualquiera de las siguientes circunstancias: Cuando permanezca más de 183 días, durante el año natural, en territorio español; para determinar este período de permanencia en territorio español hay que tener en cuenta lo siguiente: 1º No se descontarán las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país. 2º No se computarán las estancias temporales en España que sean consecuencia de las obligaciones contraídas en acuerdos de colaboración cultural o humanitaria, a título gratuito, con las Administraciones públicas españolas. En el supuesto de países o territorios de los calificados reglamentariamente como paraíso fiscal, la Administración tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en el mismo durante 183 días en el año natural. Así mismo, también se entenderá que el contribuyente es residente habitual en territorio español cuando radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta; además, se presumirá, salvo prueba en contrario, que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando, de acuerdo con los criterios anteriores, residan habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél.

Por otro lado, el art. 9.2 LIRPF afirma que “no se considerarán contribuyentes, a título de reciprocidad, los nacionales extranjeros que tengan su residencia habitual en España, cuando esta circunstancia fuera consecuencia de alguno de los supuestos establecidos en el apartado 1 del artículo 10 de esta Ley y no proceda la aplicación de normas específicas derivadas de los tratados internacionales en los que España sea parte”; es decir, en los casos donde no proceda la aplicación de normas específicas derivadas de los tratados internacionales en los que España sea parte, no se considerarán contribuyentes, a título de reciprocidad, los nacionales extranjeros que tengan su residencia habitual en España, cuando esta circunstancia fuera consecuencia de alguno de los supuestos establecidos para los Funcionarios y titulares de cargo o empleo oficial en el extranjero.

En lo tocante a los contribuyentes que tienen su residencia habitual en territorio extranjero, recogidos en el art. 10 LIRPF, cabe incluir en dicha categoría a los siguientes colectivos: 1º Funcionarios y titulares de cargo o empleo oficial en el extranjero: Se considerarán contribuyentes por el IRPF las personas de nacionalidad española, su cónyuge no separado legalmente e hijos menores de edad que tuviesen su residencia habitual en el extranjero, por su condición de: + Miembros de misiones diplomáticas españolas, la cual comprende tanto al jefe de la misión, como a los miembros del personal diplomático, administrativo, técnico o de servicios de la misma. + Miembros de las oficinas consulares españolas, comprendiendo tanto al jefe de las mismas como al

funcionario o personal de servicios a ellas adscritos, con excepción de los vicecónsules honorarios o agentes consulares honorarios y del personal dependiente de los mismos. + Titulares de cargo o empleo oficial del Estado español como miembros de las delegaciones y representaciones permanentes acreditadas ante organismos internacionales o que formen parte de delegaciones o misiones de observadores en el extranjero. + Funcionarios en activo que ejerzan en el extranjero cargo o empleo oficial que no tenga carácter diplomático o consular. No será de aplicación lo ya reseñado, cuando las personas a que se refiere este apartado no sean funcionarios públicos en activo o titulares de cargo o empleo oficial y tuvieran su residencia habitual en el extranjero con anterioridad a la adquisición de cualquiera de las condiciones enumeradas en el mismo; en el caso de los cónyuges no separados legalmente o hijos menores de edad, cuando tuvieran su residencia habitual en el extranjero con anterioridad a la adquisición por el cónyuge, el padre o la madre, de las condiciones enumeradas en este apartado.

Con respecto al cambio de residencia a un paraíso fiscal, previsto en el art. 8.2 LIRPF, proceden las siguientes precisiones: No perderán la condición de contribuyentes por este Impuesto las personas físicas de nacionalidad española que acrediten su nueva residencia fiscal en un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal. Esta regla se aplicará en el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los cuatro períodos impositivos siguientes.

Cuestión de interés es la del personal, contratado por las Misiones Diplomáticas y Consulares españolas en el extranjero, en aquellos países con los cuales España no tiene suscrito Convenio, residentes en dichos países con anterioridad a su contratación; ese personal, al obtener rentas de fuente española sin ser residentes en España, serán contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, tributando al tipo impositivo especial del 8% sobre los rendimientos íntegros percibidos. Por el contrario, no tributarán en España si el trabajo se presta íntegramente en el extranjero y los rendimientos están sujetos a un impuesto de naturaleza personal en el extranjero. En línea con lo ya expuesto, las embajadas no pueden ser consideradas residentes en territorio español, ya que no tienen una personalidad jurídica propia e independiente del Estado al que representan. Tampoco son establecimientos permanentes, ni desarrollan explotaciones económicas.

Con respecto a los diplomáticos y funcionarios españoles, destinados en el extranjero, objeto de regulación por parte del art. 10 LIRPF, antes citado, hablamos de personas, de nacionalidad española, los cuales, pese a residir habitualmente en el extranjero, tributarán como contribuyentes por el IRPF; es necesario destacar que se trata de una norma, propia de la cortesía internacional, refrendada vía tratados internacionales. La citada normativa diferencia, claramente, dos tipos de

colectivos, en lo tocante a las misiones diplomáticas y consulares españolas en el extranjero; esto es, de un lado, quienes, como funcionarios públicos o titulares, ocupan un cargo público o empleo oficial, respectivamente, al servicio de dichas misiones, los cuales tributan por el IRPF y, del otro, aquellas personas, españolas, contratadas como personal al servicio de estas misiones (no son funcionarios ni titulares de cargo o empleo oficial). Sin duda, hay que tener en cuenta que todos los privilegios e inmunidades, reconocidas al cuerpo diplomático y consular, tienen su apoyo en los correspondientes Convenios de Viena; el por qué de dichos privilegios e inmunidades es el de facilitar las relaciones entre los diversos Estados, vía sus respectivos representantes y legaciones, de igual naturaleza. Antes, la perspectiva de las relaciones diplomáticas y consulares iba directamente asociada con la territorialidad, de modo que las representaciones y misiones diplomáticas eran una prolongación del territorio soberano del respectivo país de representación; hoy día, tal punto de vista ha cambiado, de modo que los locales, correspondientes a una misión diplomática extranjera, así como el mobiliario, archivos y documentos que se encuentren en su interior, son inviolables. Por tales razones, los Agentes del Estado, en cuyo territorio radican esas misiones diplomáticas extranjeras, solo podrán entrar en las mismas con el respectivo consentimiento del correspondiente Jefe de tal misión; en el citado sentido se manifiesta el art. 22 y concordantes de la Convención de Viena sobre Relaciones Diplomáticas, 18 de abril de 1961.

1.1.2.- IVA.

En estos casos, se aplica el RD 3485/2000, de 29 de diciembre, sobre franquicias y exenciones en régimen diplomático, consular y de organismos internacionales, y de modificación del reglamento general de vehículos, aprobado por el RD 2822/1998, de 23 de diciembre.

1.2.- Beneficios y exenciones aplicables a los diplomáticos extranjeros en España.

Los Diplomáticos extranjeros, destinados en España, así como los contratados, locales, en misiones diplomáticas extranjeras en España, se someten al art. 9.2 LIRPF; según dicha norma, las personas de nacionalidad extranjera, residentes entre nosotros como personal diplomático, no tributarán por el IRPF. El motivo de ello es el de la reciprocidad, entendiendo por tal que las autoridades extranjeras den idéntico tratamiento a los diplomáticos españoles, destacados en sus respectivos países. No conviene olvidar, así mismo, que los Convenios de Viena de relaciones diplomáticas y de relaciones consulares establecen la exención de las retribuciones, satisfechas en España por las embajadas extranjeras destacadas en nuestro país; tal regla no se aplica cuando quien perciba las citadas retribuciones forme parte del personal administrativo, técnico o de servicios -esto es, los denominados contratados locales- y tenga la nacionalidad española o, en su caso, fuese residente en

nuestro país antes de ser contratado. Los convenios para evitar la doble imposición, suscritos por España, siguen tal normativa, que, a su vez, aparece recogida en el art. 28 del Modelo de convenio OCDE; esas disposiciones no afectan a los privilegios fiscales de los miembros de misiones diplomáticas, por así establecerlo los principios generales del Derecho Internacional²⁷⁸.

Hay que tener en cuenta, igualmente, los comentarios al art. 19, relativo a la imposición de las remuneraciones del sector público, establecido por el Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, aprobado por la OCDE; pues bien, según el precitado art. 19 del antedicho modelo de la OCDE, el derecho exclusivo al gravamen corresponde al estado pagador de las respectivas remuneraciones. Excepcionalmente, se reconoce el derecho exclusivo de gravamen, a favor del estado, receptor de los pagos, sí: 1º la prestación de los servicios remunerados se realiza por residentes, nacionales de ese estado o extranjeros, residentes, tan solo para prestar dichos servicios de los pagos; en el caso de las pensiones, el estado, receptor de los pagos, tendrá el derecho exclusivo de gravamen cuando su beneficiario sea un residente, nacional de dicho estado. Con carácter general, los convenios para evitar la doble imposición no afectan a las inmunidades y privilegios de los diplomáticos y personal consular. La ya citada regla, establecida por la mencionada organización internacional, según la cual el Estado que puede gravar unas retribuciones es aquel que las abona, responde, más bien, a un principio de cortesía internacional²⁷⁹.

Destaca, en este asunto, la Resolución Vinculante de Dirección General de Tributos, V4948-16 de 15 de Noviembre de 2016, que resuelve la consulta, planteada por una persona, de nacionalidad extranjera y también residente fiscal fuera de nuestro país, que puede ser nombrado, posiblemente, Cónsul Honorario de su país en España; el citado consultante desea saber si la figura del Cónsul Honorario pueden considerarse incluida dentro de lo establecido por el referido art. 9.2 de la LIRPF. Pues bien, el correspondiente informe de la Asesoría Jurídica Internacional, solicitado al Ministerio de Asuntos Exteriores y de Cooperación, incluido en el texto de la citada resolución vinculante, responde la cuestión planteada del siguiente tenor:

²⁷⁸ MEMENTO PRÁCTICO FRANCIS LEFEBVRE (2022). IRPF. Lefebvre-El Derecho S.A.. Madrid, p. 47

²⁷⁹ MEMENTO PRÁCTICO FRANCIS LEFEBVRE (2022). IRPF, op. cit., p. 1155. Fuente: www.oecd.org: Con respecto al precitado art. 19, dicho modelo condensado de la OCDE contiene el siguiente comentario: “This Article applies to salaries, wages, and other similar remuneration, and pensions, in respect of government service. Similar provisions in old bilateral conventions were framed in order to conform with the rules of international courtesy and mutual respect between sovereign States. They were therefore rather limited in scope. However, the importance and scope of Article 19 has increased on account of the fact that, consequent on the growth of the public sector in many countries, governmental activities abroad have been considerably extended. According to the original version of paragraph 1 of Article 19 in the 1963 Draft Convention the paying State had a right to tax payments made for services rendered to that State or political subdivision or local authority thereof. The expression “may be taxed” was used and this did not connote an exclusive right of taxation.”

“1.- La Convención de Viena de Relaciones Consulares (CVRC) de 1963 se ocupa también de la institución consular honoraria.

En la citada Convención se define al 'funcionario consular' como a 'toda persona, incluido el Jefe de la oficina consular, encargada con ese carácter del ejercicio funciones consulares' (art.1.1d). También se dice que 'los funcionarios consulares son de dos clases: funcionarios consulares de carrera y funcionarios consulares honorarios' (art.1.2). Según corresponda la dirección de una oficina consular a un funcionario consular de uno u otro tipo, se aplica a aquélla las disposiciones del capítulo II o del III.

2.- De acuerdo con la práctica y la doctrina, la diferencia principal entre funcionarios consulares de carrera y funcionarios consulares honorarios es que, frente a los de carrera o 'missi' (enviados), los agentes honorarios son 'electi' o elegidos, no tienen carácter de funcionarios públicos del Estado que envía, sino que se trata habitualmente de particulares elegidos para el cargo de entre los residentes en la ciudad o región donde se va a actuar. Pueden tener o no la nacionalidad del Estado que envía, suelen tener la residencia habitual en el Estado receptor y realizan otras actividades comerciales o administrativas además de las funciones consulares que se le encargan.

3.- La CVRC solo se ocupa de establecer el estatuto de privilegios e inmunidades, que es semejante al de los funcionarios de carrera, aunque con restricciones. Por lo que interesa a la inmunidad fiscal, el artículo 66 de la CVRC dispone lo siguiente:

“Los funcionarios consulares honorarios estarán exentos de todos los impuestos y gravámenes sobre las retribuciones y los emolumentos que perciban del Estado que envía como consecuencia del ejercicio de funciones consulares'. Esta disposición resulta aplicable a aquellos casos en que los Estados que envían estiman oportuno gratificar el ejercicio de las funciones, que de otro modo y por su carácter honorario se realizan a título gratuito.

Siguiendo lo anterior, el Cónsul Honorario de un Estado extranjero en España estaría exento de tributación en concepto de IRPF, en las cantidades que, en su caso, recibiera del Estado extranjero en concepto de gratificación. En todo lo demás sería considerado como un contribuyente más.”.

Por tanto, en el caso consultado no resultará de aplicación el artículo 9.2 de la LIRPF y, en consecuencia, para la determinación de la residencia fiscal del Cónsul Honorario por el que se consulta se estará a lo previsto en el artículo 9.1 de la LIRPF, por lo que, de establecer su residencia en España, será considerado contribuyente por el IRPF, debiendo tributar por su renta mundial por este impuesto, sin perjuicio de que las retribuciones que perciba de su país por el ejercicio de

funciones consulares puedan estar exentas por aplicación del artículo 66 de la Convención de Viena sobre Relaciones Consulares.”.

Existen dos procedimientos para poder solicitar la exención del IVA por las operaciones realizadas en España: 1º Solicitud de reconocimiento previo de la exención (Modelo 363) y 2º Solicitud de reembolso del IVA (Modelo 362); utilizaremos en cada caso el procedimiento que corresponda, de entre los dos antes reseñados.

Así mismo, se solicitará la exención del IVA con carácter previo a la realización de las siguientes operaciones:

- + Entregas y arrendamientos de edificios y terrenos anejos para ser utilizados como: Sede de sus representaciones diplomáticas u Oficinas consulares, Residencia del Jefe de la Misión diplomática u Oficina consular, Sedes u oficinas en España de un Organismo Internacional.
- + Ejecuciones de obra directamente formalizadas con el contratista, que tengan por objeto la construcción, reforma, ampliación o rehabilitación de los edificios mencionados.
- + Trabajos de reparación o conservación de los edificios mencionados. El importe de cada operación aislada tiene que exceder de 750 euros.
- + Entregas o arrendamiento con opción de compra de automóviles para ser utilizados por: 1º Las Embajadas, Consulados, Organismos Internacionales, para uso oficial. 2º Los Agentes diplomáticos, funcionarios consulares de carrera y miembros con estatuto diplomático de un Organismo Internacional, en las unidades fijadas por el Ministro de Hacienda y Función Pública y 3º Personal técnico administrativo de las embajadas y organismos internacionales, así como empleados consulares, siempre que no sean españoles ni tengan residencia permanente en España, en las unidades fijadas por el Ministro de Hacienda y Función Pública.

Los sujetos pasivos del IVA que realicen las citadas operaciones no repercutirán el impuesto, haciendo constar en la factura el reconocimiento de la exención otorgada por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, conservando dicho reconocimiento como justificante de la exención.

En lo tocante a las exenciones en el IVA, cabe aplicar las siguientes:

- + Automóviles: Para los Jefe de Misión (Embajadores), el número de unidades podrá alcanzar hasta 4; para los Agentes diplomáticos, funcionarios consulares de carrera o de funcionarios con estatuto diplomático de Organismos Internacionales con sede en España, el número de unidades no podrá

exceder de 3 y para el personal técnico-administrativo y empleados consulares, el número de unidades no podrá exceder de 1.

+ Labores del tabaco referidas al conjunto adquisiciones efectuadas en un trimestre natural: Para los Jefes de Misión, 18.000 unidades de cigarrillos y 130 unidades de cigarros puros. Para el resto de personal diplomático, consular y de organismos internacionales, 9.000 unidades de cigarrillos y 65 unidades cigarros puros.

+ Alcoholes y Bebidas derivadas referidas al conjunto de adquisiciones efectuadas en un trimestre natural: Para los Jefes de Misión, 180 litros de bebidas derivadas y 60 litros de vino espumoso. Para el resto de personal diplomático, consular y de organismos internacionales, 90 litros de bebidas derivadas y 30 litros de vino espumoso.

Hay que decir que las misiones diplomáticas u oficinas consulares, pertenecientes a Estados extranjeros pero que se hayan en territorio español, no están obligadas a practicar retenciones o ingresos a cuenta sobre las retribuciones que satisfagan al personal contratado localmente; así lo afirma la contestación que la Dirección General de Tributos realizó a una consulta vinculante en fecha de 29 de marzo de 2009²⁸⁰.

2.- Perspectiva del Derecho Internacional Público (Convenios de Viena).

Los privilegios fiscales, reconocidos al personal diplomático, tienen fuentes diversas, como los propios tratados, convenios y acuerdos internacionales, pasando por los principios generales del derecho e, incluso, la propia costumbre internacional; recordemos que tales principios, amén de la citada costumbre, también son fuentes del Derecho Internacional. Desde ese punto de vista, los referidos principios generales, así como la antedicha costumbre, serían obligatorias para los Estados, aún cuando éstos últimos no hubiesen dado su previo consentimiento. En el ámbito de la UE, existe un Protocolo, dedicado a regular los respectivos privilegios e inmunidades de sus correspondientes funcionarios, el cual resulta igualmente obligatorio para los estados miembros; ello se debe a que dicha norma, en forma de protocolo, forma parte del propio derecho comunitario, como derecho originario del mismo. Y, por tanto, directamente aplicable a los Estados que componen la precitada Unión, aunque éstos últimos no lo hayan consentido, directamente, de manera individual y expresa.

La costumbre, ya hablemos de aquella vigente en el plano internacional como la que se origina en el propio derecho interno de cada uno de los estados, plantea cuestiones difíciles de resolver; en el

²⁸⁰ www.agenciatributaria

plano del ordenamiento interno de cada Estado, hay que decir que la cuestión tributaria ha sido objeto preponderantemente del principio de legalidad, a través de la institución de la reserva de Ley. Tal figura de la reserva de Ley significa que las respectivas Cámaras Parlamentarias son las únicas competentes para legislar, con arreglo a los mecanismos legalmente previstos ad hoc, aquellas materias que les están reservadas; normalmente, por decisión constitucional, expresa. Pero, cuando hablamos de la costumbre, en el plano internacional, nos surgen numerosas dudas, que no suelen aparecer cuando contemplamos dicha fuente consuetudinaria a la luz de los correspondientes ordenamientos jurídicos internos de cada estado; para empezar, la seguridad y certidumbre, cuando hablamos de costumbres, propias del derecho interno estatal, no suelen tener tan exacta correspondencia como la que existe cuando nos referimos a ellas, pero desde el punto de vista del Derecho Internacional.

Conviene recordar que las relaciones internacionales se configuran, principalmente, sobre los acuerdos, convenios y tratados, acordados entre las respectivas autoridades estatales, competentes para ello; la propia existencia de una costumbre internacional, así como su concreto contenido material, ya resulta, por sí, de muy difícil determinación, de manera clara e indubitada. La citada costumbre se compone de un determinado comportamiento, repetido en forma clara, constante y unívoca; sin perjuicio de dicho elemento material -esto es, la concreta conducta, reiterada hasta la saciedad-, hay que tener también en cuenta otro elemento, clave, más abstracto y etéreo: es decir, la llamada *opinio iuris sive necessitatis*, en cuanto conciencia de la obligatoriedad de tal conducta, jurídicamente, por parte de aquellos que la ponen en práctica. La costumbre internacional, si la contemplamos desde la óptica tributaria, precisa de la presencia de los dos ya citados elementos, tanto el material como el espiritual -o, en otras palabras, su obligatoriedad jurídica-; en caso de faltar alguno de los dos, no estaríamos ante una verdadera costumbre sino, más bien, una mera práctica, tolerada por otras razones, no jurídicamente relevantes como, por ejemplo, las buenas maneras, pura y simple tradición, etc. insistimos, de nuevo, en un matiz fundamental; las fuentes del Derecho Internacional -y, desde luego, la costumbre lo es- obligan a todos los sujetos presentes en ese ámbito de las relaciones internacionales.

En suma, los Estados también están sujetos a dichas costumbres internacionales, independientemente de haber dado éstos su previo consentimiento o no. El citado factor espiritual, asociado a la costumbre -en suma, su conciencia de obligatoriedad jurídica-, es siempre el más complicado de demostrar, sin duda; los Estados, a lo largo del tiempo, se han comportado de muy distinta manera, debido a las más diversas razones. El citado factor espiritual, en lo tocante a la costumbre, supone que los Estados han interiorizado su deber, desde el punto de vista jurídico, de

seguir una determinada práctica; tal practica, desde dicho punto de vista espiritual, significa la obligación de llevar a cabo un determinado comportamiento, como norma jurídica, de Derecho Internacional, indisponible por los Estados y, al mismo tiempo, obligatoria para ellos, aunque no les guste o no estén de acuerdo con la misma²⁸¹.

Tema igualmente destacado es que la cooperación tributaria entre Estados tiene lugar vía los correspondientes tratados y acuerdos internacionales, tocantes a ese asunto; en principio, cada Estado dispone de su respectiva soberanía tributaria, por lo cual ninguno de ellos puede actuar en el territorio de otro, sin el previo consentimiento de este último. Y, ello, puesto que todos los Estados son iguales, desde el punto de vista del derecho internacional; en línea con lo ya expuesto, tales mecanismos jurídicos de cooperación internacional, de orden tributario, se articulan vía los respectivos tratados internacionales bilaterales o multilaterales o, en su caso, a través de las respectivas organizaciones internacionales, que los establecen para sus correspondientes Estados miembros. En el caso de la UE, tal cooperación, impulsada por las instituciones comunitarias, tiene su respectivo reflejo, de carácter normativo, mediante el derecho derivado; el ya mencionado derecho derivado abarca los actos unilaterales, adoptados en el seno de la referida organización internacional, de ámbito europeo, los cuales podemos clasificar conforme a las siguientes categorías: en primer lugar, los reglamentos, directivas, decisiones, dictámenes y recomendaciones, objeto del art. 288 TFUE y, en segundo, los que no se recogen en el precitado artículo, que reciben la denominación de actos atípicos, como las comunicaciones, las resoluciones y los libros blancos y verdes.

Por otro lado, es necesario tener siempre en la adecuada perspectiva un elemento, clave, en lo tocante al asunto sobre el cual ahora estamos reflexionando; esto es, la UE establece, como fuente subsidiaria del Derecho, la jurisprudencia del TJUE, así como el Derecho Internacional, en cuanto

²⁸¹ Acerca del valor jurídico de la costumbre, desde el punto de vista exclusivo del derecho interno, es indispensable hacer mención del art. 7 de la LGT, el cual no incluya a ésta como fuente del ordenamiento tributario; a mayor abundamiento, el art. 8 del precitado corpus legal establece la llamada reserva de Ley. Por supuesto, no podemos comparar el derecho interno con el Derecho Internacional, ya que la costumbre, si es considerada como fuente de éste último, tendrá el tratamiento que la CE de 1978 establece para la correspondiente normativa, también de procedencia internacional; así, el citado art. 7 LGT ha de entenderse como referido, estrictamente, al derecho interno, no al internacional, dado que éste último tiene sus propias reglas. BORDERAS, E. y MORALES, P. (2008): *Derecho tributario internacional*. Editorial El Fisco. Barcelona, pp. 33: los autores afirman que la costumbre, en ningún caso, puede convertirse en fuente del ordenamiento tributario; entendemos, con la mayor modestia, respeto y consideración hacia los citados autores, que no cabe confundir el derecho interno con el internacional; más, aún, cuando ese art. 7 de la LGT sí que considera, como fuentes legales, a los convenios y demás tratados internacionales. En suma, creemos que ese artículo no puede imponerse a las reglas y principios, propios del derecho internacional, los cuales reconocen, sin ningún género de dudas, que la costumbre también forma parte de su catálogo de fuentes legales, desde ese plano normativo; así mismo, conforme a lo establecido en nuestro art. 96 y concordantes CE de 1978, las normas del Derecho Internacional se someterán a su respectiva reglamentación y normativa, allí vigente, aún cuando pasen a formar parte de nuestro derecho interno.

derecho escrito, usos y costumbres –éste último, inspirador para el TJUE de sus respectivas decisiones a la hora de enjuiciar los asuntos, allí abordados-. No perdamos tampoco de vista que, en muchas ocasiones, los tratados internacionales se limitan a plasmar, por escrito, el contenido de numerosas costumbres, propias del Derecho Internacional, repetidas a lo largo del tiempo; dicha plasmación presenta la ventaja de dar mayor claridad y seguridad jurídica, en cuanto al contenido y efectos de esas previas costumbres internacionales, allí recogidas y transcritas. Conviene igualmente insistir en que los Estados, a la hora de actuar en el seno de las relaciones internacionales, intentan ocultar de todas las maneras posibles que su actuación responda a esa opinio iuris sive necessitatis, antes señalada –es decir, al cumplimiento de una obligación jurídica, también propia del plano internacional-²⁸².

Asunto, también destacado, es el que gira sobre las razones en base a las cuales se justifica un especial –y, al tiempo, mucho más ventajoso- régimen tributario aplicable a los funcionarios de las organizaciones internacionales; así, se pone de manifiesto la primacía de las citadas organizaciones sobre sus Estados miembros, en lo tocante a los funcionarios al servicio de las primeras. Además, que tales funcionarios paguen tan solo el impuesto que establece para ellos la propia y respectiva organización internacional, a la cual sirven, evita, entre otras cosas, una doble imposición de sus sueldos, también, en cuanto a su correspondiente Hacienda pública nacional; en el ámbito de la UE, por ejemplo, la imposición sobre la renta dista aún, considerablemente, de alcanzar el mismo grado de armonización, ya logrado en el terreno de los impuestos indirectos. Con el referido modelo impositivo, a cargo de la propia organización internacional, se pretende que cada funcionario soporte idéntica carga fiscal, con plena independencia del lugar donde resida y tenga su destino; ello redundará en una mayor equidad y justicia tributaria. Por otro lado, tal situación permite que los citados funcionarios gocen de una clara independencia a la hora de realizar su trabajo; no olvidemos que una administración, sea cual sea su ámbito, gestionada por funcionarios independientes, termina traduciéndose en un funcionamiento más eficaz de la misma²⁸³.

Con carácter general, los tratados, en cuanto instrumentos esenciales mediante los cuales se articulan y constituyen las respectivas organizaciones internacionales, suelen incluir otras materias,

²⁸² LÓPEZ ESPADAFOR, C. M. (2006): “La costumbre internacional en el derecho tributario” en *Nueva Fiscalidad*. Nº 1, pp. 9-42; la clasificación entre derecho primario y derivado es fundamental para la mejor y más adecuada comprensión de la naturaleza de la UE; así, el derecho primario estaría compuesto por los tratados fundacionales de la antedicha Unión, que se han ido renovando con los años, a la misma vez que dicha organización internacional evolucionaba a fin de asumir más y más competencias. Las fuentes del Derecho, vigentes en la UE, se recogen en su página web: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=LEGISSUM%3A114534>, la cual las describe y detalla con la mayor precisión imaginable.

²⁸³ LÓPEZ ESPADAFOR, C. M. (2017): *Privilegios e inmunidades fiscales*. op. cit., pp. 176-179.

igualmente relevantes; así, éstos incorporan los privilegios e inmunidades de los cuales va a disfrutar dicha organización, así como sus respectivos funcionarios y agentes; en cuanto a la Unión Europea, el protocolo sobre privilegios e inmunidades de la misma establece -al igual que hacen, con carácter general, el resto de organizaciones internacionales- que el correspondiente sueldo, percibido por sus funcionarios y agentes, está exento de cualquier tributo nacional, con carácter íntegro -es decir, no puede tenerse en cuenta a la hora de fijar el respectivo tipo de gravamen-. La mencionada organización internacional, de carácter europeo, ha establecido un impuesto sobre los ya referidos salarios, que puede definirse como directo, subjetivo, periódico y progresivo, el cual se ingresa en la citada organización.

Así mismo, en cuanto a lo dispuesto por los Convenios de Viena, tanto el dedicado a las relaciones diplomáticas (1961), como el relativo a las relaciones consulares (1963), éstas establecen una serie de privilegios e inmunidades, tanto en favor de las correspondientes sede diplomáticas -embajadas y consulados- como para el personal, allí destacado; en principio, los agentes diplomáticos están exentos de todo tipo de impuestos, salvo los siguientes: 1º los indirectos incluidos en el precio -esto es, IVA e impuestos especiales, en las condiciones que fije la respectiva norma aplicable-, 2º aquellos que gravan bienes inmuebles privados, radicados en el Estado receptor, salvo que sean propiedad del Estado acreditante, para sus fines de carácter diplomático o consular, 3º los de sucesiones y transmisiones, con respecto a los bienes ubicados en el Estado receptor, 4º los que gravan ingresos privados, cuyo origen sea el Estado receptor, 5º los que gravan inversiones, llevadas a cabo en empresas comerciales o financieras, sitas en el Estado receptor y, por último y 6º los derechos de registro, aranceles judiciales, hipoteca y timbre. En cuanto nota de cortesía, en caso de adquirirse un vehículo, con matrícula diplomática, éste suele estar exento de IVA; lo mismo puede decirse con respecto a las bebidas alcohólicas, cigarrillos y combustible, cuando dichas compras cumplan determinados límites y condiciones.

El mencionado régimen es aplicable a ciertos familiares de los agentes diplomáticos y consulares, como a su respectivo cónyuge e hijos menores, económicamente dependientes, que no realicen actividad económica alguna en el Estado receptor y tampoco sean nacionales de éste último -incluyendo los supuestos de doble residencia-; tal exención es igualmente aplicable al personal administrativo, técnico y de servicio, empleados en las citadas embajadas y consulados, amén de sus familiares -eso sí, cuando se trate de no nacionales del Estado receptor ni tampoco tengan su residencia permanente en éste último-²⁸⁴.

²⁸⁴ FALCON Y TELLA, R. y PULIDO GUERRA, E., op. cit., pp. 25-27.

3.- Régimen diferenciado de los funcionarios de la UE.

El tratamiento tributario de los funcionarios de las organizaciones internacionales se mueve en un doble ámbito. De un lado, se les suele conceder una serie de beneficios y privilegios recogidos en Convenios internacionales y en ocasiones también en las leyes tributarias de los Estados miembros de la organización a la que pertenecen. De otro, existen impuestos que algunas organizaciones internacionales exigen a sus funcionarios por las retribuciones que ellas mismas les pagan. Así pues, se dan casos en los que los funcionarios de una determinada organización no van a tener que tributar por los sueldos, allí recibidos, en el respectivo IRPF nacional; pero, en cambio, sí tendrán que hacerlo ante la organización internacional que les paga y de la cual dependen. La exención de esos sueldos en el ámbito interno estatal evita la doble imposición internacional; en tal situación se encuentran los funcionarios de la Unión Europea, los cuales tienen que tributar ante dicha organización internacional por los sueldos recibidos de la misma. Conviene, pues, estudiar las normas del Derecho de la Unión Europea que establecen el antedicho régimen impositivo de sus funcionarios, en forma del respectivo impuesto de titularidad comunitaria; lo mismo cabe decir con respecto a su incidencia en nuestra normativa nacional.

A la hora de que un funcionario de una organización internacional deba optar por un destino u otro, se intenta que no sean razones de índole fiscal las que incidan en la decisión del funcionario; en otras palabras, que el destino sea neutral fiscalmente, siendo la carga fiscal en función de su condición de funcionario la misma con independencia del lugar de destino. Es más, la Unión Europea intenta que la presión fiscal que soportan sus funcionarios por los sueldos, allí recibidos, sea siempre la misma, independientemente del lugar de destino o domicilio.

Aunque hay autores que sitúan el origen de las exenciones tributarias aplicables a diplomáticos extranjeros directamente en reglas de cortesía internacional, la doctrina suele entender que existen normas de Derecho Internacional Consuetudinario o Principios Generales de Derecho Internacional que imponen a los Estados el deber de eximir de ciertos impuestos a los diplomáticos de Estados extranjeros. A nuestro entender, la prueba de la existencia general de un deber para los Estados de eximir de ciertos impuestos a los agentes diplomáticos extranjeros, se podría encontrar en los Convenios internacionales para evitar la doble imposición que los Estados suscriben entre sí. La referencia que en la inmensa mayoría de estos Tratados internacionales se hace a los principios generales del Derecho Internacional relativos a las exenciones tributarias de los diplomáticos extranjeros representa una prueba del reconocimiento, por parte de los Estados, de la existencia de normas de Derecho Internacional General sobre este punto; dichos Convenios internacionales parten

aquí, esencialmente, de lo que prevé a estos efectos el Modelo de Convenio para evitar la doble imposición sobre la renta y el patrimonio de la OCDE. El citado Modelo de Convenio afirma que todo Convenio bilateral para evitar la doble imposición internacional debe establecer, de manera expresa, que sus disposiciones no afectarán a los privilegios fiscales de que gozan los agentes diplomáticos; ello, conforme a los principios generales del Derecho Internacional. Similar referencia se introdujo en el Modelo de Convenio para evitar la doble imposición sobre las sucesiones y las donaciones de la OCDE; de todas formas, las posibles normas de Derecho Internacional General sobre las exenciones tributarias de los diplomáticos de Estados extranjeros fueron codificadas en principio por la Convención de Viena sobre relaciones diplomáticas, de 18 de abril de 1961.

De todos modos, cuando hablamos de privilegios fiscales de los funcionarios y otros agentes de la Unión Europea, no estamos hablando de privilegios cuya fuente sea un convenio internacional ordinario; el apoyo de los mencionados privilegios está en el Protocolo sobre los privilegios y las inmunidades de la Unión Europea, el cual forma parte de su Derecho Originario, de máximo rango jerárquico conforme al derecho comunitario. Por tales motivos, el antedicho Protocolo tendría mayor fuerza normativa que, por ejemplo, la de cualquier convenio internacional, firmado por los Estados miembros de la UE, ajeno al citado Derecho Originario.

En lo relativo al Impuesto sobre los sueldos, salarios y emolumentos de los funcionarios y otros agentes de la Unión Europea, es conveniente dilucidar si dicha Unión dispone de poder tributario por sí misma; a tales efectos, ¿son los Estados miembros los que, a través del respectivo acuerdo internacional, plasmado en dicho Protocolo, crean el citado Impuesto o, por el contrario, tal figura impositiva nace, directamente, de la referida organización internacional, vía Reglamento, emanado de su correspondiente Consejo?. La misma duda podría plantearse con respecto a otros recursos, de naturaleza tributaria, que establece la Unión Europea si bien esta cuestión solo es de naturaleza formal, no sustantiva; y, ello, puesto que, aunque concluyamos que un tributo es creado propiamente por un acto del Consejo, como órgano colegiado de la citada Unión, siempre será necesario que los estados miembros lo consientan, de manera directa y expresa, ya mediante la regla de la unanimidad o vía cualquier otra aplicable²⁸⁵.

²⁸⁵ GARCÍA GUERRERO, D., op. cit., pp. 78-80: la UE puede decidir, en forma autónoma, con respecto a sus ingresos y gastos; por ello, dispone igualmente de Poder Financiero para fijar una serie de recursos mediante los cuales satisfacer aquellas partidas presupuestarias, dedicadas a los gastos, necesarios para cumplir los fines, propios de la citada organización internacional; a mayor abundamiento, no olvidemos que la referida Unión se caracteriza por un marcado énfasis, más en la naturaleza integradora que meramente cooperativa de la misma.

El art. 1 del Reglamento 260/68, regulador del referido Protocolo, afirma: “el impuesto sobre los sueldos, salarios y emolumentos que las Comunidades pagan a sus funcionarios y agentes, establecido por el primer párrafo del artículo 13 del Protocolo sobre los privilegios y las inmunidades de las Comunidades Europeas, se determinará en las condiciones dispuestas en el presente Reglamento, y se detraerá según el procedimiento dispuesto en el mismo”. Pues bien, el citado Reglamento 260/68 establece que dicho Impuesto sobre los sueldos, salarios y emolumentos de los funcionarios y agentes, pertenecientes a la UE, debe respetar su mínimo vital; ello significa que tal impuesto nunca podrá resultar confiscatorio para los obligados a su pago. De todas formas, ese carácter no confiscatorio es una medida cuyo alcance se limita, obviamente, al punto concreto que estamos tratando, en lo relativo al ámbito de la fiscalidad comunitaria; tal limitación no deja de ser destacable, pese a que solo opere en el referido ámbito. Recordemos que nuestro IRPF también alude a dicho “mínimo vital”, si bien el del impuesto comunitario, aplicable a los funcionarios y otros agentes, al servicio de la UE, es más elevado que el que reconoce nuestra propia legislación nacional.

Desde el punto de vista del derecho interno español, resulta difícil concretar, de un modo práctico, la mencionada prohibición de unos tributos confiscatorios, tal y como establece el apartado 1 del artículo 31 CE 1978; el principio de no confiscatoriedad aparece conectado al principio de capacidad económica y al respeto al derecho de propiedad privada. Pero, la jurisprudencia constitucional española no ha conseguido determinar, todavía, el concreto y verdadero alcance de esa no confiscatoriedad; en todo caso, parece que un impuesto sería confiscatorio y, por tanto, inconstitucional, si el sujeto pasivo, obligado a su pago, no pudiera hacer frente al mismo con su renta disponible.

El funcionario de la Unión Europea disfruta de un régimen fiscal bastante beneficioso; sin perjuicio de lo ya reseñado, si éste residiese en España, también tributaría con arreglo a nuestro IRPF por todos aquellos ingresos, distintos de los de su sueldo. En ese caso, el citado contribuyente podría aprovecharse de un doble beneficio fiscal en dos impuestos distintos, uno de titularidad de la Unión Europea y otro de titularidad estatal; ello, en base a las circunstancias personales y familiares, concurrentes en el mismo, previstas en sendas legislaciones²⁸⁶.

²⁸⁶ LÓPEZ ESPADAFOR, C. M. (2010): “Efectos fiscales de la aplicación del nuevo protocolo sobre los privilegios y las inmunidades de la Unión Europea a los funcionarios y otros agentes de ésta” en *Crónica Tributaria NUM. 134/2010*, pp. 97-125.

El régimen, aplicable a los funcionarios y demás agentes de la UE, presenta especiales características; y, ello, puesto que afecta, sobre todo, a la imposición sobre la renta de los mismos, someténdolos a una serie de reglas, solo a ellos aplicables. Para empezar, la tributación de los sueldos y demás emolumentos que éstos reciben queda fuera del ámbito nacional para circunscribirse, con carácter exclusivo, a un impuesto, de titularidad comunitaria, denominado “impuesto sobre los sueldos, salarios y emolumentos de los agentes de la Unión Europea”; la recaudación del citado tributo se hace vía retenciones sobre los mismos salarios que abona dicha Organización Internacional. Hay que decir, igualmente, que tal impuesto no suele analizarse por la doctrina científica, como un recurso propio de la UE, por diversas razones; entre ellas, la de no contemplarse formalmente dentro de las Decisiones generales, tocantes a los precitados recursos y, además, no suponer una importante fuente de ingresos para el erario comunitario²⁸⁷.

Así mismo, los funcionarios de la UE están obligados a integrarse y cotizar en un régimen de Seguridad Social propio, de carácter comunitario y sostenido por dicha organización internacional; pues bien, con arreglo a la correspondiente normativa, esos funcionarios no tendrán que pagar las prestaciones de Seguridad Social de su respectivo país. En todo caso, con carácter general, cabe afirmar que los funcionarios, al servicio de la referida organización internacional, se someten al régimen jurídico propio, establecido por la misma; en consecuencia, no se les aplican las reglas de coordinación comunitarias en materia de seguridad social, aplicable a los Estados miembros. Tal situación puede plantear problemas y conflictos, dado que cabe que los Estados, vía su norma interna, infringan dicho régimen normativo, propiamente comunitario. La STJUE de 10 mayo de 2017, Asunto C-690/15. Wenceslas de Lobkowicz contra Ministère des Finances et des Comptes publics, resuelve el litigio planteado por un jubilado francés, residente en dicho país galo, tras trabajar como funcionario de la comisión europea; el litigante formuló demanda ante el mencionado Tribunal comunitario, solicitando que el Estado francés le devolviese sus aportaciones a la Seguridad Social de ese país. Según el Fallo o parte dispositiva de la meritada sentencia, “toda carga o gravamen (impuesto o aportación ad hoc derivada del salario laboral o cotización), cuya finalidad consista en subvenir a un gasto integrado o integrable en la esfera de la seguridad social, libera al funcionario de abonar cuota alguna de seguridad social fuera de la establecida en la normativa especial que le es aplicable, es decir, el Estatuto de los Funcionarios de la UE”.

²⁸⁷ LÓPEZ ESPADAFOR, C. M., MUÑÍZ PÉREZ, J. C. y GARCÍA GUERRERO, D. (2020): “Bases de la armonización fiscal en la Unión Europea” en LÓPEZ ESPADAFOR, C. M. (Dir.): *Bases de la fiscalidad internacional y de la Unión Europea*. op. cit., pp. 82-83

Por otro lado, según la STJCE de 3 de octubre de 2000, Asunto C-411/98. Angelo Ferlini contra Centre hospitalier de Luxembourg, cabe afirmar que el funcionario, que presta sus servicios en favor de la administración comunitaria, puede encuadrarse en la categoría de “trabajador”, por estar presentes en su caso las características de ajenidad, dependencia y retribución; hablaríamos además en ese caso de trabajador “migrante” sí éste realizase su función en un país miembro, que no es el suyo de origen. Sin duda, el perfil político administrativo del TFUE se manifiesta con dichos funcionarios, puesto que éstos mantienen una relación laboral con la citada organización internacional que los emplea y, al mismo tiempo, son beneficiarios de los derechos y ventajas, de todo tipo, anejas a la libre circulación de los trabajadores migrantes dentro del territorio comunitario; no procede, pues, denegar a esos funcionarios tales derechos y ventajas, establecidas por el ordenamiento comunitario con respecto a la libre circulación de los trabajadores en su propio ámbito territorial. El art. 12 del Protocolo sobre privilegios e inmunidades de la UE establece el sometimiento de los funcionarios, al servicio de la UE, tan solo al régimen impositivo, regulado por la citada organización internacional, sobre los sueldos y demás emolumentos que reciban dichos trabajadores; en suma, la UE grava a sus funcionarios con un impuesto, uniforme y temporal. Además, los referidos funcionarios se someten a esa imposición, establecida por la UE, para evitar las diferencias de trato que surgieran en base a la diferente normativa de las distintas Haciendas Públicas estatales; en línea con ello, tal régimen impositivo, propio de la UE, permite asegurar a sus funcionarios la necesaria independencia en el ejercicio de su cargo, con el mejor y más eficaz funcionamiento de la ya mencionada organización internacional que ello conlleva²⁸⁸.

Según el referido Protocolo, los funcionarios y otros agentes de la Unión estarán exentos de los impuestos nacionales sobre los sueldos, salarios y emolumentos, recibidos de ésta; la citada inmunidad fiscal aprovecha igualmente a los miembros de la Comisión, al personal al servicio del Tribunal de Justicia de la UE, a los miembros del Tribunal de Cuentas y al personal del Banco Central Europeo, todas ellas, instituciones de la UE. Por otro lado, el Reglamento núm. 260/68 del Consejo, y sus modificaciones posteriores, establece un impuesto sobre tales sueldos, salarios y emolumentos mucho más benévolo que el IRPF español; prueba de dicha benignidad, en términos comparativos con la imposición española, es el artículo 6.2 del mencionado Reglamento 260/68 que dice: “La aplicación del presente reglamento no podrá tener unas consecuencias de disminución de los sueldos, salarios y emolumentos de cualquier naturaleza pagados por las comunidades a una cuantía inferior al mínimo vital definido en el artículo 6 del Anexo VIII del Estatuto de los

²⁸⁸ GUERRERO PADRÓN, T. (2017): “Sobre los funcionarios de la Unión Europea y su régimen de seguridad social” en *Cuadernos de Derecho Transnacional* (Octubre 2017), Vol. 9, Nº 2, pp. 355-374

Funcionarios de las Comunidades”. Tal mínimo vital es el equivalente al sueldo mínimo base, cuyo monto puede calificarse de más que generoso, desde luego.

Por otra parte, la consulta Vinculante V0337-19, emitida por la Dirección General de Tributos el pasado 15 de febrero de 2019, trata el tema del alcance de la citada exención, establecida en favor de los funcionarios de la UE; el relato de hechos, objeto de la meritada consulta, es el explicitado acto seguido: la consultante, que indica mantener su residencia fiscal en España por aplicación de lo dispuesto en el Protocolo sobre los privilegios y las inmunidades de la Unión Europea, debido a que era residente fiscal en España (en concreto, en la Comunidad Valenciana) en el momento en que se incorporó como funcionaria para la Unión Europea, tiene, en la actualidad, su domicilio habitual en Bruselas. Se encuentra obligada a presentar declaración por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas donde, entre otras rentas, incluye imputaciones de capital inmobiliario; ésta posee, además, un inmueble en Gran Bretaña, que compró en 1998 y que no tiene valor catastral (sí su valor de escritura de compra). La citada consultante plantea la consulta en torno a dos cuestiones: 1.- ¿cuál es su la Comunidad Autónoma de residencia, con arreglo al ordenamiento jurídico que le sea aplicable? y 2.- con respecto a la imputación de rentas inmobiliarias por el inmueble de Gran Bretaña, sí debe aplicar el porcentaje del 1,1% o del 2%. En este supuesto, la normativa aplicable sería la siguiente: el artículo 9.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF, el cual alude a cuándo se entiende que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español y, por su parte, el artículo 72 de la LIRPF, bajo el título “Residencia habitual en el territorio de una Comunidad Autónoma”, que regula la determinación de la Comunidad Autónoma de residencia; así mismo, el artículo 5 de la LIRPF afirma: “Lo establecido en esta Ley se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en los tratados y convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno, de conformidad con el artículo 96 de la Constitución Española.”.

Por otro lado, también sería aplicable el artículo 13 del Protocolo (nº 7) sobre los privilegios e inmunidades de la Unión Europea, dentro del capítulo V, relativo a funcionarios y agentes de la Unión Europea; tal artículo dice: “A efectos de aplicación de los impuestos sobre la renta y el patrimonio, del impuesto sobre sucesiones, así como de los convenios celebrados entre los Estados miembros de la Unión para evitar la doble imposición, los funcionarios y otros agentes de la Unión que, únicamente en razón del ejercicio de sus funciones al servicio de la Unión, establezcan su residencia en el territorio de un Estado miembro distinto del Estado del domicilio fiscal que tuvieran en el momento de entrar al servicio de la Unión serán considerados, tanto en el Estado de su residencia como en el del domicilio fiscal, como si hubieren conservado su domicilio en este último Estado si éste es miembro de la Unión. Esta disposición se aplicará igualmente al cónyuge en la

medida en que no ejerza actividad profesional propia, así como a los hijos a cargo y bajo la potestad de las personas mencionadas en el presente artículo.

Los bienes muebles que pertenezcan a las personas a que se alude en el párrafo anterior y que estén situados en el territorio del Estado de residencia estarán exentos del impuesto sobre sucesiones en tal Estado; para la aplicación de dicho impuesto, serán considerados como si se hallaren en el Estado del domicilio fiscal, sin perjuicio de los derechos de terceros Estados y de la eventual aplicación de las disposiciones de los convenios internacionales relativos a la doble imposición. Los domicilios adquiridos únicamente en razón del ejercicio de funciones al servicio de otras organizaciones internacionales no se tomarán en consideración para la aplicación de las disposiciones del presente artículo.”

De acuerdo con el citado artículo, los funcionarios y otros agentes de la Unión Europea que tuvieran su residencia habitual en territorio español en el momento de entrar al servicio de la Unión y establezcan su residencia en el territorio de otro Estado miembro únicamente en razón del ejercicio de sus funciones al servicio de la Unión, conservan la condición de residentes fiscales en España, siendo contribuyentes del IRPF.

Asimismo, el artículo 15 del citado Protocolo dispone: “El Parlamento Europeo y el Consejo, mediante reglamentos adoptados con arreglo al procedimiento legislativo ordinario previa consulta a las demás instituciones interesadas, determinarán las categorías de funcionarios y otros agentes de la Unión a los que serán aplicables, total o parcialmente, las disposiciones de los artículos 11, 12, párrafo segundo, y 13.”

Por tanto, si la consultante se encuentra dentro de las categorías de funcionarios de la Unión a las que se refiere el artículo 15 del Protocolo, le sería de aplicación el artículo 13 de dicho Protocolo, por lo que, aunque la consultante haya establecido su residencia en otro Estado miembro (Bélgica), en virtud de dicho artículo, se considera que conserva su residencia fiscal en España donde deberá tributar, como contribuyente del IRPF, por su renta mundial, sin perjuicio de la aplicación de la exención prevista en el párrafo segundo del artículo 12 de dicho Protocolo, el cual establece que “los funcionarios y otros agentes de la Unión estarán exentos de los impuestos nacionales sobre los sueldos, salarios y emolumentos abonados por la Unión”. En consecuencia, al conservar, por aplicación del artículo 13 de dicho Protocolo, la residencia fiscal en España, la consultante mantendría su residencia habitual en la Comunidad Autónoma en la que la tenía establecida en el momento de entrar al servicio de la Unión, esto es, según manifiesta en su escrito, la Comunidad Valenciana.

Con respecto a la imputación de rentas inmobiliarias, el art. 85 de la LIRPF dice: “1. En el supuesto de los bienes inmuebles urbanos, calificados como tales en el artículo 7 del texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, así como en el caso de los inmuebles rústicos con construcciones que no resulten indispensables para el desarrollo de explotaciones agrícolas, ganaderas o forestales, no afectos en ambos casos a actividades económicas, ni generadores de rendimientos del capital, excluida la vivienda habitual y el suelo no edificado, tendrá la consideración de renta imputada la cantidad que resulte de aplicar el 2 por ciento al valor catastral, determinándose proporcionalmente al número de días que corresponda en cada período impositivo. En el caso de inmuebles localizados en municipios en los que los valores catastrales hayan sido revisados, modificados o determinados mediante un procedimiento de valoración colectiva de carácter general, de conformidad con la normativa catastral, y hayan entrado en vigor en el período impositivo o en el plazo de los diez períodos impositivos anteriores, el porcentaje será el 1,1 por ciento. Si a la fecha de devengo del impuesto el inmueble careciera de valor catastral o éste no hubiera sido notificado al titular, el porcentaje será del 1,1 por ciento y se aplicará sobre el 50 por ciento del mayor de los siguientes valores: el comprobado por la Administración a efectos de otros tributos o el precio, contraprestación o valor de la adquisición. Cuando se trate de inmuebles en construcción y en los supuestos en que, por razones urbanísticas, el inmueble no sea susceptible de uso, no se estimará renta alguna.

2. Estas rentas se imputarán a los titulares de los bienes inmuebles de acuerdo con el apartado 3 del artículo 11 de esta Ley. Cuando existan derechos reales de disfrute, la renta computable a estos efectos en el titular del derecho será la que correspondería al propietario.(...)”. Por tanto, en el caso planteado, en el que no existe valor catastral del inmueble, el porcentaje será el 1,1 por ciento.

Es igualmente digna de destacar la Resolución Vinculante de Dirección General de Tributos, V0276-17, con fecha de 02 de Febrero de 2017, la cual resuelve el tratamiento fiscal de la pareja de hecho de un funcionario de la UE, la cual no ejerce actividad profesional propia alguna; un resumen de los hechos, más amplio, sería el siguiente: Un miembro de una pareja de hecho, inscrita en el Registro de Parejas de Hecho de Andalucía, adquiere el estatus de funcionario de la UE, con la condición de contribuyente a efectos del IRPF español; como consecuencia de dicho estatus, los dos miembros de la citada pareja de hecho pasan a residir habitualmente en el extranjero.

Para arrojar luz sobre la cuestión controvertida, recordemos que el artículo 5 de nuestra LIRPF señala que: “Lo establecido en esta Ley se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en los tratados y convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno, de

conformidad con el artículo 96 de la Constitución Española”; por su parte, el art. 13 del Protocolo nº 7 sobre los privilegios e inmunidades de la Unión Europea se expresa bajo el siguiente tenor: “A efectos de aplicación de los impuestos sobre la renta y el patrimonio, del impuesto sobre sucesiones, así como de los convenios celebrados entre los Estados miembros de la Unión para evitar la doble imposición, los funcionarios y otros agentes de la Unión que, únicamente en razón del ejercicio de sus funciones al servicio de la Unión, establezcan su residencia en el territorio de un Estado miembro distinto del Estado del domicilio fiscal que tuvieren en el momento de entrar al servicio de la Unión serán considerados, tanto en el Estado de su residencia como en el del domicilio fiscal, como si hubieren conservado su domicilio en este último Estado si éste es miembro de la Unión. Esta disposición se aplicará igualmente al cónyuge en la medida en que no ejerza actividad profesional propia, así como a los hijos a cargo y bajo la potestad de las personas mencionadas en el presente artículo”.

En consecuencia, dicha norma comunitaria no sería aplicable a los consultantes, por no haber vínculo matrimonial entre la persona que ha adquirido la condición de funcionario de la Unión Europea y su pareja; el citado Protocolo no prevé la equiparación de las parejas de hecho a los matrimonios. A mayor abundamiento, el artículo 14 de la LGT determina que: “No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales”. Teniendo en cuenta esta prohibición de la analogía que opera en el ámbito tributario, sólo puede concluirse que la referencia al cónyuge, que contiene el artículo 13 del Protocolo (nº 7) sobre los privilegios e inmunidades de la Unión Europea, no cabría hacerla extensible a la pareja de hecho del funcionario de la UE. Por todo ello, la determinación de la residencia fiscal de la persona por la que se consulta se efectuará con arreglo a lo previsto en la norma tributaria española, la cual distingue entre residentes y no residentes entre nosotros.

Por otro lado, la STSJ Madrid, Sala de lo Contencioso Administrativo, de 31 de enero de 2019, recurso n.º 487/2017, viene a decir, en su Fundamento de Derecho Sexto, que no cabe extender las exenciones tributarias de las cuales disfrutaban los funcionarios de la UE a los eurodiputados; y, ello, por dos razones, esenciales: en primer lugar, dichas exenciones garantizan la necesaria independencia del citado funcionariado, el cual, además, ha de residir en el lugar en donde preste su trabajo y, en el segundo, los representantes elegidos para ocupar los escaños del Parlamento Europeo no tienen ese deber de independencia sino que están estrechamente vinculados con el país en cuyo nombre son elegidos. Además, los europarlamentarios no tienen obligación de residir en las ciudades donde se hallan las sedes del Parlamento Europeo. En definitiva, esa libertad e

independencia de la que gozan (art. 2), su régimen especial en su cese y en el percibo de prestaciones en supuestos de jubilación e invalidez, así como su especial vinculación con el Estado de origen, se traducen en la imposibilidad de extender el régimen fiscal de los funcionarios en los términos pretendidos y que podamos entender que la aplicación del art. 17.2 a) 3º Ley 35/2006 (Ley IRPF) no infrinja las normas reseñadas, siempre en entendimiento de que tal es el alcance del Canje de Notas, constitutivo del Acuerdo entre el Reino de España y la Comisión Europea, relativo a las disposiciones de desarrollo del Protocolo de Privilegios e Inmunidades de las Comunidades Europeas en el reino de España.

Así mismo, tampoco es baladí la cuestión de qué sentido tiene seguir manteniendo, aún, hoy, una organización, eso sí, administrativa, incardinada y dependiente del Ministerio de Hacienda, que, en contra de su propia naturaleza, se denomina Tribunal Económico Administrativo, ya sea el regional o central; más, aún, cuando dicha organización, denominada Tribunal, actúa pretendiendo ser lo que, en realidad, no es. Viene todo ello al hilo de la STJUE Gran Sala, de 21 de enero de 2020, Asunto C-274/14. Procedimiento incoado por Banco de Santander, S. A., que considera inadmisibile una petición de decisión prejudicial, allí planteada por parte por un TEAC; el motivo por el cual el citado órgano judicial europeo inadmite la referida decisión prejudicial se basa en el citado TEAC no puede calificarse de “órgano jurisdiccional”, a los efectos del art. 26 TFUE. Es cierto que, conforme a la normativa, hoy vigente, dichos tribunales económico administrativos no disponen, en modo alguno, de lo que podríamos entender como funciones jurisdiccionales, dado que los primeros se incardinan dentro de la Administración Tributaria -art. 5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria-; sin perjuicio de ello, es llamativa la decisión, adoptada por el TEAR Andalucía, de 28 de julio de 2017, por la cual éste acuerda anular -eso sí, solo a efectos tributarios- la validez de un contrato, celebrado con una causa ilícita -esto es, la de ocasionar un daño a un tercero que, en ese caso, era la administración tributaria-.

La antedicha STJUE afirma, en su párrafo nº 51, lo siguiente: “Según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, para dilucidar si el organismo remitente tiene la condición de «órgano jurisdiccional» a efectos del artículo 267 TFUE, cuestión que depende únicamente del Derecho de la Unión, el Tribunal de Justicia deberá tener en cuenta un conjunto de factores, como son el origen legal del organismo, su permanencia, el carácter obligatorio de su jurisdicción, el carácter contradictorio del procedimiento, la aplicación por parte del organismo de normas jurídicas, así como su independencia (véanse, en ese sentido, las sentencias de 30 de junio de 1966, Vaassen-Göbbels, 61/65, EU:C:1966:39, p. 395; de 31 de mayo de 2005, Syfait y otros, C-53/03, EU:C:2005:333, apartado 29, y de 16 de febrero de 2017, Margarit Panicello, C-503/15,

EU:C:2017:126, apartado 27 y jurisprudencia citada)..”; el referido carácter jurisdiccional ha de materializarse en una independencia e imparcialidad, claras e incuestionables, con respecto al órgano del cual se trate.

Tales características -es decir, independencia e imparcialidad- no concurren los citados Tribunales económico administrativos, puesto que, según la referida STJUE, párrafo 76 de la misma, las propias características del recurso extraordinario para la unificación de doctrina, que puede interponerse contra las resoluciones del TEAC, “ponen de relieve los vínculos orgánicos y funcionales que existen entre dicho organismo y el Ministerio de Economía y Hacienda; y, más en concreto, el director general de Tributos del Ministerio y el director general cuya dirección general hubiera dictado las resoluciones impugnadas ante él. La existencia de tales vínculos se opone a que se le reconozca al TEAC la cualidad de tercero en relación con dicha Administración (véase, por analogía, la sentencia de 30 de mayo de 2002, Schmid, C-516/99, EU:C:2002:313, apartados 38 a 40)”; en suma, conforme a lo indicado en el párrafo 77 de la mencionada TJUE, “el TEAC no cumple con la exigencia de independencia, en su aspecto interno, que caracteriza a los órganos jurisdiccionales”. A mayor abundamiento, el Fallo, ya expuesto, del TJUE incide, en su párrafo 78, sobre una cuestión clave; esto es, en la de que, pese a que los TEA no sean órganos jurisdiccionales, están obligados a “garantizar la aplicación del Derecho de la Unión al adoptar sus resoluciones e inaplicar, en su caso, las disposiciones nacionales que resulten contrarias a las disposiciones de Derecho de la Unión dotadas de efecto directo, ya que esa obligación recae sobre el conjunto de autoridades nacionales competentes y no solamente sobre las autoridades judiciales”.

A nadie se le oculta que una sentencia, como la dictada por ese Tribunal Europea, ha motivado que muchos teóricos y entendidos hayan planteado la necesidad de suprimir dichos TEA; lo verdaderamente problemático es la de cómo sustituirlos, una vez llegados a esa conclusión, en cuya virtud lo más conveniente sería eliminarlos. No resulta fácil una respuesta a ese interrogante, dado el sempiterno y pertinaz “atasco” que sufre nuestra administración de Justicia -sobre todo, en el área contenciosa administrativa-; pero, más allá de todo lo dicho, es evidente que la ciudadanía tiene derecho a una buena administración pública, que funcione razonablemente, amén de proteger, en forma efectiva, el derecho fundamental, constitucionalmente previsto -art. 24 CE 1978-, a la tutela judicial, dictando sentencia rápidamente, sin dilaciones indebidas. Tal derecho a una buena administración pública, recogido en la STS 741/2020, de 11 de junio, conlleva que ésta actúe diligentemente, evitando así cualquier disfunción derivada de su propio proceder; para ello, los diversos órganos administrativos habrán de respetar, estrictamente, trámites y procedimientos, desde luego.

Pero, la administración también habrá de hacer plenamente efectivas las garantías y derechos que la Ley -y, sobre todo, la CE 1978- reconocen al contribuyente; en el sentido ya expuesto se pronuncia el fundamento de derecho tercero de la precitada STS, cuando dice: “5.4. Hemos señalado en varios pronunciamientos recientes que el principio de buena administración (implícito en nuestra Constitución y positivizado ahora en la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea) impone a la Administración una conducta lo suficientemente diligente como para evitar definitivamente las posibles disfunciones derivadas de su actuación, sin que baste para dar cobertura a sus deberes la mera observancia estricta de procedimientos y trámites, sino que, más allá, reclama la plena efectividad de garantías y derechos reconocidos legal y constitucionalmente al contribuyente y ordena a los responsables de gestionar el sistema impositivo, a la propia Administración Tributaria, observar el deber de cuidado y la debida diligencia para su efectividad y la de garantizar la protección jurídica que haga inviable el enriquecimiento injusto”. En apoyo de lo así manifestado, por parte del TS, cabe aducir que nuestro derecho veda toda posibilidad de lucro ilícito, tanto en el terreno de lo público como en el de las relaciones jurídico privadas; de nos ser así, nos enfrentaríamos a un enriquecimiento ilícito de la administración pública, dado que ésta utilizaría la Norma, obligatoria para todos -es decir, las administraciones y particulares, sin excepción-, en su único y exclusivo provecho. En suma, la quiebra del principio de legalidad -art. 9 de nuestra actual Carta Magna-, amén de los de seguridad jurídica, responsabilidad e interdicción de la arbitrariedad, por parte de los poderes públicos, en cuanto fundamento del Estado de Derecho, cuya última garantía descansa sobre el propio entramado constitucional de 1978.

Son necesarias, pues, con carácter general, toda suerte de medidas que, vía arbitraje, mediación o conciliación, consigan reducir la saturación de los Juzgados españoles; lo que está claro es que, sea cual sea el mecanismo que finalmente se adopte, éste habrá de actuar imparcialmente, con arreglo a lo establecido en la precitada STJUE de 21 de enero de 2020. No cabe, pues, ser “juez y parte”, como hasta ahora se ha pretendido por parte de los sucesivos gobiernos, claramente reacios a llevar a cabo las oportunas reformas legislativas que, en este tema, nos acercan a Europa, en toda la extensión de la palabra; es indudable que esa falta de independencia, imputable a los TEA, lastra, en gran medida, su presente y, más, aún, el incierto porvenir que se yergue sobre ellos, tras dicha STJUE. Como dirían los clásicos, “la mujer de Cesar no solo tiene que ser honesta sino, también, parecerlo”; no resulta comprensible que, hoy día, se sigan mantenido los citados TEA cuando las razones de ello parecen situarse fuera de la legalidad, como hemos indicado anteriormente. En todo caso, también pesa la falta de acuerdo acerca cómo sustituirlos en la práctica. Recordemos el sacrosanto principio de legalidad, recogido, incluso, en el antedicho artículo 9 de la Norma

fundamental española, aprobada en 1978; ese principio implica que nadie puede estar por encima de la Ley ni sustraerse a sus mandatos, sin un motivo que, legalmente, lo permita, sea quien sea. La cuestión de nuestros Juzgados y Tribunales no es un tema pacífico, de cara a Europa, puesto que ésta nos exige su absoluta neutralidad e independencia²⁸⁹.

CAPÍTULO V.- Norma relativa al traslado de la residencia a un paraíso fiscal y la discusión de su aplicación solo a los nacionales.

El mecanismo más eficaz para resolver las problemáticas derivadas de los “exit tax” sería, qué duda cabe, el de la cooperación entre los Estados; en línea con lo dicho, la UE ha intentado una armonización fiscal en lo relativo a la imposición de salida, vía la comunicación enviada al Consejo, Parlamento Europeo y Comité Económico y Social COM 825, teniendo también en cuenta los gravámenes aplicables en caso de transferencias de activos a otros Estados miembros. Pese a tales intentos, la imposición de salida ofrece múltiples problemas, no siempre fáciles de resolver –entre otros, el de la doble imposición-, dado el grado de coordinación necesario para ello; siempre lo más deseable es el logro de la máxima coordinación y cooperación entre las diversas administraciones tributarias estatales; pero, desgraciadamente, ello exige una serie de renunciaciones y concesiones que, en algunos casos, resultan imposibles. Más, aún, cuando éstas se traducen en una limitación de las respectivas potestades tributarias estatales.

Una posibilidad plausible para evitar la mencionada doble imposición sería que los Estados afectados –tanto el de salida como el de llegada- acordasen, de mutuo acuerdo, cómo repartirse entre sí las rentas, susceptibles de gravamen por ambos –por ejemplo, teniendo en cuenta el tiempo que el sujeto pasivo hubiera permanecido en cada uno de ellos-; sin perjuicio de lo ya expuesto, lo más justo, desde el punto de vista tributario, sería gravar la renta correspondiente al momento exacto en el cual se transmiten o amortizan los correspondientes activos, objeto de imposición. De nuevo, salta a la vista que algún acuerdo del tipo antes descrito, entre las distintas administraciones tributarias estatales implicadas, precisa de un enorme grado de confianza; y, además, no nos olvidemos, de un más que notable flujo de datos e informaciones entre ellas, fruto de su más eficaz y estrecha

²⁸⁹ LÓPEZ GETA, J. M. (2020): “Parece evidente que hemos dejado una era, y dado comienzo otra” (¡Nos esperan días de gloria!)” en *Carta Tributaria. Revista de Opinión*. Número 60-Marzo de 2020, pp.107-110. A tenor de lo establecido por la STS 1336/2021, de 16 de noviembre, es preciso acudir a los TEA con carácter previo de la jurisdicción contenciosa administrativa, incluso cuando se trate de analizar la adecuación al Derecho, procedente de la UE, de una determinada actuación tributaria o, en su caso, interpretar la citada normativa, de origen comunitario; tiene lógica el referido punto de vista, sostenido por dicho Fallo, puesto que, a la vista de lo establecido por la mencionada STJUE, de 21 de enero de 2020, los TEA tienen el deber y obligación de aplicar la norma que sea procedente, tanto de origen interno como comunitario; cuando proceda acudir a los citados Tribunales administrativos, habrá de hacerse así, aún cuando la decisión del asunto dependa, en exclusiva, de la interpretación del derecho proveniente de la referida Unión. Tal es el sentido de la ATS, Sala de lo Contencioso Administrativo, de 5 de noviembre de 2020, recurso nº 2871/2020.

cooperación, lo cual, reiteramos, no suele ser lo habitual –entre otros motivos, debido al enorme coste y complejidad de tal cooperación, desde el punto de vista burocrático, dada la sempiterna escasez de la gran mayoría de los presupuestos públicos-.

Por otro lado, no debemos perder de vista que la UE ha llevado a cabo una fuerte armonización fiscal de las distintas legislaciones nacionales, correspondientes a cada Estado miembro, con respecto a la imposición indirecta; tal actuación estaba justificada, puesto que así podría garantizarse un mejor funcionamiento del mercado único. Pero, con respecto a la imposición directa, no ha sucedido lo mismo, quedando ésta última limitada a una eventual y muy limitada aproximación de dichas legislaciones nacionales; así, los Estados miembros han querido conservar sus particularismos con respecto a la citada imposición directa, apoyándose en la defensa de su respectiva soberanía impositiva. De nuevo, aparece el viejo problema de cómo coordinar, de manera eficaz y justa, la idiosincrasia, así como las singularidades de cada Estado miembro, con el principio del bien común, desde el punto de vista de la necesaria homogeneidad en el ámbito fiscal y tributario aplicable en la totalidad de la citada Unión. Con respecto al derecho español, podemos decir que solo existe una figura impositiva, homologable con el exit tax; es decir, la relativa tan solo a las personas jurídicas. Pero, sin perjuicio de lo ya señalado, hay ciertos tributos en el Derecho español que, teniendo una apariencia de impuesto de salida, no lo son en realidad, si los estudiamos desde un punto de vista estricto; además, tales figuras tributarias, presentes en el ordenamiento tributario español, han sido objeto de viva crítica, por cuanto pueden chocar con la legislación y jurisprudencia, proveniente de la UE.

Como ya hemos señalado en páginas anteriores, la disposición contenida en el art. 8.º de la LIRPF conlleva una importante limitación al cambio de residencia, cuando ésta tiene lugar hacia un territorio susceptible de calificarse como paraíso fiscal; entendemos por éstos últimos aquellos lugares en los cuales, amén de una baja o nula imposición, prima el secreto y la falta de información de cara a terceros países. En España, tendrán la consideración de paraíso fiscal aquellos países o territorios, previstos en el Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio, por el que se determinan los países o territorios a que se refieren los artículos 2, apartado 3, número 4, de la Ley 17/1991, de 27 de mayo, de medidas fiscales urgentes, y 62 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991; dejarán de tener tal consideración, aquellos países o territorios que firmen con España un CDI que incluya una cláusula de intercambio de información o un acuerdo de intercambio de información, en materia tributaria, en el cual expresamente se establezca que dejan de tener dicha consideración, desde el momento en el que tales convenios o acuerdos se apliquen;

los citados países o territorios volverán a tener la condición de paraísos fiscales a partir del momento en el que dichos convenios o acuerdos dejen de aplicarse.

A mayor abundamiento, conforme establece la disposición adicional 50ª de la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público, por la que se transponen al ordenamiento jurídico español las Directivas del Parlamento Europeo y del Consejo 2014/23/UE y 2014/24/UE, de 26 de febrero de 2014, el Gobierno español está obligado a actualizar la lista de países y territorios que tengan la calificación de paraíso fiscal, de conformidad con lo señalado en la disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal. Tal actualización se realizará una vez que se hayan publicado las listas de jurisdicciones no cooperativas que se están preparando por la OCDE y la UE para que puedan ser tenidos en cuenta los resultados obtenidos; en línea con lo dicho, la UE ha aprobado una “lista negra” de jurisdicciones no cooperativas en materia fiscal. Además de la citada “lista negra”, la referida organización internacional europea dispone de una llamada “lista gris”, cuyos integrantes se han comprometido a adoptar los estándares de buena gobernanza fiscal europeos -esto es, transparencia, tributación justa y medidas anti BEPS-, en el marco de la correspondiente negociación²⁹⁰.

1.- Nuevo concepto de jurisdicciones fiscales no cooperativas.

Sin duda, el principio de generalidad es objeto de quiebra, merecedora del mayor reproche social, en aquellos casos en los cuales quienes están obligados a tributar, no lo hacen; la elusión fiscal constituye un gravísimo problema, no solo en cuanto infracción del deber, ciudadanos, consistente en pagar los impuestos que nos correspondan. Evitar tal pago significa menos recursos públicos con los cuales atender los gastos, objeto del respectivo PGE. La corrupción, tanto pública como privada, ya en los más altos niveles empresariales, ya en la del ciudadano de a pie, se ha convertido en una hidra, de innumerables cabezas, cada vez más difícil de atajar –y, en el fondo, de vencer-; por otro lado, la más simple tecnología de nuestros días, al alcance de una gran parte de la población, permite, con una enorme facilidad, que todo tipo de actividades, lucrativas, on line, se conviertan en casi completamente opacas e indetectables para la Hacienda Pública –léase, por ejemplo, las llamadas criptomonedas-. La globalización hace más difícil el cobro de los correspondientes tributos, dado que dichos avances tecnológicos convierten al dinero en un bien cada vez más huidizo e indetectable, en medio de una maraña virtual de webpages, dominios... Así mismo, quienes eluden el pago de sus impuestos suelen utilizar los llamados paraísos fiscales, entendiendo por tales

²⁹⁰ MEMENTO PRÁCTICO PROCESAL FRANCIS LEFEBVRE (2020). Fiscal. Agenda de actualización. Lefebvre-El Derecho S.A.. Madrid, pp. 1052-1053

aquellos territorios opacos al fisco de terceros países y, además, con una bajísima o nula tributación para las empresas o personas, allí radicadas.

Pues bien, una organización tan poco sospechosa de socialismo o algún tipo de inspiración “izquierdista”, como la OCDE, dedica un apartado del índice de uno de sus documentos a la siguiente temática: (vii) “Declining progressivity of tax systems”, afirmando, en su página 33, lo siguiente: “Tax progressivity is at best one tool among others for delivering more inclusive growth, and different countries reveal varying preferences regarding the degree of tax progressivity. That said, when assessing the effects of globalisation on inequality, it is necessary to assess the effects of globalisation on tax progressivity in the various countries. And with capital and high-income individuals being both more mobile than other factors and more mobile than in the past, moves to reduce marginal rates of personal income tax and taxes on wealth and capital income in some countries put pressure on other countries to follow suit or see an erosion of their tax base”; en suma, que la progresividad fiscal es una herramienta, junto con otras, para favorecer un crecimiento económico más inclusivo. Pero, con el fenómeno de la globalización, en cuanto favorecedor de una enorme movilidad de los factores productivos, también se añade una presión extra sobre algunos países; es decir, que, éstos, para seguir asegurándose un cierto nivel recaudatorio en sus impuestos, solo tienen una salida: la de rebajar su presión fiscal o, en caso de no hacerlo, sufrir una importante erosión de sus bases impositivas. La globalización contribuye a una mayor desigualdad, toda vez que, como hemos indicado, también atenta contra la progresividad tributaria entre los distintos países; es decir, éstos se ven forzados a “competir”, a la baja, por ver quién ofrece la menor carga impositiva posible²⁹¹.

Por otra parte, la propia historia del término “paraíso fiscal” ya resulta tremendamente aleccionadora; tal expresión alude, en su origen, a aquellos puertos marítimos, sitios sobretodo en el Caribe, que, durante los siglos XVII y XVIII, acogían a numerosos bucaneros, piratas y corsarios – éstos últimos, piratas autorizado a serlo con “patente de corso” por parte de la corona inglesa y holandesa-; los citados malechores se dedicaban principalmente a asaltar las flotas de galeones españoles, cargadas de metales preciosos y provenientes de nuestras posesiones americanas con destino a la metrópoli. Esos puertos no solo eran absolutamente seguros para tales delincuentes sino que, también, estaban exentos de tributación; en consecuencia, los mencionados delincuentes acudían allí para repartirse el botín de sus respectivas tropelías. Además, dichas escalas seguras se

²⁹¹ <https://www.oecd.org/mcm/documents/C-MIN-2017-2-EN.pdf>. Véase “Meeting of the OECD Council at Ministerial Level”, celebrado en la ciudad de París, entre los días 7 y 8 de junio de 2017.

situaban en las, entonces, colonias británicas y holandesas; los mencionados territorios, ya libres del dominio colonial, han seguido hoy día tan “noble” tradición.

Así mismo, siguiendo la legislación española, la relación de países y territorios, con la consideración de paraíso fiscal, según se determine reglamentariamente, podrá actualizarse, atendiendo a los siguientes criterios: a) La existencia con dicho país o territorio de un convenio para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información, un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria o el Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal de la OCDE y del Consejo de Europa, enmendado por el Protocolo 2010, que resulte de aplicación, b) Que no exista un efectivo intercambio de información tributaria en los términos previstos por el apartado 4 de esta disposición adicional y c) Los resultados de las evaluaciones inter pares realizadas por el Foro Global de Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales. Por otro lado, se entiende que existe nula tributación cuando en el país o territorio de que se trate no se aplique un impuesto idéntico o análogo al IRPF, al IS o al IRNR, según corresponda; a dichos efectos, tendrán la consideración de impuesto idéntico o análogo los tributos que tengan como finalidad la imposición de la renta, siquiera parcialmente, con independencia que su objeto lo constituya la propia renta, los ingresos o cualquier otro elemento indiciario de esta. En el caso del IRPF, también tendrán dicha consideración las cotizaciones a la Seguridad Social en las condiciones que reglamentariamente se determinen. Se considerará que se aplica un impuesto idéntico o análogo cuando el país o territorio de que se trate tenga suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición internacional que sea de aplicación, con las especialidades previstas en el mismo²⁹².

Los mencionados “paraísos fiscales” suelen corresponderse con lugares de postal, paradisíacos, donde van de vacaciones los mayores potentados que pueda imaginarse; pero, recordémoslo bien, quienes allí acuden no solo desean disfrutar de los más bellos lugares, en hoteles de superlujo, con la atención al cliente más ostentosa y extrema.....su principal objetivo es el de depositar un volumen

²⁹² Disposición adicional primera -Definición de paraíso fiscal, de nula tributación y de efectivo intercambio de información tributaria- de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal; así mismo, según afirma tal Disposición adicional primera, existe efectivo intercambio de información tributaria con aquellos países o territorios que no tengan la consideración de paraísos fiscales, a los que resulte de aplicación: a) un convenio para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información, siempre que en dicho convenio no se establezca expresamente que el nivel de intercambio de información tributaria es insuficiente a los efectos de esta disposición; b) un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria; o c) el Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal de la OCDE y del Consejo de Europa enmendado por el Protocolo 2010. No obstante lo anterior, reglamentariamente se podrán fijar los supuestos en los que, por razón de las limitaciones del intercambio de información, no exista efectivo intercambio de información tributaria; así mismo, las normas de cada tributo podrán establecer especialidades en la aplicación de las normas contenidas en esta disposición. Se habilita al Gobierno para dictar cuantas disposiciones sean necesarias para el desarrollo y aplicación de lo regulado en esta disposición adicional, así como para actualizar la relación de países y territorios que tengan la consideración de paraísos fiscales.

importante de fondos, ocultándolos por tanto a la Hacienda Pública de sus respectivos países. Conviene aclarar que el mundo del crimen organizado no solo utiliza dichos paraísos fiscales para llevar a cabo sus actividades financieras; con cada vez mayor frecuencia, los grandes capos y organizaciones delictivas se sirven también de los circuitos y mecanismos financieros, plenamente legales, para llevar a cabo sus fechorías. Tales paraísos fiscales albergan cantidades ingentes de dinero, cuyo origen puede ser de lo más variado, desde una procedencia lícita a la ilícita –corrupción política, tráfico ilegal (drogas, personas, armas, animales en vías de extinción, órganos humanos..), prostitución, pederastia...-.

Todos los países ofrecen, de una u otra manera, algún mecanismo para pagar menos impuestos; desde un punto de vista objetivo, recuérdese las últimas polémicas, habidas con grandes multinacionales, por cuanto éstas sufren una carga tributaria mucho menor que las de las personas físicas, pymes o autónomos. Lo mismo cabe decir con respecto a las numerosas subvenciones, ofertadas casi siempre por parte de la administración pública a las grandes empresas, muchas veces vedadas a las de mucho menor volumen, tanto en capital como número de trabajadores allí empleados; el argumento para esa fiscalidad, más baja, dentro de un mismo país, es de lo más variado: la defensa de la actividad económica y el empleo, frente a la competencia internacional fundada sobre la ausencia de impuestos, etc.. Un ejemplo claro de usuarios de los citados paraísos fiscales es el de las grandes empresas financieras –usualmente, los bancos de mayor volumen y peso, en la economía internacional, formal e institucionalizada-, dedicadas al negocio de los planes de pensiones privados; quienes contratan esos planes no suelen preguntarse, habitualmente, sobre la posible licitud o no de tales actividades empresariales²⁹³.

Es cada vez más difícil distinguir netamente entre las actividades offshore –esto es, las realizadas en los países o territorios de baja o nula tributación- de aquellas otras, gravadas con una fuerte presión fiscal, propias de los países de residencia u origen de quienes depositan su dinero en los mencionados paraísos fiscales; la progresiva internacionalización de las economías tienden a difuminar los límites entre ambos tipos de mundos, desdibujándolos hasta hacerlos más y más tenues o débiles. Desde un punto de vista objetivo, las cantidades depositadas en esos paraísos fiscales alcanza ya un monto simplemente colosal, hasta el punto de poner en peligro la totalidad del sistema financiero mundial sustentado sobre la banca, bolsas y demás sistemas económicos y legales regulatorios públicos, tanto de índole nacional como internacional²⁹⁴.

²⁹³ MARTÍNEZ SELVA, J. M. (2018): “Introducción: mundo offshore y onshore”. Disponible online: www.vlex.es.

²⁹⁴ MARTÍNEZ SELVA, J. M., op. cit., pp. 25-28. Los países y territorios que albergan los citados paraísos fiscales obtienen sus ingresos públicos de todo tipo de impuestos indirectos, especialmente sobre importaciones y transacciones

Aquellos países o territorios, que aceptan convertirse en paraíso fiscal, tienen, a su favor, un argumento clave; en el caso de tratarse de Estados, su soberanía como tales le concede el derecho de organizarse, fiscalmente, en ese sentido, bajo la premisa de una muy baja o nula fiscalidad para los extranjeros –personas físicas y jurídicas- que quieran allí establecerse. Con carácter general, los referidos paraísos fiscales parecen definirse por una serie de rasgos comunes, además de una baja o nula fiscalidad para residentes y no residentes –sobre todo, para éstos últimos-; en línea con lo dicho, tales paraísos ofrecen, además, un fuerte secreto bancario y comercial, establecido en su legislación, amén de una serie de ventajas y privilegios fiscales altamente atractivos para las grandes fortunas, así como fondos de inversión internacional.

Por otro lado, en dichos paraísos no hay reglas o límites para el control de cambios o el movimiento de capitales, junto a una muy escasa o débil regulación y control administrativo sobre las actividades bancarias realizadas; además, éstos adoptan el derecho anglosajón, muy flexible y favorable para todo tipo de negocios. Otro elemento, clave, para comprender este mundo de los paraísos fiscales es el de la ausencia de convenios de intercambio de información fiscal con aquellos países, de muy alta tributación; así mismo, el personal, multilingüe, que presta allí los servicios bancarios está altamente especializado y formado en finanzas internacionales, gozando además de las mejores infraestructuras tecnológicas posibles –sobre todo, en materia informática e internet-. Otro ámbito de interés es la capacidad crediticia, en mejores condiciones por parte de los bancos, radicados en los mencionados paraísos fiscales, que las de aquellos ubicados en países de elevada tributación.

Por supuesto, un paraíso fiscal necesita, como prerrequisito de todos los condicionantes, antes expuestos, el más destacado; esto es, una mínima paz y seguridad, que evite “sacudidas” –guerras, desórdenes..- no deseadas; la informática, así como internet, favorecen todo tipo de actividades económicas y crediticias, ajenas a los circuitos oficiales o, en su caso, mucho más ventajosas. Hay numerosos bancos que operan on line, no siendo necesario más que un buen ordenador y conexión a internet para abrir todo tipo de cuentas corrientes –y, al tiempo, operar con ellas-; el carácter extraterritorial de la citada red digital, por cuanto se extiende a lo largo y ancho de todo el planeta, dificulta considerablemente cualquier tipo de control o vigilancia, efectivas, sobre lo que se hace. En el fondo, las motivaciones principales para acudir a un paraíso fiscal suelen ser la de pagar menos al fisco pero, también, la de “proteger” los fondos, allí depositados, de todo tipo de peligros en el propio país de origen –por ejemplo, una expropiación, sin previo aviso ni derecho a indemnización,

comerciales; además, usualmente, quienes se domicilian en tales paraísos no tributan por sus ingresos, procedentes del exterior.

por parte de un gobierno excesivamente radical... Quien tiene mucho dinero, ya de origen lícito como ilícito, suele ser muy miedoso ante cualquier posible eventualidad que pueda traducirse, aunque sea hipotéticamente, en una pérdida del mismo; en el caso de los delincuentes, dicho “temor” se ve potenciado por la necesidad de “blanquear” tales fondos, ilícitamente conseguidos²⁹⁵.

Sin duda, es innegable tanto el principio de libre desarrollo de la actividad económica como el del deber de ajustar ésta a los principios y reglas, propios del sistema jurídico legal aplicable en cada momento; por ello, libertad y responsabilidad deben ir de la mano. Tal vez, los territorios y países que, libremente, han decidido optar por constituirse en paraísos fiscales, como normativa imperante, han “pecado” de un comportamiento irresponsable; no vale, pues, mirar hacia otro lado, cuando hay sospechas –más que ciertas, en algunos casos- de una procedencia ilegal de tales fondos depositados. Por otro lado, sin perjuicio del necesario respeto a la soberanía de todos los Estados, tampoco puede olvidarse el deber, por parte de todos ellos, de cumplir –y, al tiempo, hacer cumplir dentro de sus fronteras- la norma fiscal y tributaria, nacional e internacional, contraria a todo tipo de comportamientos ilícitos; en esa línea, la OCDE ya ha tomado cartas en el asunto, de modo que esos paraísos fiscales están siendo objeto de un mayor control y vigilancia.

No puede consentirse, en modo alguno, que un Estado pueda ser cómplice de todo un entramado, dirigido a la elusión y defraudación fiscal; más, aún, cuando quienes utilizan dichos instrumentos jurídico legales son delincuentes y demás “agentes” del crimen organizado, al más alto nivel. Es deber de los Estados garantizar en sus fronteras –y, también, fuera de ellas- que las leyes se cumplan, sin que sea admisible que otro Estado ofrezca su sistema legal como cobertura de todo tipo de actividades claramente criminales; los Estados, además, son iguales en soberanía, de modo que han de procurar respetar, en todo momento, aquellos tratados y convenios internacionales, de muy amplio espectro, firmados por los mismos. La gran mayoría de las organizaciones internacionales más importantes están tremendamente preocupadas por este problema, relativo a los paraísos fiscales, dado sus muy negativas consecuencias; es decir, la considerable reducción de los ingresos estatales, de modo que las respectivas administraciones ya no pueden financiar aquellas políticas públicas más necesarias –en especial, las de carácter redistributivo de la renta, en beneficio de quienes se hallan en riesgo de exclusión social-²⁹⁶.

La Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal (y otras normas) modifica la D.A. 1ª de la Ley de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal (Ley

²⁹⁵ MARTÍNEZ SELVA, J. M., op. cit., pp. 29-31.

²⁹⁶ MARTÍNEZ SELVA, J. M., op. cit., pp. 57-58.

36/2006, de 29 de noviembre), señalando que las referencias efectuadas en la normativa a paraísos fiscales, a países o territorios con los que no exista efectivo intercambio de información, o de nula o baja tributación se entenderán efectuadas a la definición de jurisdicción no cooperativa de la disposición adicional primera de esta Ley del 2021. Y se define una jurisdicción no cooperativa como los países y territorios, así como los regímenes fiscales perjudiciales, que se determinen por la Ministra de Hacienda mediante Orden Ministerial conforme a los criterios que se establecen en los apartados siguientes; pero, en tanto no se determinen por Orden Ministerial los países o territorios que tienen la consideración de jurisdicción no cooperativa, tendrán dicha consideración los países o territorios previstos en el Real Decreto 1080/1991, de 5 de Julio.

Al día de hoy, la lista de paraísos fiscales, según la OCDE, está compuesta por las siguientes jurisdicciones: Anguila, Antigua y Barbuda, Antillas Neerlandesas, Aruba, Bahamas, Bahreín, Bermudas, Belice, Chipre, Dominica, Gibraltar, Granada, Guernesey, Isla de Jersey, Isla de Man, Islas Caimán, Islas Cook, Islas Turcas y Caicos, Islas Vírgenes Británicas, Islas Vírgenes de los Estados Unidos, Liechtenstein, Malta, Mauricio, Montserrat, Nauru, Niue, Panamá, Samoa, San Cristóbal y Nieves, San Marino, San Vicente y las Granadinas, Santa Lucía y Seychelles²⁹⁷.

La Carta de las Naciones Unidas, de 26 de junio de 1945, ha sido suscrita por la casi totalidad de países, que conforman y articulan la comunidad internacional; pues bien, dicha Carta establece en su cap. I, bajo la rúbrica “Propósitos y principios”, el de basarse en la cooperación internacional para resolver aquellos problemas internacionales, también de orden económico. Así, siguiendo tal razonamiento, sería deseable una acción más enérgica, por parte de tal organización internacional, de ámbito universal, en pos de asegurar esa necesaria colaboración entre los Estados en materia tributaria; pero, sin perjuicio de tal mandato, genérico y difuso, establecido en la referida Carta, no hay indicios que nos permitan asegurar la existencia de un Principio de Derecho Internacional General que obligue a los Estados a la citada cooperación, cuando no exista previo convenio internacional suscrito a esos efectos y finalidades. En suma, la situación ya descrita hace más difícil que los paraísos fiscales, como tales, dejen de existir, puesto que éstos, en realidad, niegan tal principio de colaboración, establecido en la referida Carta de la ONU; y, además, por si fuera poco, dando las mayores facilidades y coberturas, desde luego, a todo tipo de operaciones ilícitas e ilegales, tanto las de poco volumen como aquellas otras, más propias de la gran delincuencia

²⁹⁷ www.vlex.es

organizada, cuya actividad económica mueve miles y miles de millones a lo largo y ancho del planeta²⁹⁸.

Asunto, pues, relevante en la materia, aquí estudiada, es la de sí existe, o no, un Principio de Derecho Internacional General, referente a la cooperación internacional entre Estados a la hora de aplicar sus respectivos tributos; parece claro que, en el supuesto de la previa firma de un convenio o tratado internacional, entre Estados o, en su caso, la pertenencia de un país a la Unión Europea, los mencionados sujetos están obligados a cooperar entre sí. La cuestión delicada surge cuando no hay ni el precitado convenio o tratado internacional ni, tampoco, los Estados afectados forman parte de la mencionada organización internacional, de ámbito geográfico europeo; es decir, si no se ha firmado por parte de los mencionados Estados ningún convenio internacional, cuyo objeto sea el de dicha cooperación ni tampoco pertenecen éstos a la UE, ¿están obligados a cooperar entre sí, en base a un norma o principio de Derecho Internacional General que así lo estableciese?.

Maresca viene a decir que, en realidad, los numerosos acuerdos de colaboración y asistencia en materia civil, penal y tributaria, firmados por gran número de países, confirman una evidencia indiscutible; esto es, los Estados admiten, en un grado cada vez mayor, la aplicación en su respectivo suelo del derecho público –ya sea tributario ya penal-, procedente de otro Estado. Pero, a juicio de otra doctrina, lo único indiscutible es que no existe una norma, propia del Derecho Internacional General, que prohíba a un Estado cooperar con otro, a la hora de la aplicación en el primero de los tributos, aprobados por el segundo; así mismo, a juicio de otros autores, si un Estado necesita que otro lleve a cabo determinado acto en el territorio de éste último, relativo a un tributo, aprobado por el primero, ello debería tener lugar en base a un principio más propio del reconocimiento, mutuo y recíproco, por parte de cada Estado de la soberanía de los demás, que el de la colaboración, antes mencionado. Por ello, un Estado siempre podrá oponer la excepción del Orden Público cuando considere que lo acordado por otro Estado atenta contra sus principios, derechos y valores, básicos, constitucionalmente relevantes.

A la vista de las opiniones consultadas entre la doctrina, puede afirmarse, pues, que no existe norma de Derecho Internacional General –léase, ni costumbre ni principio general del derecho-, que establezca un deber de los Estados de cooperar entre sí a la hora de aplicar y recaudar los tributos, aprobados por otro país extranjero; cuando los Estados cooperan lo hacen por otras razones, distintas de esa, inexistente, además, norma internacional. En la mayoría de casos, cuando no hay un previo

²⁹⁸ LÓPEZ ESPADAFOR, C. M. (2016): “Las normas generales del derecho internacional ante el objetivo de combatir la evasión fiscal”, op. cit., pp. 275-277.

convenio internacional, ya firmado, o no se trata de países, miembros de la UE, tal cooperación interestatal se hace libremente, por razones de orden práctico e interés mutuo; ello, sin perjuicio de la conveniencia de toda colaboración, teniendo en cuenta, a favor de dicha tesis, los propios términos en los cuales se expresa la Carta de Naciones Unidas, ya antes mencionada²⁹⁹.

En realidad, dada la libre circulación de capitales, vigente en la Unión Europea, se está cometiendo un acto ilegal cuando no se comunica a la Hacienda Pública del país de residencia que se tiene una cuenta bancaria en un país o territorio, considerado legalmente como “paraíso fiscal”, según la respectiva norma que los enumera; el no proceder a dicha comunicación es sancionable, en vía administrativa por parte de la Hacienda Española. Tema distinto es el de la procedencia del dinero, depositado en dichos paraísos fiscales; si el origen del mismo es ilícito, ello dará lugar también a la correspondiente sanción, ya administrativa ya, incluso, penal, aparte del propio delito fiscal o de evasión de capitales. Así, es perfectamente lícito disponer de una cuenta bancaria en Mónaco, etc., siempre que ésta se comunique a nuestra Agencia Tributaria y, al tiempo, los fondos allí depositados procedan de actividades, conforme a Derecho. Lo verdaderamente grave de la existencia de tales paraísos fiscales es que socavan la capacidad de obtención de recursos, por parte de las distintas administraciones públicas; además, la liberalización de la economía mundial, cada vez más acusada, empuja a los distintos Estados a una mutua y alocada carrera por disminuir al máximo, lo más rápidamente posible, la presión fiscal sobre el capital dentro de las propias fronteras³⁰⁰.

Sin duda, el fenómeno de la doble imposición internacional fue una de las materias, objeto de análisis por los primeros convenios internacionales, de índole tributaria; pero, sin perjuicio de ello, cabe preguntarnos si existen principios de Derecho Fiscal Internacional, más allá de los referidos convenios, ya interestatales ya suscritos en el ámbito de las diversas organizaciones internacionales, hoy subsistentes, tanto de carácter universal –léase, la ONU- como de carácter regional –por su cercanía a nosotros, el Consejo de Europa y la Unión Europea-. Hay algunos Estados que, por constituirse en paraísos fiscales, a los cuales ya nos hemos referido anteriormente, se niegan a firmar ningún tipo de acuerdo con los demás, relativo a la materia tributaria; y, ello, pese a la existencia de organizaciones internacionales, como la OCDE, especializadas en tales temáticas o, incluso, el papel de algunas superpotencias –por ejemplo, USA-. En todo caso, el citado fenómeno de los paraísos fiscales es más difícil de “controlar” cuando éstos se ubican dentro de las fronteras de un Estado

²⁹⁹ LÓPEZ ESPADAFOR, C. M. (2017): “Globalización en el deber de cooperación entre administraciones tributarias ante la persistencia de los paraísos fiscales”, op. cit., pp. 17-19.

³⁰⁰ HERNÁNDEZ VIGUERAS, J. (2009): “*Al rescate de los paraísos fiscales. La cortina de humo del G-20*”. Icaria editorial. Barcelona, pp. 12-13.

poderoso, ocurriendo lo contrario si se trata de territorios o pequeños Estados, más débiles y, por tanto, más propensos al acuerdo o la negociación.

Tal vez, a la vista de la mencionada realidad, lo más conveniente sea una intervención, decidida, por parte de la ONU, ya que su naturaleza de organización internacional, de ámbito universal, posibilita el planteamiento de soluciones, eficaces e iguales para todos, en orden a resolver dicha problemática; sin duda, pese a la OCDE e, incluso, la Unión Europea, aquellos pequeños territorios o Estados, constituidos en paraísos fiscales, siguen ahí. La ONU, en cuanto organización internacional que alberga en su seno la gran mayoría de Estados, constituidos sobre la Tierra, aparece como el mejor garante, a la hora de respetar las soluciones, efectivas, pactadas en su seno y diseñadas para resolver los diversos problemas y controversias, de índole internacional; eso sí, respetando la independencia y soberanía de todos los Estados, grandes y pequeños, fuertes y débiles. En suma, hoy más que nunca es necesaria la más adecuada y precisa delimitación del marco general relativo a los principios del Derecho Internacional, con respecto a la normativa sobre tributos³⁰¹.

Asunto igualmente destacado es el de preguntarnos por qué existen los paraísos fiscales; esto es, cuáles son las razones, de índole económica, por supuesto, mediante las cuales explicar su existencia –y, además, su crecimiento, cada vez más acentuado-. En suma, tales paraísos son una magnífica herramienta para una planificación fiscal óptima, entendiendo por tal aquellas operaciones, plenamente lícitas y conformes con la legalidad, por las cuales cabe disminuir considerablemente la respectiva carga fiscal. Conviene no confundir la citada planificación fiscal –también denominada elusión fiscal- con la evasión fiscal, puesto que ésta última conlleva una clara infracción, contraria a la Ley, de carácter fraudulento, cuyo único propósito es el de no pagar los respectivos impuestos; la primera resulta amoral, aunque acorde con la Ley mientras que la segunda, siendo también contraria a la ética ciudadana, quiebra además la letra de la respectiva Norma jurídica.

Como indicamos anteriormente, la Disposición adicional primera y décima y disposición transitoria segunda de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal ha sido objeto de nueva redacción, por parte de la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal; tal reforma legislativa tiene plenos efectos desde el 11 de julio de 2021; conforme a los cambios, también producidos en la normativa internacionales, el término “paraíso fiscal” se sustituye por el “jurisdicciones no cooperativas”. A partir del citado cambio en la Norma, las referencias, efectuadas a “paraísos fiscales, países o territorios con los que no exista

³⁰¹ LÓPEZ ESPADAFOR, C. M. (2019): “Trends and sources of international taxation” en *Cuadernos de derecho transnacional* (Marzo 2019). Vol. 11. N° 1, pp. 438-441.

efectivo intercambio de información, o de nula o baja tributación”, tendrán que interpretarse con arreglo a los cambios previstos en la LGT, aplicables. Atendiendo a la precitada Ley 58/2003 General Tributaria, se entenderá por asistencia mutua el conjunto de acciones de asistencia, colaboración, cooperación y otras de naturaleza análoga que el Estado español preste, reciba o desarrolle con la Unión Europea y otras entidades internacionales o supranacionales, y con otros Estados en virtud de la normativa sobre asistencia mutua entre los Estados miembros de la Unión Europea o en el marco de los convenios para evitar la doble imposición o de otros convenios internacionales.

A mayor abundamiento, a partir del referido cambio legislativo, serán consideradas “jurisdicciones no cooperativas” aquellos países y territorios, así como los regímenes fiscales perjudiciales, determinados mediante la correspondiente orden ministerial; para ello, se establecen los siguientes criterios, que fijan aquellas situaciones por las cuales un país y territorio tendrá la consideración de jurisdicción no cooperativa:

A. En materia de transparencia fiscal:

1. La existencia con dicho país o territorio de normativa sobre asistencia mutua en materia de intercambio de información tributaria en los términos previstos en la LGT, que sea de aplicación
2. El cumplimiento de un efectivo intercambio de información tributaria con España.
3. El resultado de las evaluaciones "inter pares" realizadas por el Foro Global de Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales.
4. El efectivo intercambio de información relativa al titular real, definido en los términos de la normativa española en materia de prevención de blanqueo de capitales y financiación del terrorismo.

A los efectos de esta letra a) se entiende por efectivo intercambio de información, la aplicación de la normativa sobre asistencia mutua en materia de intercambio de información tributaria atendiendo a los términos de referencia aprobados por el Foro Global de Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales.

B. Que faciliten la celebración o existencia de instrumentos o de sociedades extraterritoriales, dirigidos a la atracción de beneficios que no reflejen una actividad económica real en dichos países o territorios.

C. La existencia de baja o nula tributación.

Existe baja tributación cuando, en el país o territorio de cual se trate, se aplique un nivel impositivo efectivo considerablemente inferior, incluido el tipo cero, al exigido en España en un impuesto idéntico o análogo al IRPF, al IS o al IRNR.

Existe nula tributación cuando en el país o territorio de que se trate no se aplique un impuesto idéntico o análogo al IRPF, al IS o al IRNR, según corresponda.

Tendrán la consideración de impuesto idéntico o análogo los tributos que tengan como finalidad la imposición de la renta, siquiera parcialmente, con independencia de que el objeto del mismo lo constituya la propia renta, los ingresos o cualquier otro elemento indiciario de esta.

La relación de regímenes fiscales perjudiciales que tienen la consideración de jurisdicciones no cooperativas se podrá actualizar, atendiendo a los criterios del Código de Conducta en materia de Fiscalidad Empresarial de la Unión Europea o del Foro de Regímenes Fiscales Perjudiciales de la OCDE.

La normativa de cada tributo podrá establecer especialidades en la aplicación de estas normas.

Respecto de aquellos países o territorios que tengan la consideración de jurisdicciones no cooperativas, con los que España tenga suscrito un convenio para evitar la doble imposición que se encuentre vigente, la normativa tributaria relacionada con las jurisdicciones no cooperativas resultará también de aplicación, en la medida en que no sea contraria a las disposiciones del citado convenio.

En tanto no se determinen por Orden Ministerial los países o territorios que tienen la consideración de jurisdicción no cooperativa, tendrán dicha consideración los países o territorios previstos en el Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio.

Desde 2 de febrero de 2003, fecha de entrada en vigor del Real Decreto 116/2003, de 31 de enero, se incorporó al Real Decreto 1080/1991 una disposición, según la cual, dejarán de tener la consideración de jurisdicción no cooperativa aquellos países o territorios que firmen con España un convenio para evitar la doble imposición internacional, con cláusula de intercambio de información o un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria, en el que expresamente se establezca que dejan de tener dicha consideración, desde el momento en que estos convenios o acuerdos se apliquen.

Los países o territorios, a los que se refiere el párrafo anterior, volverán a tener la consideración de paraíso fiscal, a partir del momento en que tales convenios o acuerdos dejen de aplicarse

En base a los párrafos anteriores han salido de la lista original los siguientes territorios: Principado de Andorra, Antillas Neerlandesas, Aruba, República de Chipre, Emiratos Árabes Unidos, Hong-Kong, Las Bahamas, Barbados, Jamaica, República de Malta, República de Trinidad y Tobago, Gran Ducado de Luxemburgo, República de Panamá, República de San Marino y República de Singapur.

En consecuencia, la vigente lista de territorios, con las modificaciones derivadas y que se deriven de lo establecido en el Real Decreto 116/2003, seguirá siendo de aplicación en tanto no se apruebe mediante Orden Ministerial una nueva relación de países y territorios con la consideración de jurisdicción no cooperativa.

Acompañamos, acto seguido, la lista de países y territorios que tienen la consideración de jurisdicción no cooperativa, de acuerdo a las modificaciones derivadas de lo establecido en el Real Decreto 116/2003, antes reseñado: Principado de Andorra, Antillas Neerlandesas, Aruba, Emirato del Estado de Bahrein, Sultanato de Brunei, República de Chipre, Emiratos Árabes Unidos, Gibraltar, Hong-Kong, Anguilla, Antigua y Barbuda, Las Bahamas, Barbados, Bermuda, Islas Caimanes, Islas Cook, República de Dominica, Granada, Fiji, Islas de Guernesey y de Jersey (Islas del Canal), Jamaica, República de Malta, Islas Malvinas, Isla de Man, Islas Marianas, Mauricio, Montserrat, República de Naurú, Islas Salomón, San Vicente y las Granadinas, Santa Lucía, República de Trinidad y Tobago, Islas Turks y Caicos, República de Vanuatu, Islas Vírgenes Británicas, Islas Vírgenes de Estados Unidos de América, Reino Hachemita de Jordania, República Libanesa, República de Liberia, Principado de Liechtenstein, Gran Ducado de Luxemburgo -éste último, por lo que respecta a las rentas percibidas por las Sociedades a que se refiere el párrafo 1 del Protocolo anexo al Convenio, para evitar la doble imposición, de 3 de junio de 1986-, Macao, Principado de Mónaco, Sultanato de Omán, República de Panamá, República de San Marino, República de Seychelles y República de Singapur³⁰².

Conviene insistir en que el cambio de denominación, en forma de “jurisdicciones no cooperativas”, va mucho más lejos de lo puramente nominal; como ya hemos indicado previamente, la referida Ley 11/2021, de 9 de julio, persigue adecuar el término “paraíso fiscal” a una realidad, mucho más amplia, que pasa a definirse ahora con el de “jurisdicciones no cooperativas”. Tal cambio nominal retoma, en cierta manera, las ideas recogidas en el informe de la OCDE, de 1998, titulado “Competencia fiscal perniciosa: un problema mundial emergente”, el cual contiene los respectivos

³⁰² www.agenciatributaria

criterios mediante los cuales identificar dichos territorios y regímenes, perniciosos, a efectos de la competencia fiscal internacional.

Lo interesante es que esas “jurisdicciones no cooperativas” van a englobar no solo los territorios y países, donde predomina la ausencia o falta de información, fiscal y tributaria; tal cambio en la denominación permite integrar, en esas jurisdicciones no cooperativas, atendiendo a criterios de equidad fiscal y transparencia, a aquellos países y territorios, caracterizados por: 1º facilitar la existencia de sociedades extraterritoriales dirigidas a la atracción de beneficios sin actividad económica real o por la existencia de baja o nula tributación o bien por su opacidad y falta de transparencia, 2º la inexistencia con dicho país de normativa de asistencia mutua en materia de intercambio de información tributaria aplicable, 3º la ausencia de un efectivo intercambio de información tributaria con España y 4º los resultados de las evaluaciones sobre la efectividad de los intercambios de información con dichos países y territorios. Por otro lado, la exposición de motivos de la precitada Ley 11/2021 afirma: “con el fin de otorgar una respuesta más precisa a determinados tipos de fraude, conviene identificar aquellos regímenes fiscales preferenciales que resulten perjudiciales establecidos en determinados países o territorios que facilitan el fraude fiscal”. La relación de regímenes fiscales perjudiciales que tienen la consideración de jurisdicciones no cooperativas se podrá actualizar atendiendo a los criterios del Código de Conducta en materia de Fiscalidad Empresarial de la Unión Europea o del Foro de Regímenes Fiscales Perjudiciales de la OCDE³⁰³.

La mencionada ley 11/2021 nos permite percibir la evolución normativa en cuanto a lo tocante a los paraísos fiscales, desde la Disposición Adicional 1ª de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal; así, en un principio, el concepto de paraíso fiscal parecía solo centrado en la inexistencia de la correspondiente cláusula de intercambio de información, en cuanto al respectivo convenio de doble imposición. La antedicha Ley 26/2014 supuso un avance, al introducir, como guía en dicho asunto, los parámetros establecidos por ciertas organizaciones internacionales -en este caso, los resultados de las evaluaciones “inter pares” efectuadas por el Foro Global de Transparencia de Intercambio de Información con Fines Fiscales-; el cambio más profundo y trascendental ha tenido lugar con la Ley 11/2021, ya que ésta incorpora criterios, propios de una auténtica justicia tributaria.

La citada Ley 11/2021 es un fiel reflejo de los cambios, acontecidos en la fiscalidad internacional, cada vez más contraria a aquellos regímenes y territorios, en donde predominan las conductas

³⁰³ www.cef.es

fiscales más perniciosas, amén de contrarias a un sistema tributario justo. La citada Jurisdicción no corporativa va a incluir también, a partir de ahora, aquellos “regímenes fiscales perjudiciales”, según los criterios del Código de Conducta en materia de Fiscalidad Empresarial de la Unión Europea o del Foro de Regímenes Fiscales Perjudiciales de la OCDE; ello permitirá incluir en esa lista de jurisdicciones no corporativas a un determinado régimen, de manera aislada, sin que ello afecte al entero sistema tributario de un determinado país, en su conjunto. Por otro lado, además de la lista de jurisdicciones no cooperativas, propias de la UE y las de los respectivos países, hay muchas otras; por desgracia, la idea sobre la cual se fundamenta lo que antes denominábamos paraíso fiscal sigue ahí: esto es, la insolidaridad e injusticia más absoluta, de modo que los que más tienen no tributen nada o, en su caso, una cantidad ridícula. No cabe duda que el actual -y, sobre todo, futuro- desarrollo tecnológico no hará sino agudizar dicho problema de las jurisdicciones no cooperativas; una de las principales bazas que aseguran el éxito de tales territorios, donde prima la no cooperación con los demás países, en el ámbito tributario, es, precisamente, la presencia de tecnologías, muy complejas y difíciles de rastrear, que faciliten la ocultación de los fondos, allí transferidos³⁰⁴.

Es conveniente recordar cómo y por qué surge entre nosotros el término “paraíso fiscal”, cuyo origen cabe situar a principios de los años 90 del pasado siglo, siguiendo la estela de algunos de nuestros países vecinos –en concreto, Italia o Portugal-; precisamente, en esa época, los primeros avances de las ciencias de la información, computación y telecomunicaciones permiten que el dinero pueda moverse, muy rápidamente, de un lugar a otro del mapa. En 1989 cae igualmente el muro berlinés, con el subsiguiente colapso del “imperio” soviético, alcanzando un enorme auge el capitalismo más desaforado, a la manera occidental; el autor norteamericano F. Fukuyama fue el que, a la vista de la caída de la URSS, empezó a hablarnos del fin de la historia, en un libro de igual título, publicado en 1992. A juicio del precitado autor, asistíamos entonces a un nuevo periodo de la historia en el cual la democracia liberal, tanto en lo económico como en lo político, reinaría sobre todo el orbe terráqueo, sin rival a partir de entonces, dada la desintegración, definitiva, del régimen político instaurado por el PCUS y sus “satélites”, en forma de COMECON y Pacto de Varsovia. Por otro lado, también en ese periodo histórico aumentan, de manera espectacular, los flujos financieros internacionales, movidos por una creciente especulación, cada vez más alejada de la actividad productiva real; a partir de entonces, China pasa a ser el “taller del mundo” como lo fue, al principio de la revolución industrial, el propio Reino Unido, cuna de la máquina de vapor. Así mismo, recordemos que el narcotráfico y demás delincuencia organizada, a gran escala, con beneficios

³⁰⁴ www.tax.manager

multimillonarios, supo aprovecharse de tales avances tecnológicos, aumentando con ello el volumen de dichos flujos.

Las primeras medidas, adoptadas por nuestro gobierno, en contra de esos paraísos fiscales consistieron en la aprobación de una serie de beneficios fiscales, en el IRPF e IS, que no se aplicaban en esos territorios, calificados con tales términos; el objeto de todo ello era el de disuadir, tanto a particulares como a empresas, del uso de tales paraísos, como vía de elusión/fraude fiscal, ya directamente ya a través de entidades financieras, allí establecidas. Así mismo, nuestros legisladores aprobaron una lista de esos llamados paraísos fiscales, vía el RD 1080/1991, antes citado; esa lista hacía solo referencia a territorios o países, sin poner el foco sobre aquellos regímenes fiscales perjudiciales, salvo uno de ellos, frente a los cuales nuestro fisco debía protegerse convenientemente. Uno de los problemas más relevantes de ese sistema, en forma de lista, es el de que las diversas y sucesivas normas, encargadas de regular dicha temática, no establecieron un mecanismo mediante el cual ir actualizándola; ello resulta aún más grave puesto que la norma española nunca llegaba a tener en cuenta los cambios, tanto económicos como normativos, tecnológicos, etc. que se iban produciendo. Sin perjuicio de lo ya reseñado, es verdad que, de una manera u otra, los trabajos de la OCDE, así como los de los demás organismos internacionales, preocupados por la citada materia, también se han hecho sentir en la labor de nuestros legisladores³⁰⁵.

Como señalamos en páginas anteriores, la ley 11/2021, de 9 de julio, de prevención y lucha contra el fraude fiscal, vino a reformar la DA 1ª de la ley 36/2006, ya citada, englobando en un solo concepto, pluricomprendido, los anteriores correspondientes a los paraísos fiscales, territorios de nula tributación y aquellos con los cuales no existe efectivo intercambio de información; hay que destacar que, pese a así indicarlo expresamente la exposición de motivos de la antedicha ley 11/2021, la lista con los antiguos paraísos fiscales –hoy, jurisdicciones no cooperativas- aún no se ha revisado; los criterios, contenidos en la mencionada ley 11/2021, tienen la clara utilidad de frenar cualquier tipo de extralimitación, por parte de las autoridades administrativas, puesto que solo tendrán ese carácter de jurisdicción no cooperativa los territorios que cumplan los referidos criterios, establecidos legalmente. Si un territorio es considerado jurisdicción no cooperativa por parte de la administración pública tributaria, aún cuando éste no cumpla dichos criterios, fijados legalmente,

³⁰⁵ MARTOS GARCÍA, J. J. (2021): “Paraisos fiscales en el Ordenamiento Español (1991-2021)” en MARTOS GARCÍA, J. J. (Dir. y Coord.): *Jurisdicciones no cooperativas y paraísos fiscales. Marco internacional y régimen jurídico interno tras la Ley 11/2021 de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal*. Tirant lo Blanch. Valencia, pp. 171-210.

estaremos ante una decisión administrativa contraria a Derecho; y, en consecuencia, el contribuyente, perjudicado por ella, podrá impugnarla, tanto en vía administrativa como judicial, aduciendo su ilegalidad.

Las medidas administrativas, de naturaleza defensiva, que se pueden adoptar frente a dichas jurisdicciones, suelen ser muy amplias y variadas; en todo caso, lo más importante es que estén debidamente ajustadas al Ordenamiento Jurídico vigente, sin incurrir en abuso o arbitrariedad, contrarias a Derecho, como no podría ser de otra manera. Pero, además, hemos de tener en cuenta que los actos administrativos han de respetar los principios de seguridad jurídica y confianza legítima; esto es, la administración debe actuar de manera previsible a la hora de efectuar un cambio normativo. Precisamente, por todo ello, tales criterios, legalmente fijados, que determinan cuándo estamos ante una jurisdicción no cooperativa, o no, deben ser lo más precisos y claros que sea posible. Un cambio normativo, imprevisible, podría dar lugar a la oportuna responsabilidad patrimonial, a cargo de la administración, siempre y cuando atente contra dichos principios de seguridad jurídica y confianza legítima.

En todo caso, el concepto de jurisdicción no cooperativa, al igual que ha venido ocurriendo con el de paraíso fiscal, no se define, de manera plena, en nuestro vigente sistema jurídico legal; en lugar de proceder a dicha definición, se nos remite a la DA 1ª de la ley 36/2006, en cuya virtud se publicará una lista, vía orden ministerial, recogiendo una relación de las citadas jurisdicciones no cooperativas. Hasta que se publique un nuevo listado, los paraísos fiscales contenidos en el RD 1080/1991 seguirán manteniendo tal condición; así mismo, las medidas defensivas, de orden administrativo, adoptadas contra las citadas jurisdicciones no cooperativas han de respetar ciertos límites; entre ellos, el de que, en el supuesto de establecerse cualquier clase de presunción, ésta admita prueba en contra. Por otro lado, siguiendo lo señalado en la exposición de motivos de la ley 11/2021, la intención del legislador ha sido la de alinearnos con los criterios seguidos por parte de la OCDE y la UE; en consecuencia, también sería lógico que la interpretación de la referida Ley 11/2021 se hiciese siguiendo la estela de las referidas organizaciones internacionales³⁰⁶.

2.- Consecuencias del traslado en el IRPF.

El art. 8.2 de la LIRPF prevé aquellos casos, referidos a contribuyentes, sujetos a dicho impuesto, también residentes en España que, por cualquier razón, trasladen su residencia a algún paraíso fiscal,

³⁰⁶ MARTOS GARCÍA, J. J. (2021): “Jurisdicciones no cooperativas en el Ordenamiento Español. La ley 11/2021 de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal” en MARTOS GARCÍA, J. J. (Dir. y Coord.): *Jurisdicciones no cooperativas y paraísos fiscales. Marco internacional y régimen jurídico interno tras la Ley 11/2021 de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal*. Tirant lo Blanch. Valencia, pp. 223-267.

conforme al listado establecido por la ley española, actualmente en vigor, relativa a dichos territorios de nula o baja tributación y opacidad fiscal; con arreglo a lo allí establecido, no pierden su condición de contribuyentes, con arreglo al IRPF, aquellos españoles –personas físicas- que acrediten su nueva residencia en algunos de los lugares que, también conforme a la normativa española, sean calificados como paraíso fiscal. A fin de aplicarse dicho art. 8.2, es necesario cumplir los siguientes requisitos: 1º residir en España y, al tiempo, poseer nacionalidad española y 2º trasladar efectivamente la residencia desde nuestro suelo al de otro país o territorio, que pueda calificarse de paraíso fiscal, conforme a la norma española, antes mencionada.

Según establece el ya referido art. 8.2, si se dan los anteriores requisitos, esa persona seguirá siendo tratada como residente en España, tanto durante el año en el cual se produzca el mencionado traslado, como durante las inmediatas siguientes cuatro anualidades; la citada norma, además, no admite prueba en contrario sobre el mencionado cambio de residencia de esa persona ni, tampoco, acerca de los motivos por los cuales éste ha tenido lugar. En principio, puede producirse el referido cambio de residencia por motivos plenamente legales como, por ejemplo, de carácter laboral: a modo de botón de muestra, dícese del típico caso en el cual un ingeniero español, hasta entonces residente en España, va a trabajar a Panamá, contratado allí para prestar sus servicios profesionales en las obras de ampliación de su famoso canal interoceánico.

Recordemos que la migración de profesionales españoles, allende las fronteras, es cada día más frecuente, dado la ausencia en nuestro país de un fuerte tejido productivo empresarial, tecnológicamente avanzado y con buenos sueldos, capaz de contratarles; en realidad, España se ha especializado, dentro de una especie de división internacional del trabajo, en la “producción” de titulados universitarios, de los más variados campos que, justo cuando han terminado sus estudios, marchan al extranjero en pos de una vida mejor. Pero, eso sí, el enorme gasto, invertido en la formación de dichos alumnos, corre por cuenta del sufrido contribuyente español; cuando esos estudiantes están formados, y pueden trabajar, pagarán sus impuestos allende de nuestras fronteras. Por desgracia, a modo de negra carga que todo español hereda de sus ancestros, seguimos condenados a emigrar hacia tierras lejanas, en busca de la prosperidad que nuestro país continúa negando, tan injustamente, a tantos de sus hijos; ¡España, tantas veces madrastra, en vez de madre, para muchos de quienes en ella nacieron¡.

La DA 21ª de la Ley del IRPF entiende excluida la precitada norma con respecto a aquellos españoles, hasta ese momento residentes en España, que, trasladándose a Andorra, cumplan los siguientes requisitos: 1º el citado desplazamiento tiene su causa en un contrato de trabajo, firmado

con una empresa o entidad, residente en dicho país pirenaico, 2º el trabajo se presta, de manera efectiva y exclusiva, en el territorio del citado país extranjero y 3º los rendimientos del trabajo, derivados del precitado contrato que obliga a llevar a cabo dicho traslado, representa al menos el 75% de la renta anual del mencionado desplazado, no excediendo tampoco en cinco veces el importe del indicador público de renta de efectos múltiples.

En realidad, tal artículo 8.2 del IRPF, antes mencionado, presenta numerosos problemas; desde un punto de vista objetivo, estaríamos ante una auténtica “cuarentena fiscal”, con la controversia que ello comporta desde el punto de vista del principio de la justicia tributaria—esto es, en cuanto quiebra al principio de capacidad económica-, establecida en el art. 31 y concordantes de nuestra CE de 1978. Como también antes hemos comentado, el mencionado art. 8.2 contempla un periodo de aplicación que parte del mismo año en el cual se produce el traslado, alargándolo durante los cuatro periodos impositivos siguientes. Las críticas, suscitadas por el referido artículo, tienen una base clara; esto es, la regla general es la de que cualquier persona física española deja de ser residente entre nosotros, automáticamente, cuando abandona el país, de manera efectiva, en el propio año natural. En cambio, la citada regla general tiene su excepción cuando el traslado se produce a un paraíso fiscal; y, ello, aunque tal traslado se haya realizado efectivamente, puesto que, debido a la mencionada excepción, la norma establece la ficción de considerar que dicho traslado, efectivo, no ha tenido lugar, sin tener en cuenta, además, ni el propio certificado de traslado de residencia, emitido por las autoridades del paraíso fiscal donde dicha residencia se haya establecido, efectivamente³⁰⁷.

Según el ya mencionado art. 8.1 y 10 de la LIRPF, son contribuyentes de dicho impuesto las personas físicas, residentes habituales en territorio español o residentes habituales en el extranjero; cuando se trata de personas físicas, con residencia habitual en territorio extranjero, estarán sujetos a tributación por dicha LIRPF si consta la presencia de dos requisitos: 1º tener la nacionalidad española y 2º ejercer cierta actividad laboral, vinculada con nuestro país. Entre los supuestos que corresponderían a dicho ejercicio de una cierta actividad laboral, que pueda ser vinculada con España, podemos aducir los siguientes: 1º los del personal, al servicio de la administración pública española, destacado, o no, en misiones diplomáticas u oficinas consulares, en cuanto miembros de dichos cuerpos diplomáticos o consulares, 2º funcionarios en activo que desarrollen allende de

³⁰⁷ A mayor abundamiento, se es residente en un paraíso fiscal cuando se acredite la permanencia o presencia efectiva en el mismo durante 183 días al año, como mínimo; como ya hemos indicado, a efectos de prueba de la citada permanencia o presencia efectiva, la administración tributaria española no admite aquellos certificados expedidos por las respectivas autoridades del correspondiente paraíso fiscal donde se halle ubicada la citada residencia.

nuestras fronteras cargo o empleo oficial, propio de nuestro Estado, que no pueda considerarse de carácter diplomático o consular y 3º titulares de cargo o empleo oficial del Estado Español, en cuanto miembros de delegaciones o representaciones ante organismos oficiales o como observadores fuera de las fronteras españolas.

El art. 8.2 LIRPF establece que no perderán la condición de contribuyentes por este impuesto las personas físicas, de nacionalidad española, aún en el caso de acreditar su nueva residencia fiscal en un país o territorio que tenga la calificación de paraíso fiscal; tal regla se aplica durante el periodo impositivo en el cual se produzca el cambio de residencia, amén de los cuatro periodos siguientes. Estamos, pues, ante lo que muchos autores denominan “cuarentena fiscal”, con un fin innegable; esto es, “luchar” todo lo que sea posible contra los paraísos fiscales, de modo que éstos no sean tan atractivos a efectos de una posible elusión o fraude fiscal. En realidad, el citado art. 8.2 LIRPF viene a ser un ejemplo de *trailing tax* o, en castellano, impuesto perseguidor, puesto que extiende el ámbito de aplicación de dicha figura impositiva más allá del territorio del Estado de origen, aún una vez producido el cambio de residencia, allí aludido; esto es, la persona física sigue siendo un contribuyente por dicho impuesto, aunque haya dejado de residir entre nosotros. La persona, a la cual se aplique el citado art. 8.2 LIRPF, verá gravada su renta futura, en caso de que la obtuviera; en el supuesto de no obtenerla, no tendrá que pagar el mencionado impuesto³⁰⁸.

Así mismo, el art. 95 bis LIRPF, amén del propio art. 14.3 del citado cuerpo legal, plantean lo que se denomina, doctrinalmente, como un impuesto de salida –*exit tax*, en lengua sajona-, también relacionado directamente con el antedicho art. 8.2 LIRPF; se trata, pues, del devengo de las ganancias patrimoniales latentes por causa del mencionado cambio de residencia, con la subsiguiente pérdida de la condición de contribuyente por el mencionado impuesto. En virtud del precitado art. 8.2 LIRPF, el español que deje de residir en España para hacerlo en un país o territorio, calificado como paraíso fiscal, seguirá tributando a nuestra Hacienda Pública durante ese mismo año y los 4 siguientes por su renta mundiales; es decir, dicho sujeto pasivo estará obligado a declarar en España sus ganancias patrimoniales, latentes, en el momento de su traslado al paraíso fiscal que corresponda. Tales ganancias serán objeto de imputación al último periodo impositivo en el cual el referido contribuyente resida, de manera habitual, en nuestro territorio; el valor de las citadas ganancias –acciones o participaciones- será, a efectos del mencionado impuesto, el que determine el mercado.

³⁰⁸ MARTOS GARCÍA, J. J. (2018): “Exit tax y trailing tax en el IRPF por traslado de residencia a un paraíso fiscal” en *RCyT. CEF.*, nº 423. Junio de 2018, pp. 58-59.

Desde otro punto de vista, la mencionada regulación, en cuanto concebida como un impuesto de salida, no responde verdaderamente al sentido y finalidad de tal figura tributaria; puede argüirse, quizás, en defensa de la misma un matiz, definitivo, teniendo en cuenta la doctrina de nuestro TC sobre la igualdad tributaria: el traslado de residencia a un paraíso fiscal no puede equipararse a aquel que se lleva a cabo hacia otros destinos, no susceptibles de recibir tal calificación y privados, igualmente, de las ventajas, desde el punto de vista fiscal y tributario, de tales territorios o Estados de bajo o nula tributación. Así mismo, tampoco sería aplicable el art. 14.3 LIRPF, relativo a la pérdida de la condición de contribuyente, en el caso previsto por el art. 95 de dicho “corpus iuris”, precisamente en base al antedicho art. 8.2 de la mencionada Ley, el cual mantiene esa condición en caso de trasladar la residencia a un paraíso fiscal³⁰⁹.

Por otro lado, el ya citado art. 8.2 LIRPF plantea numerosos problemas; así, recordemos, en primer lugar, que dicho artículo supone la consideración como contribuyente en España de quien, siendo persona física de nacionalidad española, traslade su residencia a un paraíso fiscal, durante el año en el cual ésta tenga lugar y los cuatro siguientes –esto es, esa persona física va a tributar en España por sus rentas mundiales-. El propósito del referido artículo es el de impedir toda suerte de elusión fiscal, con respecto a la norma española, de las rentas mundiales obtenidas por dicho contribuyente; el hecho mismo de fijar la concurrencia del referido art. 8.2 LIRPF con el previo requisito de la nacionalidad española de la persona física, objeto de tal norma, implica un elemento clave: esto es, la conexión de la nacionalidad, en materia tributaria, con la soberanía. La soberanía goza, en este momento, de gran fortaleza en cuanto fundamento de la fiscalidad internacional; y, ello, pese a que, desde el punto de vista internacional, predominan los “grandes bloques”, en forma de organizaciones internacionales, que agrupan en su ámbito a un elevado número de países que comparten un espacio geográfico próximo –léase, sin ir más lejos, la Unión Europea-, cediendo cada uno de dichos integrantes a su respectiva organización una cuota, mayor o menor, de su propia soberanía estatal.

En realidad, el contenido de ese art. 8.2 LIRPF también debería aplicarse a los extranjeros que, sin poseer la nacionalidad española, trasladan su residencia desde España hacia alguno de los paraísos fiscales, así denominados por nuestra norma interna; ello podría fundarse en el siguiente razonamiento: el Poder tributario del Estado materializa un deber solidario, que se extiende a todos –españoles y extranjeros-, en cuanto al sostenimiento de los gastos públicos, tal y como establece el

³⁰⁹ MARTOS GARCÍA, J. J. (2018): “Exit tax y trailing tax en el IRPF por traslado de residencia a un paraíso fiscal”, op. cit., pp. 69-72.

art. 31 de nuestro texto constitucional hoy vigente. Es más, el hecho de no aplicar el citado art. 8.2 a esos extranjeros, nacionales de algún país miembro de la Unión Europea, puede dar lugar a una verdadera discriminación, vedada por el derecho emanado de la mencionada organización internacional; a mayor abundamiento, desde el punto de vista de la eficacia, también tendría sentido dicha aplicación, tendente a evitar todo supuesto de fraude fiscal, cuando los citados extranjeros ostentasen la titularidad de algún bien en nuestro suelo³¹⁰.

Un extranjero, residente en nuestro país, constituye el mejor ejemplo de integración, habiendo recibido mucho de nuestros compatriotas; y, por eso, en aplicación del principio de justa reciprocidad, también deberá contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Siguiendo dicho razonamiento, sería lo más deseable que los extranjeros, residentes entre nosotros, también fueran sujetos de las precitadas normas, establecidas en la LIRPF; ello, además, pondría fin a una evidente –y, como hemos advertido previamente, injusta e ilícita- discriminación, contraria a los principios de la UE. Pero, como ya reseñamos en páginas anteriores, los mencionados paraísos fiscales no solo representan Estados o territorios con nula o baja tributación; así mismo, se trata de lugares que no ofrecen ninguna clase de cooperación o información a países terceros, en base a un fuerte secreto bancario.

Sin duda, la medida propuesta dificultaría el fraude, no solo para los propios nacionales españoles sino, también, para quienes, no siéndolo, decidieron residir entre nosotros antes de su marcha a algún paraíso fiscal; todo ello tendría especial eficacia en el caso de dichos extranjeros, titulares de Derechos en España o en cualquier otro lugar, siempre y cuando las diversas administraciones tributarias cooperasen entre sí. Gracias a esos mecanismos cooperativos, la Administración tributaria española podría actuar sobre los bienes de esos extranjeros, al igual que con los de los españoles, en caso de tratar ambos de eludir el pago de sus impuestos, como contribuyentes en España. En suma, tal proceder aseguraría un igual tratamiento para ambos sujetos³¹¹.

Por otro lado, cabe preguntarnos si tales impuestos de salida restringen, o no, las libertades establecidas por la UE; y, ello, puesto que dicha Unión preconiza la libre circulación de personas, servicios, mercancías y capitales en su mercado interior. En suma, el citado mercado funcionará mejor cuantas menores sean las trabas –y, por consiguiente, restricciones- a la movilidad de los factores productivos, amén de la de los ciudadanos e, incluso, la de la toda clase de productos, bienes y servicios; así, ese mejor funcionamiento también se traducirá en unas mejores condiciones, para

³¹⁰ LÓPEZ ESPADAFOR, C. M. (2005): “El traslado de la residencia a un paraíso fiscal” en *Revista de información fiscal*. ISSN 1576-4133. N° 68, pp. 41-44.

³¹¹ LÓPEZ ESPADAFOR, C. M. (2005): “El traslado de la residencia a un paraíso fiscal”, op. cit., pp. 58-60.

empresarios, trabajadores y consumidores. En todo caso, tales libertades no pueden ser absolutas, teniendo en consecuencia ciertos límites; uno de ellos podría ser el de evitar que se utilice tal libertad de movimientos para atenuar o, en su caso, eliminar la obligación de pagar los impuestos que correspondan; en consecuencia, podemos preguntarnos si puede ser lícito que un ciudadano, llegado el momento de su jubilación, cambie de domicilio para, de ese modo, pagar menos impuestos. Como vemos, tal supuesto de cambio de domicilio con el propósito de rebajar la factura fiscal redundante, como no podía ser de otra manera, en una idéntica pérdida de recaudación tributaria, en perjuicio del Estado cuya residencia se abandona; en suma, dicha libertad de cambio de domicilio no puede interpretarse como un derecho absoluto e ilimitado, por parte del ciudadano, ya que se traduce en una evidente pérdida de ingresos tributarios para aquel Estado en el cual dejamos de residir; en otras palabras, el citado impuesto de salida equivale a la tributación que se establece sobre las ganancias o plusvalías latentes en el patrimonio de quien quiere residir a otro lugar. Tal impuesto de salida actúa de manera anticipada, constituyéndose como un elemento estructural del propio impuesto, ya se trate del IRPF o IS, de manera que incrementa el correspondiente gravamen por causa de dicho traslado de residencia a otro lugar.

El citado impuesto de salida viene a equivaler a un peaje, establecido por el Estado cuya residencia abandonamos, de modo que dicho cambio de residencia a otro lugar no suponga, de facto, dejar de pagar los impuestos que nos correspondan; tema clave en esta temática es la de determinar si tal impuesto resulta excesivo y desproporcionado, anulando, también de facto, las libertades esenciales de circulación en cuanto a las personas o los capitales, ya mencionadas, vigentes en el mercado único comunitario. El referido asunto toca, muy directamente, a la manera en la cual deben armonizarse los diversos sistemas tributarios, propios de los Estados miembros, teniendo en cuenta la normativa proveniente de la UE; hay que partir, sin duda, de una evidencia: esto es, el referido exit tax tiene la clara finalidad de evitar toda suerte de elusión o evasión fiscal. Es decir, la mencionada figura impositiva grava aquellas rentas o beneficios, generados mientras el contribuyente residía en un determinado país, de modo que un cambio en su residencia no evite tal gravamen; si no existiese tal figura impositiva, el citado cambio de residencia haría posible una considerable rebaja de la factura fiscal. Por otro lado, la casuística es muy variada y, por ello mismo, admite una serie infinita de matices; así, no parece razonable –al menos, en principio– que merezcan idéntico tratamiento dos casos extremos, que podría expresar del siguiente modo: el de quien se muda a otro país, movido tan solo por la voluntad de pagar así menos impuestos, volviendo inmediatamente después a dicho Estado frente a quien, por motivos laborales o familiares, etc.,

ciertos y debidamente justificados, cambia definitivamente su residencia a otro Estado, no exclusivamente para evitar el pago de la respectiva carga impositiva en residencia de origen.

Como ya hemos indicado, el exit tax quiebra –al menos, sobre el papel- libertades tan esenciales para el buen funcionamiento del mercado unido como son la del libre establecimiento o, incluso, la libre circulación de personas y capitales; tales libertades constituyen idénticos derechos, así reconocidos por la jurisprudencia y legislación de la citada Unión. Los citados impuestos de salida pueden justificarse en base a tres situaciones, las cuales indicamos acto seguido: 1º la de prevenir el riesgo de evasión fiscal: ello significa que el diseño del citado impuesto debe corresponderse con la existencia de tal riesgo, lo cual no sucede cuando la referida norma omite detallar aquellos casos donde es evidente el ánimo o intención de evadir impuestos por parte del obligado a su pago, 2º la del reparto equilibrado de la soberanía fiscal: consiste en atribuir una serie de rentas al Estado de origen que, de otro modo, no serían allí objeto de tributo y 3º la de la coherencia del sistema tributario: relación directa entre, de un lado, determinada y concreta ventaja fiscal y, del otro, un gravamen sobre la misma, cuya función es la de compensarla; hay que tener en cuenta que demostrar la referida relación causa-efecto no es fácil, de modo que, si ésta no existiera, se pondría en serio riesgo la coherencia del sistema fiscal. En cualquier caso, sí parece razonable que se establezcan especiales deberes de información o, incluso, la exigencia de garantías bancarias, siempre y cuando todo ello se justifique a fin de evitar los excesivos riesgos de evasión fiscal o impago de la correspondiente deuda tributaria; la citada argumentación no está tan clara cuando lo que se exige es un interés de demora, puesto que el aplazamiento del pago no está relacionado con conceder una ventaja al obligado a su pago sino con otro motivo: esto es, el de equiparar al contribuyente que desea trasladar su domicilio al extranjero con aquel otro, decidido a quedarse. Así, tendría sentido exigir tal interés solo en aquellos casos en los que el obligado al pago lo retrasase sin motivo justificado alguno.

Es evidente que dicho art. 8.2 LIRPF trata de evitar los casos en los cuales se cambia la residencia española por cualquier otra, en un territorio definido como paraíso fiscal; la cuestión clave que podemos preguntarnos es si dicha normativa atenta, o no, contra nuestros propios Derechos Fundamentales –esto es, el de la libre circulación- y, en su caso, también, incluso, la misma normativa y jurisprudencia, ambas provenientes de la UE. Pero, más allá de dichas consideraciones, no podemos ocultar que los paraísos fiscales siguen existiendo, pese a que tales territorios suponen la quiebra de todo principio de cooperación entre las distintas soberanías tributarias estatales, a la que, respectivamente, tienen derecho todos los Estados por igual; más, aún, tiene sentido el citado comentario cuando nos damos cuenta que tales territorios, opacos al Fisco de otros países, existen,

incluso, dentro de las propias fronteras de la UE. Por ello, a fin de evitar el citado “mal menor” – esto es, la existencia, todavía, de dichos paraísos fiscales-, conviene aplicar una norma como el precitado art. 8.2 de nuestra LIRPF, en cuanto medida de defensa estatal. Sin perjuicio de lo antes expuesto, cabe reseñar, a modo de principio general, una necesidad, cada vez más acuciante; esto es, la de lograr los máximos acuerdos en materia de recaudación e intercambio de información, por parte de las distintas administraciones estatales tributarias. Esa es la línea predominante en el seno de la UE, la cual ha establecido una serie de Directivas con tal propósito; por otro lado, dichos acuerdos entre Estados podrían mejorarse, incluso, alcanzando mayor profundidad y extensión en cuanto a los problemas allí resueltos, si incorporasen la correspondiente cesión de soberanía³¹².

Desde el punto de vista de la tributación internacional, predomina un modelo, mixto, que combina diversos criterios; así, tales criterios serían, de un lado, el de la obligación personal de contribuir, fundado en el principio de la residencia fiscal, la cual grava la totalidad de la renta mundial obtenida por el respectivo contribuyente y, del otro, el de la obligación real de contribuir, en cuya virtud los no residentes solo tributan por las rentas de fuente interna. Sin perjuicio de lo dicho, en algunas ocasiones se utiliza el criterio de la nacionalidad, a modo de ficción, para seguir manteniendo el vínculo contributivo de un determinado sujeto pasivo con el país del cual es nacional; es dentro de ese escenario en el cual hay que contemplar el precitado art. 8.2 LIRPF, en cuanto una especie de cláusula antiparaíso fiscal, estableciendo tal precepto que no perderá la condición de contribuyente del IRPF el español que traslade su residencia a algún país o territorio que reciba dicha calificación reglamentaria. La citada cláusula antiparaíso fiscal es una presunción absoluta (*iuris et de iure*), que no admite prueba en contra, de modo que la Administración no tiene que demostrar que, quien realiza este traslado, lo hace con un ánimo fraudulento o ilícito; el precitado art. 8.2 LIRPF no hace sino extender la sujeción tributaria al español que se traslada a un paraíso fiscal, aunque ya no resida en nuestro país, gravando en consecuencia toda su renta mundial; el referido artículo viene a ser como un impuesto a la emigración, con el propósito de prevenir o dificultar la evasión fiscal.

El contenido normativo del antes reseñado art. 8.2 LIRPF conlleva algunos problemas, previamente apuntados; entre otros, que éste solo se aplica a nacionales españoles, por lo cual los extranjeros, residentes en España durante un periodo temporal razonable, no se verían concernidos por tal norma. Tal diferencia no parece tener explicación razonable alguna, toda vez que los fines del referido artículo –evitar la evasión fiscal- también podrían concurrir en el mencionado caso de los

³¹² CRUZ PADIAL, I. (2014): “Impuestos de salida: ¿restringen las libertades comunitarias?” en *Estudios sobre el sistema tributario actual y la situación financiera del sector público: homenaje al profesor Dr. D. Javier Lasarte Pérez*. Ministerio de Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, pp. 333-352

extranjeros, residentes entre nosotros. Otra dificultad, imputable al mencionado art. 8.2, consiste en que éste remite a una norma concreta –esto es, la correspondiente al RD 1080/1091, relativa a los paraísos fiscales- en vez de seguir el ejemplo de otros países, que aluden a una serie de condiciones objetivas; ello complica la adecuada puesta al día de los países o territorios que pueden calificarse de paraíso fiscal.

Así mismo, la extensión de la sujeción tributaria puede traer algún supuesto de doble imposición internacional, el cual se resolverá, si ello fuera posible, mediante el oportuno tratado internacional, diseñado para evitarla; en el caso de no existir posibilidad de acordarse dicho convenio internacional, sería necesario establecer alguna norma, de derecho interno, con tal propósito, en el sentido de dar la posibilidad al contribuyente de deducirse aquellos impuestos pagados en el Estado o territorio de traslado. No está tampoco claro del todo que dicha norma española, contenida en el art. 8.2 LIRPF, sea completamente acorde con el derecho comunitario; y, ello, puesto que el citado RD 1080/1091 incluye, al día de hoy, Estados que forman parte del Espacio Económico Europeo, como Liechtenstein. Por otro lado, el carácter de presunción *iuris et de iure*, referida al precitado art. 8.2 LIRPF, presenta una serie de perfiles dudosos, dado que ésta se aplica en todas las circunstancias posibles; esto es, tanto para aquel que se traslada por exclusivas razones de trabajo, ciertas y justificadas, sin ningún otro ánimo, torticero o ilegítimo, como quien lo hace con un claro propósito elusivo.

Recordemos que, conforme a lo previsto en el acuerdo firmado entre nuestro gobierno y el andorrano, tal presunción no opera para quienes se trasladen a Principado de Andorra, en el caso de cumplir los requisitos establecidos en el precitado acuerdo –es decir, los que se trasladan por causa de un contrato de trabajo con una empresa o residente en dicho país, prestándose éste de forma efectiva y exclusiva en el citado territorio, amén de obtener unos rendimientos por ese trabajo de una determinada cuantía-. En realidad, desde el punto de vista de la más estricta justicia tributaria, tal presunción debería destruirse en caso de concurrir prueba en contra de la misma –esto es, el desplazamiento debido a razones justificadas de trabajo ¡y nada más!, en la misma línea seguida con respecto a dicho Principado pirenaico-. El tantas veces citado ya art. 8.2 LIRPF suscita numerosos problemas, dado que, como también hemos repetidos en varias ocasiones, hay que conciliar dos objetivos que, en principio, no tienen por qué ser contradictorios entre sí; en suma, de un lado, la necesidad recaudatoria, por parte de las diversas agencias tributarias estatales y, del otro, la justicia tributaria. La verdadera “cuadratura del círculo” consiste en cohonestar tales extremos, tanto utilitarios como éticos; todo ello, mediante una actuación administrativa que se ajuste a los marcos

normativos, establecidos por nuestra CE 1978, sin incurrir en desviación de poder, abuso de derecho o cualquier otro tipo de actuación ilegal/ilícita³¹³.

Para que el citado art. 8.2 LIRPF puede operar, es preciso que concurren los requisitos, allí contenidos; como resultado de ello, la condición de contribuyente se verá extendida al mismo periodo impositivo en el cual tenga lugar el respectivo traslado de residencia fiscal y, a demás, a los cuatro siguientes; quizás, el aspecto más controvertido del referido artículo venga por aplicarse, aún cuando el referido traslado haya sido efectivo y real y, al tiempo, por razones ajenas a la de elusión fiscal. Así mismo, no olvidemos que el uso de la nacionalidad, como criterio de sujeción, por obligación personal de contribuir, vía IRPF, no suele ser frecuente, desde el punto de vista del derecho comparado; la casi totalidad de ordenamientos tributarios utilizan el criterio de la residencia. EEUU, por ejemplo, se vale de ambos criterios; y, ello, puesto que impone el llamado “income tax” tanto a todos sus nacionales, aunque vivan fuera de sus fronteras nacionales, como a quienes allí residan, extranjeros o no. Los ciudadanos USA contribuyen a la Hacienda Pública de su país, sea cual sea su lugar de residencia, siendo objeto de tributación la totalidad de su renta, independiente de dónde se genere; esos ciudadanos, a su vez, también tributarán en aquellos países del extranjero donde residan. Los tratados para evitar la doble imposición, suscritos por EEUU y cada uno de dichos países, establecen las oportunas medidas para evitar esa doble imposición. Con respecto a nuestro país, el legislador se ha decantado por el criterio de la residencia, a efectos de la citada obligación personal de contribuir, acudiendo al de la nacionalidad tan solo con carácter excepcional, vía el art. 8.2 LIRPF, así como el 10 de la referida normativa sobre la renta.

La mencionada medida antielusión, plasmada en el antedicho art. 8.2 LIRPF, puede chocar, además, con aquellos países que hayan firmado acuerdos con la UE, en cuya virtud ambas partes se reconozcan, mutuamente, de manera recíproca, el derecho al libre ejercicio de las libertades comunitarias. En suma, tal medida antielusión podría calificarse de claramente desproporcionada, si sopesamos los efectos de su aplicación, literal y de manera automática, tan solo a españoles, realicen tal traslado con ánimo defraudatorio, en términos fiscales, o no. Además, hay que tener en cuenta otro elemento, clave: la utilización de la nacionalidad, por parte del ya mencionado art. 8.2 LIRPF, da pie a un trato, diferenciado –y, por tanto, claramente discriminatorio- entre el español, que realiza ese traslado y aquel otro, sin nacionalidad española y mero residente entre nosotros, que también lo hace; a mayor abundamiento, desde el punto de vista comunitario, el art. 18 TFUE viene

³¹³ CÁMARA BARROSO, M. C. (2018): “Luces y sombras de la residencia fiscal extendida” en *Problemas actuales sobre la residencia fiscal: perspectivas interna, comunitaria e internacional*. Documentos de Trabajo 7/2018 del Instituto de Estudios Fiscales, pp. 68-94.

a prohibir, expresamente, toda discriminación por razón de la nacionalidad; así mismo, el art. 45 TFUE añade que debe asegurarse la libre circulación de trabajadores, dentro de la UE, por lo cual habrá de abolirse toda discriminación, por razón de nacionalidad, entre los trabajadores de los Estados miembros.

El art. 56 TFUE también incide en la temática de la libre circulación de los factores productivos, dentro del mercado único comunitario, al prohibir las restricciones a la libre prestación de servicios dentro de la citada Unión, con respecto a los nacionales de Estados miembros, establecidos en un Estado miembro que no sea el del destinatario de la prestación; con carácter general, la STJUE de 8 de septiembre de 2011, Asunto C-371/10. National Grid Indus BV contra Inspecteur van de Belastingdienst Rijnmond/kantoor Rotterdam, afirma que solo es admisible la discriminación cuando ésta se justifica por una razón imperiosa de defensa del interés general; eso sí, siendo ésta adecuada para conseguir el objetivo pretendido, amén de resultar proporcionada, sin ir más allá de lo necesario para el logro de tal objetivo. Por su parte, la STC 96/2002, de 25 de abril, admite la vulneración del principio constitucional de igualdad de trato y no discriminación en aquellos casos en los cuales ésta se legitima por la finalidad que se persigue; además, el medio utilizado para ello ha de ser, en todo momento, razonable y proporcionado, sin caer nunca en la arbitrariedad, ilícita.

La citada medida antielusión supone que el español, que se traslada a alguna de dichas jurisdicciones no cooperativas, sigue vinculado a la hacienda española; en este caso, no por motivo de residencia sino, más bien, de nacionalidad; recordemos que el mencionado vínculo de la nacionalidad tiene un carácter excepcional en nuestra LIRPF, como hemos indicado anteriormente. Por otro lado, cuando el citado traslado es real –es decir, verdadero y efectivo, por razones laborales o cualquier otra, distinta de la de defraudar a la Hacienda Pública-, surgen problemas; entre ellos, el de la doble imposición, puesto que ese país de residencia va a considerar al español, que se traslada allí, como residente, a efectos fiscales, siendo objeto del correspondiente gravamen. Es cierto que, de producirse tales situaciones, el mejor camino sería el de aplicar el correspondiente tratado, diseñado para evitar la doble imposición con la jurisdicción no cooperativa a la cual se trasladase el sujeto pasivo; en su defecto, la LIRPF prevé una serie de medidas unilaterales, cuya finalidad es la de corregir tales situaciones.

Sin perjuicio de lo ya reseñado, podemos preguntarnos qué pasaría en el supuesto en el cual el contribuyente español, que traslada su residencia a una jurisdicción no cooperativa, pierde nuestra nacionalidad; o, en su caso, sí tal jurisdicción no cooperativa dejase de recibir esa calificación jurídica. Todo ello, dentro del periodo temporal que establece el precitado art. 8.2 LIRPF; la cuestión

es la de si, en dichos casos, el citado precepto de la LIRPF seguiría siendo aplicable y, de ser así, en qué condiciones y consecuencias. La lógica parece indicar que lo más adecuado sería que, independientemente de la previsión temporal, recogida en el ya referido art. 8.2, éste solo se aplicase si los requisitos, exigibles para su aplicación, se mantuviesen durante la totalidad del lapso temporal, allí previsto; es decir, el periodo impositivo, correspondiente al mencionado traslado a una jurisdicción no cooperativa y los cuatro años siguientes. En tal línea se manifiesta la STJ Madrid 130/2015, de 28 de enero, la cual dice que el referido art. 8.2 LRIPF solo se aplicará durante los periodos impositivos en los cuales el respectivo contribuyente mantenga su nacionalidad española y, al tiempo, la de la condición de jurisdicción no cooperativa del territorio al cual éste se traslada; ello, cuando, en el espacio temporal de ese año de traslado, más los cuatro siguientes, suceda que el contribuyente deje de ser ciudadano español o el territorio al cual éste se traslada ya no se considere paraíso fiscal³¹⁴.

CAPÍTULO VI.- Tasas por las actuaciones administrativas en materia de extranjería.

Las tasas, cobradas en materia de extranjería, han de cumplir, igualmente, una serie de condicionantes, establecidos por la LGT; todos los tributos deben responder, en mayor o menor medida, al principio de capacidad económica –en especial, los impuestos–, si bien, en el supuesto de la tasa, su razón de ser o hecho imponible es la de solicitar a la administración que ésta nos preste un determinado servicio público. Españoles y extranjeros –más, aún, en el caso de éstos últimos– tienen la obligación de tener al día la documentación que les sea necesaria; quienes no sean nacionales españoles deberán llevar siempre consigo los respectivos documentos, en vigor, que les sean exigibles, mediante los cuales acreditar su entrada, estancia y residencia entre nosotros, con arreglo a la normativa vigente.

La mencionada tasa, con carácter general, está llamada a cubrir, al menos, en primer lugar, el coste del servicio solicitado, aunque sin perder tampoco de vista, en lo posible, dicho principio de capacidad económica. Así, con respecto a los trámites administrativos, llevados a cabo en las Oficinas de Extranjería, se establece que el devengo de la respectiva tasa solo tendrá lugar cuando se solicite la prestación del correspondiente servicio, allí facilitado; situar ese devengo más tarde, cuando ya se ha prestado el servicio, tiene un claro riesgo: esto es, que el interesado se desentienda de su pago, con la sustancial pérdida de tiempo y dinero que ello supondría para la Administración

³¹⁴ MARTOS GARCÍA, J. J. (2021): “Medidas defensivas en el IRPF previstas para los cambios de residencia” en MARTOS GARCÍA, J. J. (Dir. y Coord.): *Jurisdicciones no cooperativas y paraísos fiscales. Marco internacional y régimen jurídico interno tras la Ley 11/2021 de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal*. Tirant lo Blanch. Valencia, pp. 273-290.

Pública –más, aún, si se trata de un extranjero, sin domicilio fijo y difícilmente localizable-. En este momento, las tasas, abonadas por quienes acuden a dichas Oficinas de Extranjería, cubren el coste de los servicios prestados.

Además, es necesario incidir en que los agentes diplomáticos y consulares, destacados fuera de su país, actúan, como agentes extranjeros que representan a su Estado y actúan en su nombre en otro, distinto; todo ello, con el correspondiente permiso del Estado que los acoge. Además, esas legaciones diplomáticas y consulares realizan servicios y actividades, públicas, que pueden motivar el pago de la oportuna tasa; vemos como, en estos supuestos, tanto el establecimiento de la precitada tasa como la fijación de su importe y ulterior cobro constituyen el ejercicio de un poder tributario, público, en el territorio de un país foráneo. Los edificios en los que se encuentran las citadas legaciones están autorizadas a albergar el ejercicio de tal poder público; por otro lado, como veremos más adelante, el hecho imponible de la tasa consiste en solicitar una determinada actividad a la administración pública competente para ello. Cabe, pues, solicitar una tasa en las referidas legaciones, sin necesidad de realizar ninguna actividad fuera de sus muros; las mencionadas legaciones pueden aplicar y recaudar las pertinentes tasas por una sola razón, consistente en que el Estado donde se ubican les autoriza a ello.

Hay que decir, igualmente, que los edificios de tales legaciones forman parte del territorio del país donde se encuentran, si bien gozan de un régimen especial -con mayor énfasis, las embajadas-; en suma, que los Estados, en donde se ubican dichas legaciones, tienen ciertas limitaciones a la hora de actuar con respecto a éstas últimas. Y, ello, por cuanto que los Estados, como tales, revestidos de su soberanía, disfrutan de una serie de privilegios e inmunidades; a mayor abundamiento, el art. 22 de la Convención de Viena sobre Relaciones Diplomáticas, de 18 de abril de 1961, afirma: “1. Los locales de la misión son inviolables. Los agentes del Estado receptor no podrán penetrar en ellos sin consentimiento del jefe de la misión. 2. El Estado receptor tiene la obligación especial de adoptar todas las medidas adecuadas para proteger los locales de la misión contra toda intrusión o daño y evitar que se turbe la tranquilidad de la misión o se atente contra su dignidad y 3. Los locales de la misión, su mobiliario y demás bienes situados en ellos, así como los medios de transporte de la misión, no podrán ser objeto de ningún registro, requisa, embargo o medida de ejecución.”³¹⁵.

³¹⁵ LÓPEZ ESPADAFOR, C. M. (2020): “Bases de la cooperación internacional entre Administraciones Tributarias” en LÓPEZ ESPADAFOR, C. M. (Dir.): *Bases de la fiscalidad internacional y de la Unión Europea*, op. cit., pp. 156-157.

Asunto, igualmente relevante, es la consideración que hace la jurisprudencia en torno a cuales pueden ser las consecuencias del impago de la citada tasa, devengada tras la realización del respectivo hecho imponible, consistente en la solicitud de la respectiva autorización o concesión, recogida en la normativa sobre extranjería; pues bien, cabe apreciar una línea jurisprudencial según la cual dicho impago tiene por directa e inequívoca consecuencia la del archivo del respectivo procedimiento administrativo, amen de tener por desistido del mismo al solicitante. En cambio, otra corriente, sostenida por numerosas sentencias de los Tribunales Superiores de Justicia, afirma que tal archivo y, en consecuencia, ulterior desestimación, debe considerarse como excesivo; a juicio de la citada corriente jurisprudencial, cabría aplicar la figura de la subsanación de modo que el pago de la citada tasa, por parte del solicitante, en cualquier momento anterior a la respectiva declaración administrativa de archivo del procedimiento, ha de admitirse y tenerse por válido. Por otro lado, el hecho imponible, correspondiente a las tasas, recogidas en las leyes españolas de extranjería, se refiere a la tramitación de las respectivas autorizaciones y concesiones; nunca, en modo alguno, a la obtención de las mismas, como sucedía antes de la última reforma legislativa. Y, ello, debido a los motivos previamente expuestos.

1.- Hecho imponible.

Los Estados prestan una serie de servicios y actividades, de carácter público, fuera de su propio territorio, en beneficio tanto de sus nacionales como de aquellos extranjeros que los solicitan; así, los funcionarios, destacados en las respectivas legaciones diplomáticas (embajadas y consulados), sitas fuera de su territorio nacional, actúan a modo de agentes extranjeros, si bien con el consentimiento del correspondiente Estado que los alberga. La solicitud de dichos servicios y actividades dará lugar a la respectiva tasa, en cuanto se pida una determinada prestación pública, a recibir por su respectivo solicitante y, a la vez, beneficiario; a consecuencia de ello, el cobro y la recaudación de dicha tasa, percibida por tales legaciones diplomáticas tras la prestación del respectivo servicio o actividad, supone el ejercicio de un poder público en territorio extranjero. Por otro lado, hay que decir que esa actividad pública, de carácter esencialmente administrativo y burocrático, realizada dentro del espacio físico de nuestras embajadas o consulados, se circunscribe al interior de dichas dependencias, sin necesidad de salir de su perímetro –por ejemplo, la extensión de visados, etc.-³¹⁶.

En principio, siguiendo lo establecido en el art. 24 de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos, definimos la tasa como aquel tributo cuyo hecho imponible consiste en la

³¹⁶ LÓPEZ ESPADAFOR, C. M. (2017): *Privilegios e inmunidades fiscales*; op. cit., pp. 59-60.

utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades de régimen de derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario, cuando los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios o no se presten o realicen por el sector privado; conforme al art. 13 de la antedicha Ley, los servicios y actividades por cuya prestación pueden exigirse tasas estatales son, entre otros, los siguientes: a) La tramitación o expedición de licencias, visados, matrículas o autorizaciones administrativas, b) La expedición de certificados o documentos, a instancia de parte, c) Legalización y sellado de libros, d) Valoraciones y tasaciones, e) Inscripciones y anotaciones en registros oficiales y públicos, f) Servicios académicos y complementarios, g) Servicios sanitarios, h) Actividades o servicios relacionados con los controles aduaneros, i) La participación como aspirantes en oposiciones, concursos o pruebas selectivas de acceso a la Administración Pública, así como en pruebas de aptitud que ésta organice, como requisito previo para el ejercicio de profesiones reguladas de la Unión Europea, j) El ejercicio de la potestad jurisdiccional en los órdenes civil, contencioso-administrativo y social y k) Servicios o actividades en general que se refieran, afecten o beneficien a personas determinadas o que hayan sido motivados por estas, directa o indirectamente. Hay que decir que tal listado es meramente enunciativo, puesto que, si fuese procedente, se exigirá un precio público, en vez de la tasa; los precios públicos serán exigibles cuando, en la entrega de bienes o la prestación de un servicio, por parte de un ente público, concurren las siguientes circunstancias: 1º se trata de un servicio o actividad, también prestada por el sector privado y 2º su solicitud no es obligatoria para el interesado.

Por otro lado, el art. 18 de la referida Ley 8/1989 establece que tan solo se aplicarán exenciones y bonificaciones, con respecto a las tasas, cuando las mismas se establezcan a favor de un Estado y demás entidades públicas, territoriales o institucionales, vía los correspondientes tratados y acuerdos internacionales; así mismo, serán sujetos pasivos de la tasa -arts. 16 y 17 de la antedicha Ley, aquellas personas físicas o jurídicas o entidades, previstas por la Ley, beneficiarias de la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público o a quienes afecten o beneficien, de modo personal o en sus bienes, los servicios o actividades públicas que constituyan su hecho imponible. En cuanto al importe de la tasa, son aplicables los arts. 7 y 19 de la referida Ley 8/1989, de modo que éste tienda a cubrir el coste del servicio o actividad que constituya su hecho imponible; así, el importe de la tasa no podrá exceder, en su conjunto, del coste, real o previsible, del servicio o actividad en cuya virtud se gira y, en su defecto, del valor de la prestación recibida.

A la hora de determinar el citado coste habrá de tenerse en cuenta lo costes directos e indirectos, incluyendo los de carácter financiero, amortización del inmovilizado y, en su caso, aquellos necesarios para garantizar el mantenimiento y desarrollo razonable del correspondiente servicio o actividad; la cuota tributaria, relativa a dichas tasas, puede consistir en una cantidad fija, señalada al efecto o, en su caso, determinarse en función de un tipo de gravamen sobre los elementos cuantitativos que sirvan de base imponible o, incluso, utilizando, conjuntamente, ambos procedimientos. En todo caso, la LPG puede modificar la cuantía de las tasas. Con respecto al devengo y pago de las tasas, son de aplicación los arts. 12,15 y 21 de la antedicha ley 8/1989, de modo que el devengo de las mismas, si se trata de una solicitud que inicie la correspondiente actuación o el expediente, administrativos, tendrá lugar en el mismo momento de formularse, vía el correspondiente pago de su importe. El pago de la tasa tendrá lugar a través de efectivo o efectos timbrados, según se establezca reglamentariamente; cabe, igualmente, el pago por medio telemático, con arreglo a la normativa aplicable para ello. El importe de la tasa será devuelto cuando no se realice el hecho imponible por causas no imputables al sujeto, solicitante de la respectiva actuación o expediente³¹⁷.

A mayor abundamiento, la Convención de Viena sobre relaciones diplomáticas, de fecha 18 de abril de 1961, se refiere, en su art. 28, a los actos oficiales realizados por una misión diplomática, estableciendo que sus respectivos derechos y tarifas quedarán exentos de todo impuesto o gravamen; el art. 39 de la Convención de Viena sobre relaciones consulares, de 24 de abril de 1963, se pronuncia, en su ap. 1 y 2, en el mismo sentido, antes expuesto, con respecto a las misiones diplomáticas.

Por otro lado, junto a dichas tasas, cobradas por las misiones diplomáticas y consulares, sitas fuera del territorio español, también hay que tener en cuenta las que se abonan dentro de nuestras fronteras; éstas últimas, por los más diversos trámites y servicios, prestados por la Administración Pública en todo aquello relacionado con los extranjeros, que desean residir y/o trabajar/estudiar, legalmente, en España. Españoles y extranjeros están obligados por igual al pago de las tasas y contribuciones especiales que sean procedentes; y, ello, en virtud del art. 31 de la CE de 1978, en cuanto declarativo del principio de generalidad en materia tributaria, el propio art. 11 de la LGT,

³¹⁷ MEMENTO PRÁCTICO PROCESAL FRANCIS LEFEBVRE (2020). Fiscal. Agenda de actualización, op. cit., pp. 1775-1777.

por establecer los criterios de residencia o territorialidad, amén del art. 15.1 de la Ley orgánica de libertades y derechos de los extranjeros en España³¹⁸.

La tasa nace cuando un particular desea recibir la prestación de un determinado servicio público, el cual se somete al régimen del Derecho Público; procederá el pago de la oportuna tasa cuando se solicite dicha prestación, siendo ésta objeto de un monopolio público. Además, solo podrá realizar la mencionada solicitud quien vaya a beneficiarse, directamente, del servicio público solicitado. Las tasas están reguladas, tanto en el ámbito estatal como local, mediante, respectivamente, la Ley de Tasas y Precios Públicos y el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales; por otro lado, cabe apreciar el principio de capacidad económica en dicha figura tributaria, puesto que ello habrá de tenerse en cuenta cuando la naturaleza del servicio o actividad, solicitados, objeto de la correspondiente tasa, así lo permita. En todo caso, la tasa no nace de la realización de un determinado hecho imponible, el cual manifieste mayor o menor capacidad económica sino, más bien, de la solicitud de un determinado servicio o actividad, públicas; de lo anterior se deduce, conforme a la STC 296/1994, de 10 de noviembre, FJ 4, que el citado principio de capacidad económica no configura la tasa sino que el primero será tenido en cuenta por la segunda tan solo de manera muy indirecta y remota³¹⁹.

A mayor abundamiento, la STSJ Murcia 431/2017, de 17 de noviembre, afirma, en su Fundamento Jurídico Segundo, que quien solicita la tramitación de alguno de los documentos, objeto del art. 44.2 LO 4/2000, asume la carga del abono de la respectiva tasa; sigue diciendo el referido Tribunal que, en la citada tasa, “el hecho imponible es la actividad administrativa consistente en la tramitación de un procedimiento que insta el propio interesado”, de modo que, si no se se paga tal tributo, el expediente queda sin tramitar. Así mismo, según interpreta dicho órgano jurisdiccional, la Administración puede válidamente entender que el citado interesado no tiene interés alguno en la respectiva tramitación cuando éste no abona la correspondiente tasa, en el plazo concedido por la

³¹⁸ PALOMAR, A. y VÁZQUEZ, J. (2019): “Tasas por la expedición de autorizaciones administrativas en materia de extranjería”. Disponible online: www.vlex.es.

³¹⁹ GARCÍA LUIS, T. (2017), “El tributo: concepto y clases”, en MERINO JARA, I. (Dir.): *Derecho financiero y tributario. Parte General*. Tecnos. Madrid, pp. 154-159. JUANES PECES, A. [Coord. (2019)]: *Ley general tributaria. Comentada, con jurisprudencia sistematizada y concordancias*. 3ª E. Lefebvre-El Derecho. Madrid, pp. 45-46: Conviene hacer hincapié en que el citado principio de capacidad económica sigue, plenamente operativo, también con respecto a dicha figura tributaria, si bien, en ese caso, de manera más atenuada que en otros tributos; de acuerdo con el citado razonamiento, se establecerán exenciones, en lo relativo a las tasas, para aquellos sujetos pasivos con menores ingresos o, incluso, la supresión de las mismas, si hablamos de un servicio público esencial o, en un último caso, que el importe de la tasa no supere el coste de la respectiva prestación del servicio. En todo caso, la última limitación, antes referida, con respeto a la tasa –esto es, que su importe no supere el ya mencionado coste-, debe entenderse a modo de una “contraprestación proporcional” o “principio de equivalencia” entre, de un lado, el importe de la tasa, objeto del pertinente abono por el administrado y, del otro, la utilidad que obtiene quien la paga. Del mencionado parecer son, entre otras, la ya citada SsTC 296/1994, de 10 de noviembre FJ 4 y la 16/2003, de 30 de enero FJ 3.

ley para ello, siendo previamente advertido de las consecuencias del mencionado impago; la consecuencia de esta falta de interés no puede ser otra que la de tener al antedicho interesado como desistido, tal y como establecía, en su momento, el art. 71.1 de la Ley 30/1992, aplicable al precitado supuesto.

Tal desistimiento ni quiebra el principio de igualdad, puesto que éste opera para cuantos se encuentren en idéntica situación ni, tampoco, el derecho a la tutela judicial efectiva; y ello, en lo atinente al referido derecho a la tutela, puesto que tener por desistida a la referida interesada, según el criterio de la Administración, resultó ser completamente conforme a Derecho. La labor del citado tribunal juzgador fue la de comprobar si la Administración actuó de acuerdo con el Ordenamiento Jurídico; además, ni la Administración ni dicho Tribunal pudieron examinar la concurrencia de los requisitos para conceder lo que la interesada había solicitado, ya que fue ésta última la que lo hizo imposible al no abonar previamente la correspondiente y preceptiva tasa.

A título de curiosidad, el Juzgado de lo Contencioso Administrativo nº 3 de León, en su Sentencia nº 40/2020, de 2 de marzo, anula una resolución, dictada por la Administración de dicha localidad, inadmitiendo a trámite una solicitud de residencia temporal por arraigo familiar, a instancias de un extranjero, ¡por no haber pagado éste una tasa por un trámite –el visado-, innecesario en ese caso, según la legislación aplicable!; el citado Juzgador vino a acordar, en el respectivo Fallo o parte dispositiva, la nulidad de la resolución administrativa impugnada, inadmitiendo a trámite dicha solicitud del extranjero, así como la “retroacción del respectivo procedimiento administrativo, a fin de que se admita a trámite dicha solicitud y se dicte resolución sobre la concurrencia de los requisitos exigidos”. La verdad es que la mencionada sentencia ilustra, muy a las claras, el preocupante “automatismo”, en su sentido más burdo, injusto e inadmisibles que podamos imaginar, por el cual suele guiarse nuestra Administración Pública frente a cualquier tipo de solicitud, correspondiente a temas de extranjería. Y, ello, aún cuando el respectivo extranjero tenga pleno derecho a lo que pide y, además, cumpla todos los trámites administrativos que le sean exigibles conforme a la normativa vigente; parece que la consigna de los precitados “servidores públicos” ante ese tipo de situaciones es la de denegar por denegar, sin verdadera causa legal que lo apoye. Tal vez, tan censurable proceder tenga, como único y verdadero objetivo, el de que el interesado “tire la toalla”, dejando así de reclamar sus justos y legítimos derechos, como extranjero en España; ello resulta preocupante, puesto que demuestra que nuestra Administración Pública es ineficiente, amén de actuar de manera ilegal, contraria a Derecho, en muchos de esos casos.

La STSJ Madrid 504/2019, de 18 de junio, analiza otro punto interesante, acerca del requerimiento de pago de la correspondiente tasa al respectivo solicitante de una autorización administrativa, en materia de inmigración y extranjería, advirtiéndole que, si ésta no se abona dentro del plazo, legalmente previsto, se le tendrá por desistido; en ese caso, la Administración pudo acreditar la existencia de tal requerimiento. Así mismo, la extranjera recurrente afirmó que no se habían cumplido todos los requisitos, correspondientes a dicho requerimiento y, en su caso, al periodo de ulterior subsanación; ésta también alegó que la no concesión de la documentación solicitada le puso en una situación económica muy difícil. Así, la citada STSJ afirma que, con respecto a las consecuencias derivadas del incumplimiento de pago de la referida tasa, una vez transcurrido el correspondiente plazo de ulterior subsanación, caben dos líneas jurisprudenciales; con respecto a la primera de ellas, el resultado de dicho impago es el archivo del procedimiento por desistimiento – en tal sentido, la STSJ PV 1194/2015, de 28 de abril- y, en cuanto a la segunda, ésta considera que dicho archivo por desistimiento es una consecuencia desproporcionada –en favor de ello, la STSJ Andalucía 6527/2017, de 22 de mayo-³²⁰.

La mencionada STSJ madrileña, objeto del presente comentario, incide en un detalle, clave; esto es, que el automatismo, en cuanto a tenerse al extranjero por desistido si no abona la correspondiente tasa, no puede ser tal, dado que el desistimiento tácito del procedimiento administrativo ya se reguló por el art. 90 y concordantes de la Ley 30/1992. Además, tal automatismo impide, al tiempo, la aplicación de las reglas relativas a la subsanación de la solicitud, también recogida por el art. 76 y concordantes de la citada ley 30/1992; por otro lado, prima un principio antiformalista cuando hablamos del procedimiento administrativo común, amén de los del impulso de oficio y celeridad. La noción de desistimiento debe interpretarse de manera restrictiva, en coherencia con los arts. 35.j y 79 de la LRJPAC. En suma, no se puede tener por decaído de su derecho al solicitante que presenta la documentación requerida fuera del plazo, otorgado para ello, aunque antes de dictarse la correspondiente declaración administrativa de desistimiento; así, la mencionada STSJ Madrid, ahora comentada, resuelve que no es conforme a Derecho lo decidido por la administración demandada, de modo que no procede el archivo por desistimiento y, en consecuencia, se retroae el procedimiento administrativo a sus inicios para que la recurrente pueda continuarlo por los trámites legalmente previstos.

La STSJ Andalucía 1337/2019, de 3 de mayo, plantea el siguiente supuesto, relativo a una extranjera que recurre una resolución de la Subdelegación del Gobierno de Málaga, en cuya virtud queda

³²⁰ www.elderecho.com.

extinta la autorización de residencia temporal y de trabajo por cuenta ajena; la causa de lo así resuelto descansa en el archivo, por desistimiento tácito, de la solicitud de renovación, formulada por la recurrente, de su previa autorización de residencia y trabajo. Tal archivo vino por el no pago de la correspondiente tasa, exigible para efectuar la referida solicitud. En ese caso, el requerimiento de pago de la respectiva tasa, enviado por la administración a la recurrente, se hizo en legal forma, puesto que éste se envió a la dirección postal señalada por la propia interesada; en consecuencia, ella fue la única responsable de lo sucedido, puesto que, por exclusivo error suyo, proporcionó una dirección errónea a la Administración demandada. No impide dicho razonamiento que la interesada, a la vista de la falta de notificación administrativa, acudiera numerosas veces a las oficinas administrativas de Extranjería, recibiendo, como única respuesta, la de continuar a la espera de dicha notificación. No puede tampoco negarse la triste realidad que, todos, podemos apreciar a simple vista; esto es, que el extranjero más rico y potentado recibe un trato mucho más favorable, por parte de la Administración pública, que aquel, pobre, dedicado, por ejemplo, a vender pulseras y demás baratijas por las calles, de sol a sol, a cambio de unos miseros euros de ganancia. Tan sangrante e injusta diferencia de trato puede explicarse, entre otros motivos, que aquellos extranjeros, con una posición económica desahogada, pueden contratar el mejor -y, normalmente, más caro- de los asesoramientos legales posibles en beneficio de sus intereses; no es baladí, por ejemplo, que nuestras autoridades den un trato especialmente favorable a quienes encarnan los peores regímenes políticos imaginables, por contrarios a la libertad, democracia, así como los derechos de las mujeres, minorías, el colectivo LGTBI...”Poderoso Caballero es Don Dinero”, como bien escribió Quevedo, hace tantos años ya...

Conviene indicar, igualmente, que el hecho imponible será más acorde con la Justicia Tributaria cuando éste se describa con la mayor precisión posible; unos hechos imposables confusos o poco claros son la puerta de entrada hacia tributos injustos, solo diseñados para obtener un lucro económico por parte de la Administración Pública que los impone. Es importante, pues, que la descripción y precisión, a la hora de redactar los respectivos hechos imposables, sea la tónica dominante; sin duda, los citados hechos imposibles constituyen la causa o “por qué”, último y definitivo, de cada tributo.

2.- Principio del beneficio y capacidad económica.

Conforme establece la más autorizada doctrina, la capacidad económica, en cuanto presupuesto inexcusable sobre la cual edificar la obligación de todos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos -art. 31 CE 1978-, ha de estar presente, en consecuencia, en las distintas categorías

tributarias; es decir, que los tributos la tengan siempre en cuenta, de manera más o menos intensa, según su respectiva naturaleza y hecho imponible, amén de las circunstancias, alcance y contenido presentes en cada una de ellos. Las tasas, por su propia naturaleza, responden al principio de beneficio por parte del particular que las abona, a modo de remuneración o retribución de los servicios o gastos, particulares, recibidos de la administración pública; sí, pero, sin perjuicio de lo ya dicho, también es posible modular la citada tasa teniendo en cuenta tal principio de capacidad económica. La referida postura se apoya en un argumento, puramente literal, dado que el ya mencionado art. 31 habla de un sistema tributario justo, el cual no solo comprende la categoría de los impuestos; por otro lado, el Estado social, como forma jurídica de nuestra organización estatal, presupone que todo gasto público es necesario, de modo que su cobertura requerirá la contribución económica de todos, sin excepción, salvo cuando así proceda con arreglo a la Legalidad constitucional vigente.

Además, tal principio de capacidad económica estará presente en la tasa con un menor grado que, por ejemplo, si se trata del IRPF; y, ello, debido a las diferencias entre ambas categorías tributarias, por lo cual tal principio de capacidad económica no puede ser completamente excluido, matizándolo en función de si hablamos de tributos contributivos, cuyo modelo paradigmático es la imposición sobre la renta o, en su caso, retributivos, representados por las tasas. El TC ya ha declarado, en innumerables sentencias, que el principio de capacidad económica no tiene igual relevancia en todas las instituciones tributarias ni, tampoco, un valor absoluto que, forzosamente, haya de estar siempre presente; la razón de lo dicho es que la justicia tributaria no solo se apoya en dicha capacidad económica sino, también, en otros elementos, clave, vía los valores superiores de nuestro ordenamiento jurídico, como la libertad e igualdad, proclamados constitucionalmente. Es necesario, pues, que las tasas también se ajusten, en mayor o menor medida, dentro de lo posible, al citado principio de capacidad económica, sin perder nunca de vista las circunstancias allí presentes; esto es, el referido principio ha de tener, en todo caso, una mayor o menor proyección, atendiendo a las concretas circunstancias del caso, en cada una de las diversas categorías que conforman nuestro sistema tributario -véase, las SsTC 37/1987, de 26 de marzo, 164/1995, de 13 de noviembre, 198/1995, de 21 de noviembre-³²¹.

El denominado principio de capacidad económica es un principio constitucional tributario, recogido en el art. 31.1 de nuestra CE 1978, como principio material de Justicia Tributaria; así, según afirma

³²¹ ARRIETA MARTINEZ DE PISÓN, J. (2005): “Sistema tributario y constitución” en *Cuadernos de derecho público*. Num. 25 (mayo-agosto 2005). INAP. Madrid, pp. 147-151.

dicho principio, cada individuo contribuirá al sostenimiento de los gastos públicos en proporción a su riqueza. Así mismo, el art. 3.1 LGT también incide en este mismo principio de la capacidad económica de las personas obligadas a satisfacer los tributos; en esa línea, tal capacidad económica operaba a modo de presupuesto y límite de la tributación. Solo estarán obligados a pagar tributos quienes gocen de una cierta riqueza real o potencial, que sea verdadera y cierta, nunca ficticia; y tal pago habrá de estar directamente relacionado con dicha capacidad económica, de modo que, quienes tengan más, paguen también más tributos mientras que aquellos, menos afortunados, lo hagan en idéntica medida -STC 46/2000, de 17 de febrero-. El principio de capacidad económico es predicable de la totalidad del sistema tributario, en cuanto Ordenamiento, globalmente considerado; cabe igualmente que dicho principio se encuentre presente en cada figura tributaria de manera gradual, con una mayor o menor intensidad³²².

Así, el impuesto presenta un hecho imponible que conlleva una manifestación de capacidad económica, referida a la persona obligada a pagarlo, teniendo en cuenta las circunstancias personales, fuente de la renta o riqueza, objeto de gravamen, etc. Todo ello, sin que tenga relevancia alguna la actividad, a realizar por parte de la Administración Pública. La tasa, en cambio, surge de un hecho imponible que comporta, obligatoriamente, el desenvolvimiento de una actividad, a cargo de un ente público, de modo que, en caso de no producirse ésta, el devengo de tal tributo no tiene lugar; en línea con lo dicho, el impuesto sí presenta una naturaleza claramente contributiva, conectada con dicha capacidad económica, manifestada por el correspondiente sujeto pasivo que lo abona. Por otro lado, la tasa gira principalmente en torno a la idea de cubrir el coste de la contraprestación recibida por parte de su sujeto pasivo, en forma de actividad de la Administración Pública -esto es, el llamado principio del beneficio-; por tal motivo, el principio de capacidad económica queda más diluído cuando hablamos de tasas, lo cual no quiere decir que desaparezca por completo. A nadie se le oculta que no es siempre fácil armonizar tal principio de capacidad económica con el del beneficio, de modo que uno y otro convivan pacíficamente; como decimos, los dos citados principios han de aparecer cuando se trata de las tasas, si bien en su justa medida, en cuanto a que el del beneficio debe complementarse con el de capacidad económica. Así, la Doctrina, a fin de asegurar que ambos principios sean compatibles, propone lo siguiente: 1º el establecimiento de exenciones, aplicables a las tasas, para los sujetos con menor capacidad económica, 2º la no exigencia de tasas por la prestación de servicios públicos esenciales y 3º la limitación de la cuantía de la tasa, referenciándolo a los costes del servicio o actividad; esa convivencia entre ambos

³²² MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J. M. y CASADO OLLERO, G. (2014): *Curso de derecho financiero y tributario*. Tecnos. Madrid, pp. 116-121.

principios es posible pese a que, a veces, en la práctica, nuestros regidores públicos parecen solo pensar en términos económicos y no en esa Justicia Tributaria, cuyo epítome es el principio de capacidad económica.

Ello supone que no cabe ya distinguir entre, de un lado, tributos contributivos -esto es, los que se basan en el principio de capacidad económica-, como por ejemplo los impuestos y, del otro, los denominados retributivos, que operan en virtud del beneficio recibido por el sujeto pasivo de una tasa o el aumento del valor de los bienes de quien, como sujeto pasivo, abona una contribución especial; en todo caso, hay que decir que, en muchas ocasiones, los propios órganos jurisdiccionales ponen un mayor acento en el principio del beneficio que en el de la capacidad económica, en lo tocante a las tasas. Con respecto al importe que puede alcanzar la citada tasa, éste tendrá en cuenta el valor de mercado del servicio o actividad, recibidas por el respectivo solicitante; sin perjuicio de lo ya expuesto, el citado importe no podrá superar, en su conjunto, el coste real o previsible del servicio o actividad de la cual se trate o, en su defecto, el valor de la prestación recibida. Por otro lado, las tasas tenderán a cubrir el coste del servicio o actividad que las motivan; así mismo, en la tramitación administrativa de dichas tasas será necesario un informe, técnico económico, que manifieste el valor de mercado del respectivo servicio o actividad, objeto de la correspondiente tasa o, subsidiariamente, en su caso, de la previsible cobertura de su costo³²³.

Destacamos la STS 98/2019, de 31 de enero, por cuanto aborda esta problemática de la, a veces, difícil convivencia entre el principio de capacidad económica y el del beneficio, en el caso de las tasas; así, dicho fallo del TS parte de un recurso, desestimado por el TSJ Galicia, interpuesto por Repsol Petróleo S. A. contra el Acuerdo del Ayuntamiento de A Coruña, fechado al 29 de diciembre de 2015, mediante el cual se aprueba definitivamente la modificación de la Ordenanza Fiscal número 5, reguladora de la tasa por suministro y utilización del agua potable en el Municipio durante el año 2016, publicada en el Diario Oficial de la provincia, número 250, de 1 de diciembre de 2015. El respectivo recurso de casación, objeto de la mencionada STS 98/2019, pretendía lo siguiente: 1º la anulación de la sentencia de instancia, es decir, la sentencia nº 50/2017, de 8 de febrero de 2017, dictada por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ Galicia, desestimatoria del recurso contencioso administrativo nº 15131/2016 y aclarada mediante Auto de 15/2/2017 y 2º sentar, como doctrina, que, con arreglo a la naturaleza retributiva de las tasas, no cabe modificar la regulación de una tasa para trasladar la menor tributación de unos sujetos pasivos

³²³ MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J. M. y CASADO OLLERO, G., op. cit., pp. 78-92.

a otros sin justificar que estos generen un mayor coste del servicio aunque, con tal modificación, no se altere el principio de equivalencia de la tasa (el coste global del servicio sigue siendo equivalente al importe conjunto de la tasa).

El Fundamento de Derecho Segundo del antedicho Fallo judicial determina, como la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, la aquí reseñada: esto es, 1º clarificar si, conforme a la naturaleza retributiva de las tasas, el principio de capacidad económica puede ser utilizado como criterio modulador de su cuantía, pudiéndose además justificar que la menor contribución al coste del servicio público de unos sujetos pasivos pueda ser repercutida a otros sujetos -es decir, sin que éstos últimos hayan generado un mayor coste proporcional a la mayor contribución exigida- y 2º identificar, como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación, los artículos 24, apartado 2, y 25 del texto refundido de la LRHL, así como los artículos 14 y 31.1 de la CE 1978 y el artículo 3 de la LGT.

El Fundamento de Derecho Quinto de la antedicha STS concluye lo siguiente: “una vez respetado el límite máximo que significa el coste total del conjunto de servicios, el reparto individual de la tasa puede ser desigual mediante su modulación con criterios de capacidad económica; estos criterios habrán de estar objetivados y ser razonables; y el reparto individual habrá de efectuarse con pautas de proporcionalidad que tengan en cuenta el grado de utilización del servicio.”. La parte dispositiva o Fallo de la precitada STS desestima el recurso de casación, interpuesto por la petrolera, amén de establecer, como criterio interpretativo, el contenido en su Fundamento de Derecho Quinto, antes expuesto; en suma, a juicio de nuestro más alto Tribunal de Casación, es posible un reparto individual de la tasa, desigual, respetándose en todo caso el límite máximo que significa el coste total del conjunto de servicios; tal reparto desigual puede modularse vía criterios de capacidad económica, objetivados y razonables, así como atendiendo a pautas de proporcionalidad, la cuales tengan en cuenta el correspondiente grado de utilización del respectivo servicio³²⁴.

Es necesario hacer hincapié, igualmente, en que la CE 1978 no solo es pasado, si tan solo tenemos en cuenta los más de 40 años transcurridos desde su promulgación, aprobada mayoritariamente por nuestros conciudadanos; dicha Norma Suprema va más allá de esa memoria para proyectarse hacia el futuro, puesto que se sostiene sobre unos valores, esenciales -libertad, igualdad, justicia y pluralismo político-, que permiten articular una sociedad mejor. Así, un sistema tributario justo

³²⁴ REDACCIÓN. Noticias Jurídicas: “El TS establece que los principios de capacidad económica y de equivalencia pueden operar como criterios moduladores de la cuantía de las tasas”. Disponible online: <https://noticias.juridicas.com/actualidad/jurisprudencia/13692-el-ts-establece-que-los-principios-de-capacidad-economica-y-de-equivalencia-pueden-operar-como-criterios-moduladores-de-la-cuantia-de-las-tasas/>

habrá de inspirarse en los principios de igualdad, progresividad y no confiscatoriedad, los cuales, a su vez, fundamentan los respectivos tributos, legalmente exigibles. La justicia tributaria gira en torno al principio de capacidad económica; la igualdad y progresividad, ya citadas, determinan, a su vez, el principio de capacidad económica. Por otro lado, dicho principio de capacidad económica también sirve a efectos de legitimación del sistema tributario, en su conjunto; tal principio debe impregnar la propia estructura del tributo, desde la misma determinación de aquellos sectores, objeto del mismo, estableciendo para ello el correspondiente hecho imponible, hasta su base imponible y, en última instancia, la cuota tributaria aplicable. Tal y como señala la STC 296/1994, de 10 de noviembre, el tributo ha de gravar la respectiva capacidad económica del sujeto pasivo, manifestada a la hora de adquirir éste una renta, dejando en un segundo plano la idea de una contraprestación proporcional, más o menos aproximada, del coste de un servicio o la realización de una actividad, objeto del Derecho Público; el referido principio de capacidad económica se concreta de forma distinta, atendiendo a la clase de tributos existentes, según la estructura y las funciones de cada uno de ellos. Así, se paga un impuesto en base a la tenencia de una determinada capacidad económica; en cambio, la razón por la cual nos vemos obligados a pagar una tasa es la de recibir, a modo de contraprestación, el beneficio de una determinada actividad administrativa.

En todo caso, el principio de capacidad económica no puede ser completamente ajeno a ciertas categorías tributarias -por ejemplo, la tasa-, de modo que éste habrá de tener una presencia, gradual, más o menos intensa, atendiendo al tipo de tributo del cual hablemos; el sistema tributario conforma una unidad; y, ello, puesto que existen claras diferencias entre los distintos tributos. Como ya hemos indicado, la tasa no es una prestación contributiva, diseñada para contribuir al sostenimiento general de los gastos públicos, puesto que no responde a la idea de tutela del interés público ni incorpora manifestación alguna de riqueza o fuerza económica, por parte del sujeto pasivo; la tasa obedece tan solo al interés del particular, solicitante de una determinada actuación administrativa, la cual, simultáneamente, genera la obligación de su pago. Sin perjuicio de ello, la tasa habrá de tener en cuenta, de manera adecuada, tal principio de capacidad económica, a la vista de su naturaleza y hecho imponible; ello, no perdiendo de vista que la tasa responde, fundamentalmente, a esa idea de satisfacción de un interés particular. Así mismo, la capacidad económica, amén de la justicia, a las cuales alude el art. 31 CE 1978, operan para el sistema tributario, en su conjunto, no siendo posible reducir éste último tan solo a los impuestos -¡y nada más!-; en línea con lo dicho, el principio de capacidad económica no tiene igual relevancia en todos los tributos, no tratándose tampoco de un valor absoluto, el cual deba aparecer, forzosamente, en todas y cada una de nuestras figuras

tributarias. Por otro lado, el citado principio de capacidad económica no es el único sobre el cual ha de sustentarse un sistema tributario justo³²⁵.

El principio de capacidad económica es uno de los bastiones de la justicia tributaria, conforme establece la STC 27/1981, de 20 de julio FJ 4º, entendiendo por tal la búsqueda de la riqueza, real o potencial, efectiva, hayá donde se encuentre; a mayor abundamiento, cabe incluso el establecimiento de tributos con unas determinadas finalidades, sin contradecir ni desconocer por ello dicho principio. Tal imposición buscaría el cumplimiento de ciertos fines o la satisfacción de determinados intereses públicos, protegidos constitucionalmente; en suma, hablaríamos de los llamados tributos parafiscales, recogidos en la STC 37/1987, de 26 de marzo. Sin perjuicio de lo antes razonado, el principio de capacidad económica no puede dejarse atrás, ya que ha de predicarse de la totalidad del sistema tributario; ello supone tenerlo también en cuenta si hablamos de las tasas. Así, la STC 194/2000, de 19 de julio, resulta de especial interés en la materia aquí tratada, puesto que declaró inconstitucional la disposición adicional cuarta de la Ley de Tasas y Precios Públicos en base a que la misma gravaba tanto una serie de supuestos, evidenciadores de una manifestación real de riqueza junto a otros en donde ésta era inexistente; tal es el argumento que desarrollan las SsTC 39/2017, de 24 de abril y 59/2017, de 11 de mayo, en lo relativo al incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana. La STC 193/2004, de 4 de noviembre, establece que el referido principio es el fundamento de la imposición, de modo que no cabe la existencia de tributos cuyo hecho imponible no suponga una manifestación de riqueza real; pero, dicho principio no solo opera en el sentido ya citado sino, además, como medida de la cuantía en la cual el sujeto pasivo está obligado a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

Con carácter general, destaca la ATC 71/2008, de 26 de febrero, el cual establece que dicho principio de capacidad económica, en cuanto fundamento del tributo, es exigible para cada uno de los tributos; y, desde el punto de vista de medida de la imposición individual, dicho principio lo es para el conjunto del sistema tributario. No cabe duda, pues, que el respeto por el citado principio es uno de los ejes sobre los que se articula lo que entendemos por un sistema tributario justo; hay que decir, igualmente, que, en base a criterios de justicia y, conforme el tenor literal del art. 31.1 CE 1978, el referido principio debe precisarse, en el sentido de abarcar no solo el sistema tributario en su

³²⁵ ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J., op. cit., pp. 131-151. La vigente Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos, dice, en su art. 8, lo siguiente: “En la fijación de las tasas se tendrá en cuenta, cuando lo permitan las características del tributo, la capacidad económica de las personas que deban satisfacerlas.”; así mismo, el art. 20 de la precitada ley afirma que, cada vez que se proyecte una nueva tasa o la modificación de alguna, ya preexistente, tal propuesta habrá de ir acompañada de una memoria económica financiera, donde se justifique la necesidad de ello y los recursos necesarios para su prestación.

conjunto sino, además, cada uno de los tributos que lo componen. El mencionado principio, si solo se interpreta en cuanto referido al conjunto del sistema tributario, tendría el efecto de limitar, injustamente, los derechos y garantías del contribuyente; y, ello, puesto que dicho art. 31 CE 1978 habla de una imposición individual también acorde con la capacidad económica de cada contribuyente³²⁶.

La Orden PRE/1803/2011, de 30 de junio, establece el importe de las tasas por tramitación de autorizaciones administrativas, solicitudes de visados en frontera y documentos de identidad en materia de inmigración y extranjería.

3.- Derecho de los extranjeros a recibir la documentación legalmente exigible en España.

En principio, el régimen general de extranjería, se regula en España por la LO 4/2000, de 11 de enero, así como su reglamento -esto es, el RD 557/2011, de 20 de abril, por el que se aprueba el Reglamento de la Ley Orgánica 4/2000, sobre derechos y libertades de los extranjeros en España y su integración social, tras su reforma por Ley Orgánica 2/2009 -, tantas veces citados en estas páginas; la antedicha LO 4/2000 establece una serie de requisitos para quienes, como extranjeros, hayan de someterse a las mencionadas normas, relativas a su entrada, permanencia y expulsión del territorio español. Quedan, sin embargo, fuera del citado régimen de extranjería, las siguientes personas: 1º miembros de las misiones diplomáticas y oficinas consulares de países extranjeros, presentes en España, así como sus familiares, en virtud de las normas de Derecho Internacional, 2º representantes, delegados y demás miembros de las misiones permanentes o de las delegaciones ante los organismos intergubernamentales con sede en España o en las conferencias internacionales que se celebren en nuestro país, así como sus familiares y 3º funcionarios destinados a las organizaciones internacionales con sede en España y sus familiares. Por otro lado, el derecho de los extranjeros a obtener la oportuna documentación, de carácter personal, que les sea exigible conforme a la normativa española, independientemente de su respectiva nacionalidad, está reconocido por nuestro ordenamiento jurídico; en concreto, vía el art. 4 de la Ley Orgánica 4/2000, de 11 de enero, sobre derechos y libertades de los extranjeros en España y su integración social. A mayor abundamiento, la Ley Orgánica 4/2015, de 30 de marzo, de protección de la seguridad ciudadana, también tiene algo que decir en dicho asunto, a través de sus artículos 8, 9 y 13.

³²⁶ MARÍN-BARNUEVO FABO, D. (2022): “La doble vertiente del principio de capacidad económica en la jurisprudencia constitucional”. Disponible online: <https://elnotario.es/practica-juridica/9027-la-doble-vertiente-del-principio-de-capacidad-economica-en-la-jurisprudencia-constitucional>.

Con carácter general, los extranjeros gozarán en España de los derechos y libertades, reconocidos por la Ley, amén de los propios tratados internacionales que les sean aplicables; a mayor abundamiento, conforme afirma la normativa sobre extranjería, vigente entre nosotros, se entiende, a modo de criterio interpretativo general, que los extranjeros ejercerán los derechos, reconocidos por el Ordenamiento Jurídico, en condiciones de igualdad con respecto a los españoles. Es más, la STC 13/2001, de 29 de enero, veda cualquier tipo de discriminación, injustificada, entre nacionales y extranjeros, puesto que ello atentaría contra el art. 14 de la CE de 1978, así como los tratados internacionales, válidamente firmados por nuestro país. En línea con lo ya expuesto, en base a la mencionada igualdad, los extranjeros tendrán el mismo derecho que los españoles a obtener la documentación que les sea necesaria y pertinente, con arreglo a nuestro Derecho; desde otro punto de vista, es igualmente un deber de los extranjeros el de proveerse de la referida documentación, que les habilite para entrar y permanecer, legalmente, entre nosotros. Como bien reseña la STC 13/2001, de 29 de enero, con respecto a aquellos supuestos en los cuales las fuerzas del orden público requieran la respectiva documentación, en orden a verificar que se cumple la legislación de extranjería, quienes no sean españoles siempre deberán llevar consigo la documentación necesaria para probar su legítima entrada y permanencia, también legal, en España³²⁷.

Así, quienes no posean la nacionalidad española tienen derecho a recibir la pertinente y preceptiva documentación administrativa, recogida en la normativa sobre extranjería, cuando la soliciten y cumplan los requisitos allí previstos, ni más ni menos; no olvidemos tampoco que todo trato injusto hacia quienes son extranjeros supone, a fin de cuentas, un ataque a su dignidad, la cual está reconocida por la ONU, para todo ser humano, sea cual sea su nacionalidad, vía la Declaración Universal de los Derechos Humanos (1948), así como en los demás textos, de similar contenido, aprobados en el seno de las restantes organizaciones internacionales, del mayor ámbito geográfico. Los tratados internacionales, válidamente ratificados y firmados por nuestros sucesivos gobiernos, así como aquellos adoptados en el seno de una organización internacional, de la que España sea miembro, forman parte del Ordenamiento Jurídico español.

Los ciudadanos nacionales de los Estados miembros de la UE, EEE y Suiza están obligados a solicitar un certificado acreditativo de su inscripción, como residentes en nuestro país, en el caso de permanecer más de 3 meses entre nosotros; sus familiares tienen el deber de solicitar la respectiva

³²⁷ ORTEGA MARTÍN, E. (2010): *Manual práctico de derecho de extranjería (4ª edición)*. Wolters Kluwer España. Madrid, pp. 126-134. Toda referencia a la normativa actual, relativa a los extranjeros en España, está también directamente relacionada con la Ley Orgánica 1/1992, de 21 de febrero, sobre protección de la seguridad ciudadana – hoy, sustituida por la LO 4/2015, de 30 de marzo, de protección de la seguridad ciudadana- y el resto de leyes concordantes.

tarjeta de familiar residente de la UE, siguiendo lo establecido por el Real Decreto 240/2007, de 16 de febrero. Destacamos, igualmente, que los extranjeros, en el caso de encontrarse en territorio español, tienen el derecho y la obligación de conservar, en vigor, la documentación mediante la cual hayan efectuado su entrada en España, así como la que acredite tanto su identidad -ésta última, expedida por las autoridades de su respectivo país de origen o procedencia, competentes para ello- como su situación en nuestro país; todo ello, en aplicación del ya mencionado RD 557/2011, de 20 de abril. El registro central de extranjeros, regulado en los arts. 213 y 214 del precitado RD 557/2011, anota una serie de informaciones, relativas al mencionado colectivo; éstas provienen tanto de los órganos administrativos competentes como de los propios extranjeros, por mandato legal. Y, ello, puesto que los extranjeros habrán de comunicar a la administración pública competente cualquier cambio de nacionalidad, domicilio habitual y de estado civil, estando obligados a hacerlo en un plazo máximo de un mes, desde que se produjera dicho cambio; a mayor abundamiento, los extranjeros podrán solicitar al registro central de extranjeros el oportuno certificado que acredite su condición de residente o no residente, el cual habrá de expedirse en un plazo máximo de 5 días.

Por su parte, la Ley 4/2015, ya referida, sanciona, como infracción leve, una serie de supuestos, relacionados con la exigencia a los extranjeros de su respectiva documentación personal, legalmente exigible acorde con la norma española; dichos supuestos son: 1º incumplir la obligación de obtener la documentación personal que les sea exigible, así como la de omitir, de manera negligente, la denuncia de su sustracción o extravío, 2º conservar o custodiar negligentemente la citada documentación personal, legalmente exigible, entendiéndose por tal negligencia la tercera u posteriores pérdidas o extravíos de dicha documentación, dentro del plazo de un año y 3º negar la entrega de la citada documentación personal, en el caso de acordarse su retirada o retención por parte de la administración competente. Es llamativo que el extranjero será sancionado en todo caso, si no dispone o exhibe dicha documentación personal al ser requerido para ello, aún cuando la presente con posterioridad -véase la STJ País Vasco sección de lo contencioso administrativo, de 9 de junio de 2015-.

Con carácter general, el extranjero en España tendrá siempre derecho a conservar su documentación, en la cual conste la identidad, salvo que éste se encuentre inmerso en un procedimiento judicial; cabe, así mismo, que, como medida cautelar, en un procedimiento ya administrativo ya judicial, el extranjero se vea privado de su pasaporte. Por otro lado, el NIE -número de identificación de extranjero- identifica al no español, de cara a nuestro derecho interno, apareciendo éste en todos los documentos que nuestra administración le proporcione; el extranjero habrá de solicitar dicho NIE cuando se relacione con España por motivos profesionales, personales o sociales, siendo igualmente

necesario comunicarlos a la administración. Además, será siempre necesario contar con el oportuno pasaporte, con el respectivo sello de entrada en el momento de llegar a nuestro país. Así mismo, el certificado emitido por el registro civil, así como el de registros penales, emitidos en España, será válidos por un plazo máximo de 3 meses, salvo que en dichos certificados se determine otro³²⁸.

La STS, Sala 3ª, de lo Contencioso-Administrativo, de 9 de abril de 2014 establece lo siguiente con respecto a la solicitud de visado, por parte de los extranjeros: en caso de existir indicios suficientes para dudar ya de la propia identidad de la persona solicitante, ya de la validez de los documentos por ella presentado o, incluso, de la propia veracidad de los motivos alegados para dicha solicitud, podrá denegarse su concesión, aduciendo para ello la adecuada motivación que lo justifique; es evidente que, en ese caso, el referido solicitante no actúa de buena fe con respecto a la administración española, puesto que, de una u otra manera, estaríamos hablando de la presentación de documentos falsos o fraudulentos por su parte o, desde otro punto de vista, como mínimo, que dicho solicitante no dice toda la verdad en el momento de rellenar la citada solicitud de visado.

En todo caso, más llamativa es la STS, Sala 3ª, de lo Contencioso-Administrativo, de 7 de abril de 2014, la cual versa sobre el recurso presentado contra la denegación de un visado, solicitado por extranjero, basándose en la falta de acreditación de medios económicos suficientes para residir entre nosotros durante 5 años; lo sorprendente es que el citado visado se solicitó para obtener una autorización inicial de residencia temporal, no lucrativa –es decir, sin realizar actividades laborales o profesionales-, por un periodo máximo de un año. La citada STS, de 7 de abril de 2014, da la razón a los recurrentes, puesto que la administración española había realizado una interpretación errónea de la normativa sobre dicho asunto, vigente entre nosotros; en concreto, la administración rechazó la solicitud de visado, alegando que los solicitantes no tenían recursos para mantenerse en España durante 5 años. Tal criterio administrativo resultaba erróneo, puesto que omitía un hecho clave; esto es, la referida solicitud lo fue tan solo por una estancia de un año, ¡y nada más!³²⁹.

Habría que analizar en todo caso si existe el necesario equilibrio entre la tasa, con arreglo a su definición y concepto jurídicos, de un lado y, del otro, las particularidades derivadas de su aplicación, a instancias de las oficinas públicas dedicadas a los extranjeros; así, la tasa se cobra a dichos extranjeros para la puesta en marcha –o no, según se trate- de determinados procedimientos administrativos, los cuales conducirán al reconocimiento de un determinado derecho o la concesión

³²⁸ IMBRODA ORTÍZ, B. y RUÍZ SUTIL, C. (2019): *Memento experto Francis Lefebvre Extranjería*. Lefebvre-El Derecho S.A.. Madrid, pp. 191-213.

³²⁹ www.vlex.es.prácticoextranjería.

de una autorización a los mismos, conforme a la normativa que les sea aplicable. Tema igualmente relevante es la localización de los extranjeros, cuando se trata de procedimientos administrativos, iniciados por el pago de la respectiva tasa; muchas veces, éstos van y vienen, por lo cual puede resultar difícil mantener el contacto con ellos. Más, aún, teniendo en cuenta que las Oficinas de Extranjeros, abiertas por la administración pública, no forman parte, en un sentido propiamente dicho, de la administración tributaria; así, será necesario por tanto garantizarles el necesario cobro de las citadas tasas, de forma sencilla y sin que ello ponga mayores trabas a su actuación administrativa. En línea con lo dicho, lo aconsejable es hacer depender la oportuna tramitación o actuación administrativa, por parte de dichas Oficinas, del mencionado cobro de la tasa, así devengada; ello podría operar como una verdadera garantía del respectivo pago, asegurando así la eficacia y eficiencia de la correspondiente actividad administrativa³³⁰.

Por otro lado, según la normativa de extranjería –arts. 43, 45 y demás concordantes de la Ley Orgánica 4/2000, ya citada-, el hecho imponible de la tasa, a cobrar por la respectiva Oficina de Extranjeros, consiste en la pertinente tramitación de las autorizaciones administrativas y de los documentos de identidad, previstos en la mencionada Ley, amén de sus prórrogas, modificaciones y renovaciones; además, con arreglo al precitado art. 45, las tasas serán objeto de devengo cuando éstas se soliciten. Son una excepción a dicha regla general –esto es, devengo en el momento de la correspondiente solicitud-, los siguientes casos: 1º trabajadores por cuenta ajena, dedicados al servicio doméstico, de carácter parcial o discontinuo, en lo atinente a su autorización de residencia y trabajo, devengándose la preceptiva tasa cuando se proceda a su afiliación y/o alta, como trabajador, en la Seguridad Social y 2º la renovación de la autorización de la residencia y trabajo, por cuenta ajena, en ausencia del empleador, si se trata de trabajadores de servicio doméstico de carácter parcial o discontinuo, en cuyo caso el devengo también tendrá lugar en el momento del alta del citado trabajador en la Seguridad Social.

Así mismo, una vez justificado el pago de la correspondiente tasa, mediante la presentación ante la Oficina de Extranjeros competente del respectivo justificante de su previo ingreso o depósito –y, al tiempo, recepcionado y aceptado éste último-, se iniciará el correspondiente proceso administrativo. Tal sistema garantiza el pago de la mencionada tasa y, con ello, que no se inicie y, en su caso, concluya tal procedimiento administrativo, sin que la administración pública reciba el correspondiente pago, conforme a la Ley; en todo caso, sigue en vigor, si fuera ello necesario, la

³³⁰ LÓPEZ ESPADAFOR, C. M. (2012): “Los preceptos de naturaleza tributaria en la legislación sobre extranjería tras su reforma”, op. cit., pp. 104-107.

figura de la devolución de los ingresos indebidos, cuando la Hacienda Pública reciba un pago que no se ajuste a derecho. Como ya hemos indicado, el sistema, antes expuesto, parte de una premisa clara: es decir, la presentación del justificante del pago de la oportuna tasa, tras su respectiva recepción y aceptación por parte de la Oficina de Extranjeros competente, evita que se realice –y, en su caso, concluya- toda una tramitación administrativa, sin coste alguno para el extranjero que vaya a beneficiarse directamente de la misma. Conviene facilitar al máximo el uso de la respectiva aplicación informática, actualmente desarrollada, para los mencionados trámites, relativos a los extranjeros en materia de tasas; por otro lado, tampoco podemos olvidar en este asunto la necesidad de acercar el importe de la tasa cobrada con el coste del servicio administrativo realizado.

Y, ello, puesto que la actividad administrativa, relativa a los ciudadanos extranjeros, cada uno con sus peculiares características, resulta altamente compleja, amén de extraordinariamente costosa para el erario público, a cargo de todos los contribuyentes; recordemos que los costes de dichos servicios, relativos a extranjería, son considerables, dado que, además de muy laboriosos y difíciles de realizar, solo pueden llevarse a cabo por personal altamente especializado, versado tanto en idiomas como en el conocimiento de la normativa extranjera. Así mismo, en este asunto, como en tantos otros, relativos a las relaciones internacionales –por ejemplo, aquellos tocantes a la materia de la seguridad social y los derechos de los trabajadores extranjeros-, sería deseable el mayor consenso y acuerdo posibles, dado que estamos hablando de derechos básicos para la vida cotidiana de cualquier persona, sea cual sea su nacionalidad –por ejemplo, el derecho a disponer de la correspondiente documentación-. Ello facilitaría, sin duda, el desarrollo de esos amplios servicios, de carácter administrativo, correspondientes a quienes, no siendo nacionales españoles, viven y trabajan entre nosotros; es cierto, sin duda, que ya existen abundantes acuerdos, de todo tipo, entre las diversas administraciones públicas estatales, en donde se abordan numerosas problemáticas relativas tanto a las de los extranjeros en España como a las de los españoles fuera de nuestro país³³¹.

En nuestro país, es la Orden ministerial PRE/1803/2011, de 30 de junio, por la que se establece el importe de las tasas por tramitación de autorizaciones administrativas, solicitudes de visados en frontera y documentos de identidad en materia de inmigración y extranjería, la que fija el importe de las tasas por concesión de autorizaciones administrativas, expedición de documentos en materia de inmigración y extranjería, o tramitación de visados en frontera; así mismo, hemos de tener en cuenta el artículo 14.1 del Real Decreto 240/2007, de 16 de febrero, sobre entrada, libre circulación

³³¹ LÓPEZ ESPADAFOR, C. M. (2012): “Los preceptos de naturaleza tributaria en la legislación sobre extranjería tras su reforma”, op. cit., pp. 114-115; según el estudio económico realizado por dicho autor, en torno al coste de los servicios ofrecidos en las Oficinas de Extranjeros, éste es todavía inferior al importe de las tasas, efectivamente cobradas.

y residencia en España de ciudadanos de los Estados miembros de la Unión Europea y de otros Estados parte en el Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, que regula el régimen comunitario de extranjería. Tal art. 14.1, antes mencionado, alude a la expedición del respectivo certificado de registro o de tarjeta de residencia, previo abono de la tasa correspondiente; el importe de dicha tasa debe ser equivalente al que pagan los españoles para la obtención y renovación del documento nacional de identidad, según lo previsto en el artículo 25.2 de la Directiva 2004/38/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 29 de abril de 2004. Por otro lado, la Orden ministerial, antes citada, deberá entenderse sin perjuicio de lo establecido en materia de tasas por tramitación de visados de tránsito o para estancias previstas en el territorio de los Estados miembros no superiores a tres meses en un período de seis meses, cuya regulación corresponde al ámbito comunitario.

Así mismo, la referida orden ministerial incorpora un anexo, en donde se señalan las cuantías de las tasas, correspondientes a la tramitación de autorizaciones administrativas, visados en frontera y documentos, a que cuales se refiere la Ley Orgánica 4/2000 y su Reglamento, aprobado por Real Decreto 557/2011, de 20 de abril. Se derogan todas las normas, de igual o inferior rango, en lo que contradigan o se opongan a la presente Orden ministerial PRE/1803/2011, de 30 de junio, ya citada; y, en particular, la Orden PRE/3/2010, de 11 de enero, por la que se establece el importe de las tasas por tramitación de autorizaciones administrativas, solicitudes de visados y documentos de identidad en materia de inmigración y extranjería; la disposición final primera de la tantas veces citada Orden ministerial PRE/1803/2011 afirma que lo allí dispuesto se entenderá sin perjuicio de cuanto establezca la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos y sus modificaciones posteriores, amén de la LGT. Todo ello, por supuesto, sin olvidar las disposiciones del Derecho comunitario. Sin perjuicio de lo ya expuesto, determinados cargos y ministerios –esto es, los titulares de la Vicepresidencia Primera del Gobierno y Ministerio del Interior, de la Vicepresidencia Tercera del Gobierno y Ministerio de Política Territorial y Administración Pública, del Ministerio de Asuntos Exteriores y de Cooperación y del Ministerio de Trabajo e Inmigración- habrán de adoptar las medidas necesarias en relación con la ejecución y desarrollo de la antedicha Orden.

El artículo 48.1 de la Ley Orgánica 4/2000, de 11 de enero, sobre derechos y libertades de los extranjeros en España y su integración social, dispone que el importe de las tasas, allí previstas, se establecerá por Orden ministerial de los Departamentos competentes, enumerando el artículo 44.2 de la misma Ley Orgánica algunos de los hechos que, en particular, están sujetos a la imposición de dichas tasas; por otra parte, el apartado 3 del mencionado artículo 48, en línea con lo dispuesto en su artículo 44.2, considera elementos y criterios esenciales de cuantificación, los siguientes: en la tramitación de autorizaciones para la prórroga de estancia en España, la duración de la prórroga; en

la tramitación de autorizaciones de residencia, la duración de la autorización, así como su carácter definitivo o temporal, y, dentro de estas últimas, el hecho de que se trate de la primera o ulteriores concesiones o sus renovaciones; en la tramitación de autorizaciones de trabajo, la duración de la misma, su extensión y ámbito, el carácter y las modalidades de la relación por cuenta ajena, así como, en su caso, el importe del salario pactado; en la tramitación de tarjetas de identidad de extranjeros, la duración de la autorización y el hecho de que se trate de la primera o ulteriores concesiones o sus renovaciones; y en todo caso, será criterio cuantitativo de las tasas el carácter individual o colectivo de las autorizaciones, prórrogas, modificaciones o renovaciones.

La antes mencionada Orden ministerial PRE/1803/2011, de 30 de junio, dispone, en su art. 2, que “1. La gestión y recaudación de las tasas corresponde a los órganos competentes para la tramitación de las autorizaciones, modificaciones, renovaciones y prórrogas y procedimientos relativos a la documentación referida en el artículo 44, así como la tramitación de la solicitud de visado, en los términos establecidos en la disposición adicional decimoctava del Reglamento de la Ley Orgánica 4/2000. A dichos efectos, una vez efectuado el pago, la Entidad colaboradora hará entrega al sujeto legitimado en el procedimiento y, en su caso, cursará también envío al trabajador extranjero por cuenta ajena que no tiene tal condición, de una copia de dicho modelo oficial de liquidación tributaria en la que se haga constar una diligencia de «Pagado»; y, que servirá como medio de acreditación del pago, debiendo ser remitido al órgano administrativo competente para la tramitación del procedimiento, en el plazo de quince días desde la fecha de efectuarse el pago”.

Son sujetos pasivos de las tasas, previstas en la ya mencionada Orden, quienes soliciten el visado y aquellas personas, a cuyo favor se tramiten las autorizaciones o los documentos previstos en el artículo 44 de dicha Ley Orgánica, salvo en lo relativo a autorizaciones de trabajo por cuenta ajena; en este último caso, será sujeto pasivo el empleador o empresario, excepto en el supuesto de relaciones laborales en el sector del servicio doméstico de carácter parcial o discontinuo, en que lo será el propio trabajador extranjero. Es nulo todo pacto por el que el trabajador por cuenta ajena asuma la obligación de pagar en todo o en parte el importe de las tasas establecidas. No tendrán obligación de pagar las tasas, relativas a procedimientos sobre autorizaciones de trabajo, aquellas personas, nacionales iberoamericanos, filipinos, andorranos, ecuatoguineanos, sefardíes, hijos y nietos de español o española de origen y los extranjeros nacidos en España, cuando pretendan realizar una actividad lucrativa, laboral o profesional, por cuenta propia. Las solicitudes de visado, presentadas por nacionales de terceros países, beneficiarios de derecho comunitario en materia de libre circulación y residencia, estarán exentas del pago de las tasas de tramitación. Por último, las entidades públicas de protección de menores estarán exentas del pago de las tasas, derivadas de las

autorizaciones que están obligadas a solicitar para dichos menores, en el ejercicio de la representación legal que sobre ellos ostentan³³².

Resulta del mayor interés, entendemos, dedicar algunas reflexiones al Dictamen de Consejo de Estado nº 786/2009 de 25 de Junio de 2009, cuyo objeto es el Anteproyecto de la Ley Orgánica de reforma de la Ley Orgánica 4/2000, de 11 de enero, sobre Derechos y Libertades de los Extranjeros en España y su Integración Social; tal Dictamen aporta un juicio crítico, bastante ajustado y preciso, sobre dicha normativa, allí analizada. El ya referido Anteproyecto de Ley Orgánica pretende incorporar a la respectiva legislación numerosas directivas, provenientes de la UE, así como la doctrina del TC sobre extranjería, la cual señala que no es indispensable la residencia legal entre nosotros para el ejercicio de los Derechos Fundamentales; es evidente que cada vez se acentúa más el carácter internacional de las relaciones humanas, en todo tipo de ámbitos, por lo que el peso del Derecho Internacional, en esta materia, también habrá de ser mayor. Por otro lado, también es necesario incidir en que la emigración en España ha ido cambiando de perfil, de modo que la situación actual presenta unas características muy diferentes de la de hace unos años; tal realidad precisaba de un cambio legislativo, el cual se abordó mediante el citado Anteproyecto, objeto del Dictamen, ahora comentado.

Pues bien, el referido Dictamen del Consejo de Estado examina la redacción del art. 44 de la Ley Orgánica 4/2000, propuesta por el referido anteproyecto, diciendo que la mencionada reforma legislativa plantea un cambio en el hecho imponible de las tasas, exigibles a los extranjeros, con arreglo a la mencionada norma; en consecuencia, el hecho imponible de las citadas tasas, según el referido anteproyecto, pasa a ser la solicitud de las correspondiente concesión de autorizaciones y la expedición de los correspondientes documentos acreditativos; en el texto, vigente antes de la mencionada reforma legislativa, la tasa se devengaba por la propia concesión de dichas autorizaciones y expedición documental. El legislador justifica el citado cambio de hecho imponible por un motivo, bien razonable; esto es, la propia solicitud, por si misma, ya supone una actividad, por parte de la administración o administraciones competentes; entiende el Consejo de Estado que tal justificación no resulta suficientemente acreditada y, si ello fuera así, el hecho imponible debería aludir, expresamente, a la respectiva “tramitación”, enfatizando su carácter causal de la precitada tasa. Sí conviene reseñar que el art. 44.2 de la LO 4/2000, hoy en vigor, tras su reforma mediante el citado anteproyecto, afirma, literalmente, que constituye el hecho imponible de las tasas, allí

³³² www.noticiasjuridicas

contempladas, “la tramitación de las autorizaciones administrativas y de los documentos de identidad previstos en dicha ley, amén de sus prórrogas, modificaciones y renovaciones”³³³.

Conviene recordar que, precisamente, la falta de documentación en regla es lo que causa la gran mayoría de situaciones de abuso sobre el colectivo inmigrante; tener esa documentación supone la diferencia entre tener derechos o, en su caso, no tenerlos. La ciudadanía, pues, equivale a ese “Bálsamo de fierabrás”, al cual se refiere nuestro buen Quijote, mediante el cual curar todos los males y quebrantos, tanto del alma como del cuerpo; sin la citada documentación, se carecen de los más mínimos derechos, amén de la posibilidad de defenderlos, en el plano legal. La invisibilidad, para quienes residen y trabaja ilegalmente, es el único camino posible, con el innegable riesgo que ello lleva consigo, en forma de esclavitud y ausencia absoluta de Derechos; la insolidaridad y el miedo, frente a una situación económica cada vez más dura para todos, impulsa aquellos discursos especialmente xenófobos y racistas. Al final, nos damos cuenta que el mercado, tanto español como europeo -y, en realidad, mundial- necesita, desgraciadamente, de dichos inmigrantes, en condiciones de absoluta ilegalidad; solo esos “esclavos del siglo XXI” están dispuestos a hacer aquellos trabajos, más duros y peor pagados, que las propias poblaciones autóctonas ya abandonaron, hace mucho tiempo. El trato que se le da a la inmigración es un fiel reflejo de la realidad social en la que nos movemos; por desgracia, la Administración, como hemos podido apreciar en las sentencias judiciales, antes referidas, no suele respetar los derechos que, legalmente, asisten a los inmigrantes. Tal vez, eso sea un simple síntoma de una enfermedad, mucho más grave; esto es, el crecimiento racismo y xenofobia, cada vez más afianzado, en el ámbito social -que, incluso, algunos partidos políticos “aprovechan”, en términos electorales- hacia quien viene allende nuestras fronteras. Desde un punto de vista democrático, es intolerable la “falsa” identificación entre términos, no directamente relacionados, como inmigración y delincuencia, por ejemplo, que tanto se oye últimamente.

El racismo y xenofobia debían ser algo ajeno a los modos de hacer de nuestra Administración Pública; por desgracia, no siempre es así. Ser un verdadero ciudadano no se define, tan solo, por ser hijo de quienes ya lo son -ius sanguinis- o haber nacido en el territorio de un determinado país -ius soli-, como el nuestro, donde hay un mínimo Estado del Bienestar; la auténtica ciudadanía, bien entendida, también exige un claro compromiso de todos, en defensa de los grandes principios -equidad, justicia y progreso, sociales-, que articulan y dan sentido a ese Estado del Bienestar. Igualmente, un buen ciudadano será fiel cumplidor del ordenamiento jurídico, vigente, en su

³³³ CONSEJO DE ESTADO. Disponible online: <https://www.consejo-estado.es/descripcion.htm>.

integridad -ello incluye, por supuesto, las correspondientes obligaciones, fiscales y tributarias, establecidas conforme a Ley-; pero, al tiempo, la ciudadanía, cívica, de verdad, también implica la denuncia ante las autoridades competentes de aquellos casos de explotación y abuso contra el colectivo inmigrante, sin papeles. El motivo es bien sencillo, los extranjeros, sin documentación, en regla, constituyen el grupo humano más indefenso e inerme frente a todos aquellos “Poderosos” que, aún, en pleno siglo XXI, siguen esclavizándolo; en suma, los extranjeros, presentes en nuestro país, sin la documentación en regla, nunca pueden ser “ilegales”, por definición. ¡A Dios gracias!, como hemos indicado en páginas anteriores, los extranjeros, en cuanto personas, tienen unos derechos, reconocidos en nuestra CE 1978 -y, sobre todo, en el ámbito internacional-; se trata, únicamente, de cumplir la Ley, en toda su extensión, ni más ni menos. E, igualmente, que los Poderes Públicos se impliquen, a fondo, en dicho objetivo, de modo que erradiquemos cualquier abuso hacia otra persona, sea quien sea -hombre, mujer o niño, española o extranjera, tanto da-. Una Democracia, de calidad, se mide en ese terreno: esto es, el del mayor respeto por la legalidad vigente, sin ningún tipo de privilegio o arbitrariedad, injusticado y discriminatorio, amén de una cerrada y férrea defensa de los Derechos Humanos.

.- Conclusiones.

El objeto de esta investigación ha sido el de estudiar el tratamiento de la nacionalidad, desde el punto de vista tributario; todo ello, teniendo en cuenta que, en este momento, los extranjeros se someten, en España, a una norma específica, que regula sus respectivos derechos y deberes entre nosotros. Por otro lado, nuestro país está obligado a respetar un conjunto de tratados y convenios internacionales, válidamente aprobados conforme a la norma interna española, que también son de aplicación en cuestiones de extranjería. Pero, a mayor abundamiento, conviene también tener presente la dignidad, como valor reconocido a todo ser humano, por el mero hecho de serlo, por parte de la llamada Carta de San Francisco, en cuya virtud se constituye la ONU, aprobándose por su asamblea General la Declaración Universal de Derechos Humanos en 1948; dicho valor –esto es, la dignidad- ha de respetarse por parte de todos los poderes públicos españoles, puesto que forma parte de nuestro derecho interno. Españoles y extranjeros comparten, en esencia, los mismos derechos y obligaciones, en el plano civil y mercantil, aunque solo algunos de éstos últimos gozan del derecho de sufragio activo y pasivo en nuestro país. Además, los extranjeros en España deben llevar consigo una especial documentación, amén de cumplir ciertos requisitos en el ámbito laboral, administrativo, etc., solo a ellos exigibles.

Los tratados internacionales, suscritos por España, reconocen la dignidad de todo ser humano, por el mero hecho de serlo, tal cual establece la Declaración Universal de los Derechos Humanos, que aprobó la ONU en 1948, así como el resto de acuerdos, de semejante naturaleza, acordados en dicho ámbito; en línea con lo dicho, destacan los pactos civiles y políticos, así como los económicos, sociales y culturales, que complementan tal declaración universal. El TC, en sus numerosos Fallos, viene a establecer una categorización de los Derechos Fundamentales, reconocidos a los extranjeros en España; tal categorización habla de tres grupos de derechos fundamentales, a los cuales se refiere la CE 1978: el primero, el derecho al voto, el cual solo se reconoce a los extranjeros, nacionales de algún país miembro de la UE, el segundo, el de los derechos, reconocidos a los extranjeros en igualdad con los españoles, por estar éstos estrechamente relacionados con la idea de la dignidad humana y, por último, el tercero, referido al resto de derechos en los que cabe un libre arbitrio, por parte de nuestro legislador, el cual podrá establecer, o no, dicha igualdad de ejercicio para españoles y extranjeros. Como decimos, tal categorización resulta fuente de numerosas controversias, puesto que cabe una interpretación más flexible y amplia de los derechos de los extranjeros en nuestro país; así, con base en el art. 10 de nuestra vigente Norma Suprema, podríamos también entender como inconstitucional toda discriminación en su contra, basada en el hecho de poseer una nacionalidad extranjera.

La nacionalidad presenta un perfil diverso y, en alguna ocasión, confuso, en donde, también, a veces, se observa un comportamiento, más bien arbitrario o abusivo, por parte de las diversas autoridades nacionales; en primer lugar, es necesario insistir que la ONU, a través de su Declaración Universal de los Derechos Humanos, estableció un estándar internacional, aceptado por todos los Estados, así como ONGs y demás miembros de la comunidad internacional. Tal Declaración de Derechos nos habla, en su art. 15, del derecho de las personas a una nacionalidad, de modo que se acabe con la situación de apatridia –es decir, la falta de la misma-; recordemos, así mismo, que esos Derechos Humanos están estrechamente ligados a la propia dignidad humana, a la que todo miembro de nuestra especie tiene derecho, sin discriminación alguna basada en cualquier tipo de discriminación, personal o social. En línea con tal razonamiento, no cabe duda que esos Derechos Humanos, declarados universalmente por la ONU, son aplicables a todas las personas, vivan donde vivan, sin excepción alguna; pero, además, los Estados, así como los particulares, tienen la obligación de respetar y proteger los citados derechos, asegurando en todo caso su aplicación efectiva. La ciudadanía, por otro lado, se configura como un estatuto jurídico legal, formado por el conjunto de derechos y deberes, garantías y protecciones, establecidas por cada Estado en favor de sus respectivos nacionales; en los regímenes jurídico-políticos, de índole democrática, tales derechos,

etc., se articulan sobre la respectiva Carta Magna, en cuanto texto fundamental sobre la cual se organiza la correspondiente comunidad humana, en términos jurídico políticos.

La ciudadanía, como ideal, nos hace miembros -y, a la vez, partícipes- de una determinada comunidad humana, en la que ha de primar el bien común, el cual solo podrá determinarse mediante los mecanismos democráticos representativos ad hoc presentes en cada sociedad; en suma, ser ciudadanos nos da el derecho a ser iguales a los demás y, sobre todo, libres, no solo en el plano formal y proclamativo sino, también, desde la perspectiva del mundo sensible y cotidiano. Así mismo, es fundamental, pues, que las autoridades públicas garanticen y protejan, eficazmente, los derechos ciudadanos, asegurando así su traslación a la vida de todos y cada uno de nosotros, sin excepción. Una democracia de calidad comporta unos derechos, en el ámbito de la ciudadanía, de igual calado y significación; los derechos ciudadanos se proyectan al exterior, sobre el Poder público, de un lado -esto es, el plano externo, oficial e institucional- y al interior, en cuanto a las relaciones privadas de los individuos, del otro -es decir, el plano interno y subjetivo-. La ciudadanía ofrece diversas facetas, que abarcan la cultural, subjetiva, política e ideológica; de ahí, surgen los más diversos intereses que, en muchos casos, pueden ser contradictorios, llegando a chocar entre sí. En todo caso, los derechos ciudadanos se asocian a ideas como las de la libertad, igualdad, democracia, inclusión, comunidad y Estado de bienestar; ser ciudadano, hoy, no puede significar otra cosa que la de luchar por una identidad, en cuanto ser miembro y partícipe en un determinado colectivo humano, ejerciendo los derechos políticos y sociales, anejos al estatus ciudadano

La distinción derechos humanos/derechos ciudadanos supone, ni más ni menos, que los Estados Nación distinguen entre dichos tipos de derechos, de modo que los primeros, al alcance de todos los seres humanos, por el mero hecho de serlo, habrían de protegerse vía los tratados, convenios y acuerdos internacionales; en cambio, los derechos ciudadanos encontraría la oportuna defensa en la propia normativa de cada Estado Nación, de modo que tales derechos no responderían a una idea de inclusión de todas las personas, residentes dentro de sus fronteras, sino, más bien, a un determinado grupo de ellas -esto es, aquellas personas que no sean apátridas, refugiadas o miembros de una determinada minoría-. Tal distinción niega el propio principio, básico, de humanidad, el cual proclama, ya desde la Declaración Universal de los Derechos Humanos, que todas las personas son iguales en derecho y dignidad, independientemente de sus condiciones y circunstancias, personales y sociales. Los derechos ciudadanos tendrían que extenderse a todos los miembros del Género Humano, sin excepción; y, ello, puesto que éstos abren la puerta al disfrute del resto de derechos, básicos, propios de toda persona, los cuales han de garantizarse por parte de los poderes públicos estatales. La ciudadanía funciona, pues, como el derecho que nos permite acceder a todos los demás

derechos, básicos y esenciales a la mínima dignidad humana, a la cual todos, sin excepción, tenemos derecho tan solo por pertenecer a la gran familia humana

La propia idea de ciudadanía ya determina, por sí misma, las garantías jurídico-políticas, presentes en el correspondiente régimen democrático donde dicha idea adquiere verdadero protagonismo; ser ciudadano significa ser una persona libre, que participa democráticamente en los procesos jurídico/políticos que conforman el Estado de Derecho. La ciudadanía es aquel conjunto de normas que conforman el estatus jurídico-jurídico político asociado a ella; el Estado, pues, es a quien compete su redacción, si bien con las limitaciones ya señaladas en páginas anteriores, devengadas del Derecho Internacional, vía los respectivos convenios, tratados y acuerdos, de tal índole o, en su defecto, la reciprocidad. La ciudadanía es la bandera que enarbolan muchos para reivindicar la puesta en práctica de ciertas libertades y derechos, alcanzando así éstos a un colectivo humano mayor; en línea con lo dicho, recuérdese, por ejemplo, la lucha de numerosas Ongs, en pos del reconocimiento de los derechos de la nacionalidad a los inmigrantes, sin papeles, pero que cuentan con un largo arraigo entre nosotros. La ciudadanía también supone pertenencia a un determinado colectivo humano, de modo que el ciudadano es un miembro, natural, de tal colectividad; esto es, tal calidad de miembro no responde a un acuerdo político entre esa persona y el colectivo al cual ésta pertenece sino que es, más bien, el fruto directo de esa pertenencia, en cuanto vínculo originario entre la persona y la comunidad de la cual ésta forma parte integrante. Los comunitaristas ponen el acento en tal vínculo originario mientras que aquellos que hablan de la ciudadanía, en términos políticos, presentan la primera como el resultado del libre pacto entre el individuo y el colectivo en el cual éste se integra, también libremente.

La ciudadanía universal, propia del mundo cosmopolita que nos rodea, habla de una universalitas civitatis, propia de un status mundialis hominis; en suma, una acepción universalista y cosmopolita de la misma. Otros, en cambio, sostienen una idea de ciudadanía, mucho más limitada geográficamente, característica de los entornos locales, donde destacan las relaciones de vecindad entre las personas. La ciudadanía, así mismo, no solo se define hoy por los Estados sino, también, por la legislación emanada de numerosas organizaciones internacionales, amén de los propios acuerdos, tratados y convenios, de igual naturaleza; pero, las entidades, de carácter infraestatal, influyen en el contenido de la nacionalidad, puesto que éstas asumen competencias jurídico políticas. Por otra parte, los derechos ciudadanos ya no solo operan en el ámbito de los Estados Nación sino que van más allá, de modo que la globalización también les ha afectado; la dinámica económica, social, política...de las relaciones humanas, claramente globalizadas en todos los aspectos, también marca su impronta cuando hablamos de los derechos de la ciudadanía. De ahí,

que algunos aludan a una ciudadanía desnacionalizada, propia del mundo global en el cual nos encontramos, sin un vínculo con una determinada comunidad política, comunidad nacional, identidad y Poder político; el estado nacional queda atrás para ser sustituido por lo que algunos llamarían estado global.

Los derechos sociales conforman una de las esencias de la ciudadanía, desde el punto de vista de las democracias más avanzadas, en lo político y económico, con elevados niveles de equidad, igualdad y Justicia; los derechos civiles y políticos forman parte de la ciudadanía, sin que sea posible ninguna discriminación a la hora de su respectiva defensa y puesta en práctica. No caben, pues, distingos en esos derechos ciudadanos, en base a criterios de pertenencia a una determinada clase social, género, religión, raza, étnia o cultural; la ciudadanía, de por sí, va asociada a la idea de universalidad y generalización, puesto que todas las personas, tan solo por el hecho de serlo, merecen un trato digno, solo posible vía el estatus ciudadano. El Estado del Bienestar constituye, desde luego, el mejor paradigma a la hora de tutelar y proteger los derechos sociales, anejos a la ciudadanía, habiendo adquirido su mayor preponderancia en la Europa Occidental, posterior a la segunda guerra mundial; sin duda, la fuerte tradición sindical, asociada a los movimientos políticos de izquierda, así como nuestras propias circunstancias históricas, con la devastación sufrida tras dos guerras mundiales, explican, desde luego, el porqué de tal éxito.

Es ciudadano, pues, quien, previamente, ostenta la nacionalidad del Estado que le otorga su ciudadanía; tal nacionalidad se conforma en cuanto vínculo o ligamen que une a una persona con la respectiva comunidad humana, la cual se constituye y organiza políticamente en forma de Estado soberano. En línea con lo dicho, el Estado, a hora de articular el estatuto jurídico político correspondiente a la ciudadanía, en donde se enumeren los respectivos derechos y deberes, allí contenidos, ha de respetar ciertos límites; entre otros, los establecidos por la ONU, así como las demás organizaciones internacionales, tocante a la temática de los derechos humanos. Por ello, el Estado habrá de asegurar la defensa y protección de los referidos Derechos Humanos para todos sus habitantes, sean nacionales y extranjeros; solo los nacionales disfrutaran de una serie de derechos, específicos, como el del voto y el de ocupar determinados cargos en la administración pública, con la salvedad puesta en lo que establezcan sobre dicho asunto los tratados internacionales o, en su defecto, el principio de la reciprocidad.

Lo cierto es que, tanto los diversos acuerdos, tratados y convenios internacionales, así como sus respectivos Tribunales, de igual naturaleza, están limitando lo que, hasta hace poco tiempo, era la competencia exclusiva de los Estados en lo tocante a la atribución, adquisición y pérdida de su

respectiva nacionalidad; los Estados tienen cada vez menos discrecionalidad, en cuanto a la determinación de quienes son sus nacionales, a la vista de la creciente relevancia del Derecho Internacional en esta materia. No olvidemos que los Derechos Humanos, tal y como hoy los conocemos, fueron promulgados, por primera vez, mediante su respectiva Declaración Universal, aprobada ésta última en 1948 por parte de la Asamblea General de la ONU; la ONU ya englobaba, entonces, a la inmensa mayoría de Estados, existente en la época. La citada Declaración Universal reconoce, a juicio de algunos, un derecho humano a la nacionalidad; pese a que tal concepción no es unánime, sí que está clara la influencia de la citada Declaración Universal en las más importantes organizaciones internacionales, posteriores al nacimiento de la ONU, como el Consejo de Europa o la UE. Así, el Tribunal Internacional de los derechos humanos, integrante de la ONU, así como el TEDH, perteneciente al Consejo de Europa y el TJUE, el cual forma parte de la citada Unión Europea, coinciden en un punto; esto es, el de limitar en cierto modo la soberanía estatal de los países que forman parte de dichas organizaciones internacionales, de modo que, a criterio de tales Tribunales, la nacionalidad sea un derecho humano; además, los referidos tribunales insisten en que los Estados miembros han de comprometerse a disminuir el número de personas apátridas, entendiendo por tales aquellas sin nacionalidad.

La cuestión esencial trata en torno a si las diferencias entre españoles y extranjeros, en el ámbito tributario, son acordes, o no, con el derecho interno y, al tiempo, el Derecho Internacional; es decir, en éste último caso, aquellos tratados, convenios y acuerdos internacionales, válidamente celebrados por nuestro país e incorporados al derecho interno español.

Los Estados, a la hora de establecer los requisitos para conceder su respectiva nacionalidad, podrán guiarse por el principio de *ius soli* o *ius sanguini* o, en su caso, combinando ambos principios; pero, en cualquier forma, los Estados tienen vedado actuar de manera arbitraria, fuera de toda razón y objetividad. Es admisible, igualmente, que los Estados concedan su respectiva nacionalidad a quienes provengan de ciertas regiones con las cuales los primeros mantienen lazos históricos de tipo colonial, etc.; lo más destacado es que los nacionales, de origen extranjero pero naturalizados, no pueden ser objeto de discriminación alguna con respecto a los nacionales, autóctonos. Cualquier discriminación de un Estado hacia sus nacionales, diferenciando el trato dado a cada uno de ellos, atendiendo a su origen nacional o, si son naturalizados, foráneo, ha de estar perfectamente justificado, por razones objetivas y de peso; si tal discriminación se da, sin un motivo, razonable y contundente, suficiente para justificarla, se estarán mermando, gravemente y de manera ilegítima, los derechos de un determinado grupo de nacionales, naturalizados, de origen extranjero. En el caso de la UE, la temática de la nacionalidad es más complicada, puesto que dicha organización cuenta

con una Carta de Derechos Fundamentales, del mismo valor que el resto del acervo comunitario; por otro lado, la UE ha establecido un mercado interior, bajo el principio de la libre circulación de personas, mercancías y trabajadores, donde un trato discriminatorio, no justificado, en base a la nacionalidad, puede quebrar dicho principio. El TJUE ha establecido que la referida Unión tendrá algo que decir con respecto a la materia de la nacionalidad, cuando las decisiones de sus Estados miembros afecten al referido principio de la libre circulación de personas.

La ciudadanía, en cuanto concepto histórico, jurídico, cultural, sociológico, económico..., presenta un perfil extremadamente complejo y variado, con un contenido muy diverso conforme al transcurrir temporal; por otro lado, cada sociedad humana ha ido ofreciendo un distinto perfil sobre cómo debían entenderse los derechos ciudadanos, el cual no ha sido invariable sino muy influido por el propio devenir histórico. Los Hombres -y, al tiempo, las sociedades- somos presos de nuestra historia; ésta nos marca, para lo bueno y malo. La ciudadanía parece haber mantenido un contenido común, en la gran mayoría de sociedades humanas; así, en dicha línea, podríamos hablar de las ideas de pertenencia, identidad, participación y derechos, propios del individuo, como miembro de un determinado colectivo humano, enmarcado también en un determinado territorio, los cuales, a su vez, están sujetos a un determinado Poder y Ordenamiento, Jurídico Político. La ciudadanía del siglo XXI ha de estar abierta a todos, sin excepción, entendiendo por tal un concepto inclusivo y no discriminatorio, que solo conceda privilegios y prerrogativas a unos en perjuicio y demérito de otros tantos; en suma, que quede definitivamente atrás el falso binomio nosotros/ellos. Todas las personas, tan solo por serlo, deberían tener el derecho humano a una nacionalidad; las personas, por principio, nunca pueden ser ilegales. Los derechos humanos y ciudadanos no pueden diferenciarse, puesto que ambos, pese a su distinta naturaleza, coinciden en un mismo principio; esto es, el de la dignidad humana, el cual encuentra su mejor legitimidad en los convenios, acuerdos y tratados, proveniente del Derecho Internacional suscritos por la inmensa mayoría de Estados, hoy miembros de la comunidad internacional.

El contenido de la ciudadanía debe ser igual para todos, de modo que su manto de protección legal no deje a nadie fuera del mismo; la libertad e igualdad ciudadanas han de convertirse en la realidad y experiencia cotidiana de cada uno de nosotros. La ciudadanía consiste en un catálogo jurídico legal de derechos y obligaciones, cuya garantía cabe situar en el propio Estado o, en su defecto, en las diversas instituciones de Derecho Internacional que se han ocupado de esta temática. La ciudadanía, hoy, ha de ser capaz de integrar, adecuadamente, la diversidad, sin discriminación alguna, con el máximo respeto por los derechos de todos, amén de promover claramente la inclusión social de quienes menos tienen; es decir, una ciudadanía que sea objeto de políticas públicas

incluyentes, diferenciadas y redistributivas, acordes con los principios de la igualdad, diversidad y solidaridad. Tales políticas se inscriben y sustancian en el Estado social del Derecho, en forma de Estado del bienestar; un Estado moderno, que quiera ser verdaderamente democrático, debe garantizar los derechos sociales básicos a todos sus ciudadanos, sin excepción, en cuanto mínimos de bienestar a los cuales tienen derecho, por razón de su dignidad humana. El Estado tiene la obligación de asumir una serie de políticas públicas, tendentes a fortalecer la justicia social, así como la redistribución de la renta desde las clases más acomodadas a las de quienes menos tienen, mediante un sistema fiscal progresivo; todo ello, como demostración del principio de la solidaridad.

Las hoy preponderante economía digital conllevan que sus transacciones no se adapten, adecuadamente, al modelo impositivo tradicional, fundado sobre los clásicos criterios o puntos de conexión, de carácter material, consistentes en la residencia o nacionalidad; los gigantes empresariales, dedicados a la explotación de la tecnología digital, tienen ya más poder, incluso, que numerosos Estados; las citadas multinacionales disponen de un amplísimo ejército de expertos – contables, abogados, economistas..-, con una formación y experiencia inmejorables, cuya labor es la de buscar la manera en la cual tales conglomerados empresariales paguen los menos impuestos posibles. Ante dicha realidad, las autoridades estatales han entrado en una loca carrera, en cuya virtud todas ofrecen las mayores ventajas fiscales para aquellas empresas que inviertan en sus respectivos territorios; esa rebaja de la fiscalidad, a fin de atraer tales inversiones, no puede olvidar, tampoco, otro objetivo, clave: mantener un nivel, mínimo, de recaudación fiscal, que financie sus respectivas políticas y gastos públicos.

Así mismo, es necesario hacer hincapié en la necesidad de evitar una excesiva competencia entre los Estados, vía una constante rebaja de la factura fiscal en su respectivo territorio; el fin de dichas prácticas estatales, insolidarias, no es sino incentivar la llegada masiva de capitales, en fuga de aquellos lugares con una elevada presión fiscal; lo mismo cabe decir con respecto a las comunidades autónomas, regiones o entidades locales que también realizan el citado dumping fiscal, con la intención de atraer hacia sí a quienes desean pagar la menor factura impositiva posible.

El mencionado panorama ha traído que las más grandes y representativas organizaciones internacionales –sobre todo, las de índole económico- intenten llegar a un acuerdo mínimo, común para todos sus miembros, acerca de cómo gravar a dichas grandes empresas tecnológicas; la economía digital impone una puesta al día, urgente, de los mencionados criterios de conexión, de modo que éstos se adapten, cuanto antes, a ese modelo económico. A nivel internacional, se han alcanzado ya numerosos acuerdos, diseñados para evitar que las bases imponibles de los Estados

sigan erosionándose; ello, como consecuencia de las políticas fiscales, agresivas, puestas en práctica por esas multinacionales, capaces de encontrar innumerables recovecos y triquiñuelas para, con arreglo a la Ley, disminuir, considerablemente, su carga impositiva. Sin perjuicio de lo ya dicho, es evidente que la única manera, eficaz, para conseguir una recaudación, efectiva y justa, de los tributos, establecidos por cada país, pasa por el mayor acuerdo de la comunidad internacional; solo así será posible fomentar la necesaria coordinación y colaboración, en ese mismo plano, compartiendo, además, todo tipo de información fiscal y tributaria sobre los contribuyentes.

Como hemos visto en anteriores páginas, la residencia determina, en el caso español, el sometimiento a la potestad tributaria de nuestro país, sin perjuicio de la existencia, dentro del Estado, de otras entidades administrativas, de carácter infraestatal, en forma de Entes locales, Comunidades Autónomas o Territorios Forales; por otro lado, las tecnologías digitales, ya ampliamente disponibles, permiten que las personas, al igual que las empresas, puedan moverse con enorme facilidad de un lugar a otro. Todo ello dificulta, en numerosas ocasiones, que los poderes públicos puedan establecer cuál es el verdadero lugar de residencia de una persona, ya física ya jurídica; el transporte y las comunicaciones han mejorado tanto que es posible realizar una gran cantidad de gestiones disponiendo, tan solo, de una buena conexión por internet y un ordenador, sencillo y no muy costoso.

Las jurisdicciones no cooperativas, a efectos fiscales, presentan una problemática aparte, puesto que funcionan a modo de refugio para una gran cantidad de capitales, normalmente opacos u ocultos a las respectivas Haciendas Públicas; por otro lado, no debemos olvidar que los círculos económicos y financieros, institucionalizados, se aprovechan de esa realidad, en cuanto fuente de inmensos capitales que, desplazados de una plaza financiera a otra, a través de sus innumerables filiales, producen, aún, más beneficios, libres de impuestos. Así mismo, la bajísima imposición, aplicada a las grandes multinacionales, con inmensos beneficios, resulta especialmente problemática, desde el punto de vista de la equidad y justicia tributarias; más, aún, cuando son los ciudadanos, con las rentas más bajas, sin posibilidad de eludir sus obligaciones fiscales, los que terminan soportando una elevada presión impositiva. Los ciudadanos, en general, están hartos de ver cómo los más poderosos, en términos económicos, actúan de manera tan insolidaria; esto es, esas gigantescas empresas, multinacionales y, al tiempo, las fortunas familiares de primer rango, pagan unos tributos ridículos; pero, eso sí, se llenan la boca propagando, por los cuatro rincones del Planeta, que se sienten muy patriotas y orgullosos de su respectiva nacionalidad. Y, ello, aunque sus respectivos lugares de residencia sean dichas jurisdicciones no cooperativas, antes reseñadas, en los que prima

la falta de información, en forma de opacidad y secreto sobre las fortunas allí depositadas, así como con respecto a la identidad de sus titulares.

La aplicación de la norma, llamada “antiparaíso fiscal”, que se recoge en la LIRPF, ha suscitado algunas dudas, dado que puede resultar discriminatoria y, por ello, también contraria a la normativa, procedente de la UE; conforme a la citada normativa española, el español que pase a residir a un territorio, considerado jurisdicción no cooperativa por nuestras leyes, seguirá tributando a la Hacienda Pública Española durante el ejercicio en el cual se produzca dicho traslado de residencia y los cuatro siguientes. La citada norma no tiene apenas sentido, puesto que los extranjeros, residentes en España, quedan fuera de la misma; no se entiende bien el porqué de su aplicación solo a españoles, ya que su propósito –esto es, evitar que, con el cambio de residencia, no se tribute a nuestra Hacienda Pública- es igualmente válido tanto en uno como en el otro caso.

En cuanto a las tasas en materia de extranjería, conviene reseñar que su hecho imponible ya no está constituido por la obtención de las respectivas concesiones, permisos y demás autorizaciones, recogidas en la correspondiente norma ad hoc; tras las últimas reformas legales en dicha materia, tal hecho imponible surge en el momento mismo de su correspondiente solicitud, ya que también entonces es necesaria la oportuna actividad administrativa. Por otro lado, es aconsejable tener en cuenta que los aspectos, relacionados con extranjeros, presentan una enorme complejidad técnica y organizativa, desde el punto de vista administrativo; además, por motivos laborales, suelen presentar una mayor movilidad que otros grupos de la población, siendo más difícil localizarles. Los extranjeros tienen el derecho a que se les expida toda la documentación, establecida por la norma vigente; así mismo, tienen el deber de llevarla siempre encima, en orden a su correspondiente exhibición ante la autoridad cuando sean requeridos en tal sentido.

En cuanto al terreno tributario, las políticas centradas en los ajustes, tendentes a reducir al mínimo los gastos públicos en políticas y servicios sociales, suscitan numerosas críticas; más, aún, cuando nuestra propia Constitución de 1978 nos dice, en su art. 1, que España se constituye en un Estado Social y Democrático de Derecho. Por otro lado, no podemos olvidar la conexión, básica, entre los artículos 9, 10, 31.1, 128 y 131 del precitado Texto Constitucional, mediante el cual pudo establecerse entre nosotros el actual régimen de libertades políticas democráticas; lo mismo cabe reseñar con respecto a los valores esenciales que conforman nuestro ordenamiento jurídico, conforme al art. 1 de la mencionada Carta Magna, entre los cuales refulge el de la Justicia. La generalidad tributaria, junto con el resto de principios que laten en el ya referido art. 31.1 constitucional, es una de las piedras de toque sobre la que construir el verdadero “Estatuto

Ciudadano”; más, aún, si hablamos de un sistema jurídico político democrático, donde no cabe discriminación alguna en base a las circunstancias personales o sociales.

Así mismo, conviene tener en cuenta que, con arreglo al referido art. 10 de la CE de 1978, la interpretación de los Derechos Fundamentales y Libertades, reconocidos constitucionalmente, tendrán por guía a la Declaración Universal de los Derechos Humanos y demás tratados y convenios internacionales sobre idéntica materia, firmados por España. La defensa de la vida y dignidad humanas, predicable para todos los Seres Humanos, pues, es otro de los pilares básicos en cuanto instrumento mediante el cual interpretar el actual ordenamiento jurídico vigente; todos somos iguales, tanto en derechos como obligaciones. Los extranjeros tendrán en España los derechos que les conceda tanto nuestra legislación como los establecidos en los respectivos tratados y convenios internacionales, suscritos por nuestro país; en consecuencia, es deseable que tal marco jurídico legal sea siempre respetado, de modo que nunca pueda darse ningún tipo de discriminación ilegítima en su contra.

La presente investigación me ha servido para comprobar la importancia de lo colectivo, desde la perspectiva de la Justicia Tributaria y los demás principios, objeto, especialmente, de nuestro art. 31 constitucional, ya mencionado. Solo así será posible disfrutar de una sociedad igualmente justa e inclusiva; es decir, aquella en la cual todos, sean cuales sean nuestras circunstancias, personales y sociales, podamos desarrollar, al máximo, nuestras respectivas capacidades y aptitudes ya innatas ya adquiridas, con absoluta dignidad y decoro. La cuestión de la nacionalidad, en cuanto elemento determinante de la tributación, puede ser fuente de problemas; y, ello, en cuanto que dicho factor suponga una clara discriminación, contraria a Derecho, amén de atentar igualmente contra un principio económico, igualmente clave: esto es, el de la libre circulación de personas, mercancías y capitales. Recordemos que tanto dicho principio de no discriminación, así como el de la libre circulación de personas, mercancías y capitales, configuran la UE y, desde un punto de vista más amplio, el propio EEE; en dicho sentido se ha manifestado el TJUE. El papel de los poderes públicos en la defensa del bien común, propio de una sociedad democrática, avanzada en lo económico, político y social, se revela cada día más importante; en línea con tales ideas, salta a la vista que necesitamos, cuanto antes, algún mecanismo de gobernanza global, vía el reforzamiento de la ONU y demás organizaciones internacionales, de semejante amplitud y calado, para afrontar los problemas, igualmente globales, del mundo de nuestros días.

Quiero acabar estas páginas tal y como las empecé; es decir, agradeciendo a mis padres y hermano su grandísimo y permanente amor, incondicional; también, a mis hijas –Rosa y Gema, a mi esposa

–Lola-, por idénticos motivos; a mi director de Tesis –D. Carlos María López Espadafor-, por su paciencia y generosidad, infinitas. Con estas humildes páginas pretendo “pagar”, con la misma moneda, en la medida de lo posible, tanto amor, noble y desinteresado, al máximo, así recibido. Cuando pienso en las múltiples oportunidades que la vida me ha dado, sin haber hecho yo nada para merecerlas -entre otras, nacer en la mejor familia del mundo, con unos padres y hermano simplemente maravillosos, amén de unas hijas y esposa merecedoras de igual epíteto-, me viene a la mente lo mucho que les debo –y, por extensión, a toda la sociedad, en su conjunto-. Es mi deber, pues, responder con idéntica moneda, al igual que quienes se encuentren en idéntica situación; sobre todo, teniendo en cuenta la gran cantidad de personas poco –o, en algunos casos, nada- afortunadas en esta “lotería” de la vida que, a modo de tómbola, como dijese la gran Marisol, conforma el propio devenir humano sobre la Tierra.

.- BIBLIOGRAFÍA.

- .- ABELLÁN, J. (1991): *Max Weber, escritos políticos*. Alianza editorial S.A.. Madrid.
- .- ABELLÁN HONRUBIA, V. (2009): “El derecho internacional económico (I): La promoción del desarrollo” en DÍEZ DE VELASCO VALLEJO, M.: *Instituciones de derecho internacional público*. Tecnos. Madrid
- .- ADIM, L. (2014): “Tributación y puntos de conexión en la economía globalizada”. Disponible online: www.academia.edu.
- .- AGUALLO AVILÉS, A. y BUENO GALLARDO, E. (2018), “Artículo 31” en RODRÍGUEZ-PIÑERO Y BRAVO-FERRER, M. y CASAS BAAMONDE, M. E. (Dirs.): *Comentarios a la Constitución española XL ANIVERSARIO*. Tomo I. Edita: Fundación Wolters Kluwer, Boletín Oficial del Estado, Tribunal Constitucional y Ministerio de Justicia. Madrid.
- .- AGUDO ZAMORA M. y RASCÓN ORTEGA, J. L. (2012), “La internacionalización de las fuentes del Derecho” en AGUDO ZAMORA, M., ÁLVAREZ-OSSORIO MICHEO, F., CANO BUESO, J., GÓMEZ CORONA, E., LÓPEZ ULLA, J. M., MARTÍNEZ RUANO, P., MORALES ARROYO, J. M., NARANJO DE LA CRUZ, R., PÉREZ SOLA, N., PORRAS N NADALES, A., RASCÓN ORTEGA, J. L., REVENGA SÁNCHEZ, M., RODRÍGUEZ, A., RUÍZ-RICO RUÍZ, G., SALAZAR BENÍTEZ, O.: *Manual de Derecho Constitucional*. Tecnos. Madrid.
- .- AGUILERA PORTALES, R. E. (2008): “Participación ciudadana, servicios públicos y multiculturalidad” en CIENFUEGOS SALGADO, D., RODRÍGUEZ LOZANO, L. G. (Coords.): *Actualidad de los servicios públicos en Iberoamérica*.
- .- ALBERTÍ ROVIRA, E. (2018), “Artículo 139” en RODRÍGUEZ-PIÑERO Y BRAVO-FERRER, M. y CASAS BAAMONDE, M. E. (Dir.): *Comentarios a la Constitución española XL ANIVERSARIO*. Tomo II. Edita: Fundación Wolters Kluwer, Boletín Oficial del Estado, Tribunal Constitucional y Ministerio de Justicia. Madrid.
- .- ALÁEZ CORRAL, B. (2017): “Globalización jurídica desde la perspectiva del derecho constitucional español” en *Uned. Teoría y realidad constitucional*. N. 40.
- .- ÁLAMO CERRILLO, R. (2019): “La evolución del concepto de residencia fiscal y de establecimiento permanente ante el desarrollo de la economía digital” en *Carta Tributaria. Revista de Opinión*. Número 56-Noviembre 2019.

- ALVARÉZ GARCÍA, V. y ARIAS APARICIO, F. (2018): *Lecciones de derecho público autonómico, estatal y europeo*. Tecnos. Madrid.
- ALVÁREZ ROYO-VILLANOVA, S. (2021): “El acuerdo del G-7 para la reforma del impuesto de sociedades” en *Notario del siglo XXI*. Número 98. Julio/agosto 2021. Revista del Colegio Notarial de Madrid. Madrid,
- AMORES CONRADI, M. A. (2018), “Artículo 11” en RODRÍGUEZ-PIÑERO Y BRAVO-FERRER, M. y CASAS BAAMONDE, M. E. (Dirs.): *Comentarios a la Constitución española XL ANIVERSARIO*. Tomo I. Edita: Fundación Wolters Kluwer, Boletín Oficial del Estado, Tribunal Constitucional y Ministerio de Justicia. Madrid.
- ANDREANI, G.: “Le fédéralisme et la réforme des institutions européennes”, AFRI 2001, volume II. Disponible online: <http://www.afri-ct.org/IMG/pdf/andreani2001.pdf>
- ANDRÉS SAEZ DE SANTAMARÍA, P. (2018): “Art. 10.2” en MUÑOZ MACHADO, S. (Ed.): *Comentario mínimo a la Constitución Española*. Planeta. Barcelona,
- ARENDT, H. (2009): *La condición humana*. (Trad. R. Gil Novales). Paidós. Buenos Aires
- ARNALDO ALCUBILLA, E. [Coord. General (2009)]: *Enciclopedia Jurídica*. Tomo 14. Wolters Kluwer España. Madrid.
- ARREGUI BRAVO, J. (2017): “Las ausencias esporádicas en el sistema tributario español: análisis a la luz de las recientes sentencias del Tribunal Supremo” en *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*.
- ARRIETA MARTINEZ DE PISÓN, J. (2005): “Sistema tributario y constitución” en *Cuadernos de derecho público*. Num. 25 (mayo-agosto 2005). INAP. Madrid.
- BALAGUER CALLEJÓN, F. (2020): “Democracia global” en PENDAS, B. (Ed.): *Enciclopedia de las ciencias morales y políticas para el siglo XXI. Ciencias políticas y jurídicas*. Real academia de ciencias morales y políticas. BOE. Madrid.
- BARCIELA PÉREZ, J. A. (2017): “La implementación del Plan de Acción BEPS en la UE” en *Carta Tributaria. Revista de Opinión*. Número 32-Noviembre de 2017
- BARCIELA PÉREZ, J. A. (2018): “Responsabilidad patrimonial del Estado legislador a tenor de la Sentencia Comisión/España (C-127/12)” en *Carta Tributaria-Revista de Opinión*. Número 38-Mayo 2018.

- BARTELS VILLANUEVA, J. y ARIAS ALPÍZAR, L. M. (2010): “El secreto bancario. Aspectos históricos y problemática actual” en *Diálogos, Revista Electrónica de Historia*, Vol. 11 N° 1 - setiembre 2010, febrero 2011-. Disponible online: http://www.scielo.sa.cr/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1409-469X2010000200004.
- BAUMAN, Z. (2010): *Mundo consumo*. (Trad. Albino Santos Mosquera). Espasa Libros. Madrid.
- BEALEY, F. (2003): *Diccionario de ciencia política*. (Trad. R. Vázquez Ramil). Ediciones Istmo. Madrid.
- BECERRA PEÑA, D. L. (2018): “Globalización y política fiscal: hacia la cooperación mundial en términos tributarios” en *Pasado y presente de las Políticas Fiscales en Ibero América*. Editorial L&C. Buenos Aires (Argentina).
- BORDERAS, E. y MORALES, P. (2008): *Derecho tributario internacional*. Editorial El Fisco. Barcelona.
- CABRERA, F. (2000): “Hacia una nueva concepción de la ciudadanía en una sociedad multicultural”, en BARTOLOMÉ PINA, M. (Coord.): *Identidad y ciudadanía: un reto a la educación intercultural*”. Disponible online: https://www.academia.edu/18229991/Hacia_una_nueva_concepci%C3%B3n_de_la_ciudadan%C3%ADa_en_una_sociedad_multicultural
- CÁMARA BARROSO, M. C. (2018): “Luces y sombras de la residencia fiscal extendida” en *Problemas actuales sobre la residencia fiscal: perspectivas interna, comunitaria e internacional*. Documentos de Trabajo 7/2018 del Instituto de Estudios Fiscales.
- CAMPANÓN GALIANA, L. (2019): “La tributación del expatriado. A caballo entre el IRPF y el IRNR” en *Carta Tributaria. Revista de Opinión*. Número 46-Enero 2019.
- CARMONA FERNÁNDEZ, N. (2019): “Horizontes en la Fiscalidad Internacional: certidumbres e incertidumbres” en *Carta Tributaria. Revista de Opinión*. Número 48-Marzo 2019.
- CARMONA FERNÁNDEZ, N. (2019): “Consultas de la Dirección General de Tributos. Impuesto sobre la renta de no residentes. Residencia fiscal. Contestación a consulta vinculante de la Dirección General de Tributos de 13 de febrero de 2019 (V2089-19)” en *Carta Tributaria. Revista de Opinión*. Número 51-Junio 2019.

- .- CARMONA FERNÁNDEZ, N. (2019): “Impuesto sobre la renta de no residentes. Residencia fiscal: permanencia y ausencias esporádicas. Contestación a consulta vinculante de la Dirección General de Tributos de 27 de marzo de 2019 (VO677-19)” en *Carta Tributaria. Revista de Opinión*. Número 56-Noviembre 2019.
- .- CARMONA FERNÁNDEZ, N. (2019): “Protocolo que modifica el Convenio para evitar la doble imposición entre el Reino de España y los Estados Unidos de América” en *Carta Tributaria. Revista de Opinión*. Número 57-Diciembre 2019.
- .- CARMONA FERNÁNDEZ, N. (2019): “Consultas de la Dirección General de Tributos. Impuestos sobre la Renta de No Residentes. Cuestiones en torno a la residencia fiscal. Contestación a consulta vinculante de la Dirección General de Tributos de 25 de junio de 2019 (V1552-19)” en *Carta Tributaria. Revista de Opinión*. Número 57-Diciembre 2019.
- .- CARMONA FERNÁNDEZ, N. (2020): “Tribunales y fiscalidad internacional: el zapato equivocado” en *Carta Tributaria. Revista de Opinión*. Número 65-66. Agosto-Setiembre 2020.
- .- CARMONA FERNÁNDEZ, N. (2020): “Consultas de la Dirección General de Tributos y Resoluciones Económico-Administrativas. Impuesto sobre la Renta de los No Residentes. Residencia fiscal y COVID-19. Contestación a la consulta vinculante de la Dirección General de Tributos de 17 de junio de 2020 (V1983-20)” en *Carta Tributaria. Revista de Opinión*. Número 67- Octubre 2020.
- .- CARMONA FERNÁNDEZ, N. (2020): “Nueva doctrina jurisprudencial en materia de convenios: zapatos viejos para caminos nuevos y un beneficiario poco efectivo” en *Carta Tributaria. Revista de Opinión*. Número 68-Noviembre 2020.
- .- CARMONA FERNÁNDEZ, N. (2021): “Consultas de la Dirección General de Tributos y Resoluciones Económico-Administrativas. Impuesto sobre la Renta de los No Residentes- Fiscalidad internacional. Alcance del principio de no discriminación bilateral por nacionalidad. Rentas inmobiliarias. Contestación a la consulta vinculante de la Dirección General de Tributos de 30 de marzo de 2021 (V0756-21)” en *Carta Tributaria. Revista de Opinión*. Número 77-78-Agosto-Septiembre 2021.
- .- CARMONA FERNÁNDEZ, N. (2021): “Residencia fiscal por permanencia. Los efectos COVID y recomendaciones OCDE. Contestación a la consulta vinculante de la Dirección General de Tributos de 13 de abril de 2021 (V0862-21)” en *Carta Tributaria. Revista de Opinión*. Número 77-78-Agosto-Septiembre 2021.

- CARRIÓN MORILLO, D. (2020): “Aspectos básicos en materia de convenios para evitar la doble imposición internacional” en LÓPEZ ESPADAFOR, C. M. (Dir.): *Bases de la fiscalidad internacional y de la Unión Europea*. Editorial Dykinson S.L.. Madrid.
- CARRO PITARCH, M. (2021): “La ciudadanía de la Unión Europea. No discriminación por nacionalidad”. Disponible online: <https://www.openeuropeuv.es/no-discriminacion-por-nacionalidad/>
- CASANOVAS Y LA ROSA, O. (1984): *Casos y textos de derecho internacional público*. Tecnos. Madrid.
- CASAS BAAMONDE, M. E. (2018), “De los derechos y deberes fundamentales” en RODRÍGUEZ-PIÑERO Y BRAVO-FERRER, M. y CASAS BAAMONDE, M. E. (Dir.): *Comentarios a la Constitución española XL ANIVERSARIO*. Tomo I. Edita: Fundación Wolters Kluwer, Boletín Oficial del Estado, Tribunal Constitucional y Ministerio de Justicia.
- CAZORLA PÉREZ, J., RUÍZ-RICO LÓPEZ-LENDÍNEZ, J. J. y BONACHELA MESAS, M. (1983): *Derechos, instituciones y poderes en la Constitución de 1978*. Editan los autores. Granada.
- CENTRO DE DOCUMENTACIÓN EUROPA. UNIVERSIDAD DE VALLADOLID (1993): *La Europa de los ciudadanos*. Lex Nova.
- CERDÁ MARTÍNEZ-PUJALTE, C. (2005): “Los principios constitucionales de igualdad de trato y de prohibición de la discriminación: un intento de delimitación” en *Cuadernos constitucionales de la Cátedra Fadrique Furió Cerio*, Número 50-51.
- COLOMER, J. M. y BEALE, A. L. (2021): *Democracia y globalización*. Editorial Anagrama S.A.. Barcelona.
- CONGRESO DE LOS DIPUTADOS. Disponible online: <https://app.congreso.es/consti/constitucion/indice/index.htm>.
- CONSEJO DE ESTADO. Disponible online: <https://www.consejo-estado.es/descripcion.htm>.
- CORERA IZU, M. (2021): “La nueva ley del registro civil y el notariado” en *Notario del siglo XXI*. Número 98. Julio/agosto 2021. Revista del Colegio Notarial de Madrid. Madrid.
- CORONAS VALLE, D. (2018): “Los nuevos estándares sobre transparencia tributaria entre las jurisdicciones. Hacia una cooperación internacional más eficaz” en *Carta Tributaria. Revista de Opinión*. Número 43-Octubre 2018

- .- COROMINES, J. (2008): *Breve diccionario etimológico de la lengua castellana*. Editorial Gredos SAU. Madrid.
- .- COSTA, P. (2008): “Ciudadanía y patrones de pertenencia a la comunidad política” en De la Iglesia Monge, M^a I. (Ed): *Nacionalidad y ciudadanía*. Fundación Coloquio Jurídico Europeo. Madrid.
- .- CRUZ PADIAL, I. (2003): “Globalización económica: sinónimo de desnaturalización tributaria” en *Crónica Tributaria*, nº 109.
- .- CRUZ PADIAL, I. (2014): “Impuestos de salida: ¿restringen las libertades comunitarias?” en *Estudios sobre el sistema tributario actual y la situación financiera del sector público: homenaje al profesor Dr. D. Javier Lasarte Pérez*. Ministerio de Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales.
- .- CRUZ PADIAL, I. y SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO, G. (2017): “Economía digital, establecimiento permanente y presencia digital significativa: tras las conclusiones del informe del GEFED” en *Revista Quincena Fiscal* número 18/octubre 2017.
- .- DE CASTRO Y BRAVO, F. (1985): *El negocio jurídico*. Editorial Cívitas S.A.. Madrid.
- .- DE LA FUENTE, J. (2018): “Notas críticas sobre el modelo 720”. Disponible online: <https://www.elnotario.es/practica-juridica/8363-notas-criticas-sobre-el-modelo-720?tmpl=component&print=1&layout=default&page=>.
- .- DE LA FUENTE, J. (2018): “Nociones básicas y defensa de la planificación internacional”. Disponible online: <https://www.elnotario.es/hemeroteca/revistas-78?;d=8513:nociones-basicas-y-defensa-de-la-planificacion-fiscal-internacional&tmpl=component&print=layout=default&page=>.
- .- DE OLIVEIRA MAZZUOLI, V. (2019): *Derecho Internacional Público contemporáneo*. (Trad. Héctor Tulio Baires Flores). J.M. Bosch Editor. Barcelona.
- .- DEL VALLE GÁLVEZ, A. (2013): “Europa más allá de la Unión: pacto confederal y nuevo relato europeo” en *UNED. Teoría y Realidad Constitucional*, núm. 32, 2013.
- .- DEPARTAMENTO DE ASUNTOS ECONÓMICOS Y SOCIALES. Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo. Revisión de 2011. Naciones Unidas. Nueva York, 2013. Disponible online: https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2014/09/UN_Model_2011_UpdateSp.pdf

- .- DEPARTMENT OF ECONOMIC & SOCIAL AFFAIRS. United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries. 2017 Update. United Nations. New York, 2017. Disponible online: https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/05/MDT_2017.pdf
- .- DEPARTMENT OF ECONOMIC & SOCIAL AFFAIRS. United Nations Model Double Taxation Convention between developed and developing countries. 2021. New York, 2021. Disponible online: https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2022-03/UN%20Model_2021.pdf
- .- DESVIAT. I. (2019): “Noticias de actualidad. ¿Carta impositiva distinta para hombres y mujeres?” en *Carta Tributaria. Revista de Opinión*. Número 48-Marzo de 2019.
- .- DÍAZ CREGO, M. (2010): “El derecho a no ser discriminado por razón de nacionalidad: ¿un derecho de los extranjeros?” en *Revista Española de Derecho Constitucional*. Número 89.
- .- DÍEZ DE VELASCO, M. (2009): “La competencia personal del Estado: nacionalidad y extranjería” en DÍEZ DE VELASCO VALLEJO, M.: *Instituciones de Derecho Internacional Público*. Tecnos. Madrid.
- .- DONCEL NÚÑEZ, S. (2021): “Lealtad al Estado-Nación y conciencia fiscal” en *El notario del siglo XXI: revista del Colegio Notarial de Madrid*. Nº. 96, 2021.
- .- ENCICLOPEDIA JURÍDICA. Disponible online: <http://www.encyclopedia-juridica.com/>
- .- ENCICLOPEDIA JURÍDICA BÁSICA (1995). Tomo II. Editorial Civitas. Madrid.
- .- ESCANDÓN RUBIO, I. y LITA FERRIOLS, E. (2012): “Cuestiones controvertidas al respecto de la declaración tributaria especial y de la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero”. Disponible online: <http://libros-revistas-derecho.vlex.es/vid/controvertidas-situados-extranjero-468246474>.
- .- ESCOBAR HERNÁNDEZ, C. (2009): “La protección internacional de los Derechos Humanos (II)” en DÍEZ DE VELASCO VALLEJO, M.: *Instituciones de Derecho Internacional Público*. Tecnos. Madrid.
- .- EURO-LEX. “Principio de no discriminación”. Disponible online: <https://eur-lex.europa.eu/ES/legal-content/glossary/non-discrimination-the-principle-of.html>

- FALCÓN Y TELLA, R. y PULIDO GUERRA, E. (2018): *Derecho fiscal internacional*. 3ª Ed.. Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales S. A.. Madrid.
- FALLADA GARCÍA-VALLE, J. R. (2010): “Algunos límites a los derechos de los inmigrantes: detención y expulsión en la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos” en *Cuadernos Electrónicos de Filosofía del Derecho*. Número 20 (2010). Disponible online: <https://www.dret-public.urv.cat/ca/grups-recerca/territori-ciudadania-sostenibilitat/publicacions-2010/>.
- FERNÁNDEZ ARRIBAS, G. y HERMOSÍN ÁLVAREZ, M. (2014): “Los obstáculos de la regulación española sobre el impuesto de sucesiones y donaciones al ejercicio de las libertades fundamentales de la Unión Europea” en *Revista de Derecho Comunitario Europeo. Segunda época-Antigua Revista de Instituciones Europeas (1974-1996)*. Año 18. Núm. 49, septiembre/diciembre 2014.
- FERNÁNDEZ ENGUITA, M. (2003): “Las dos variantes del cierre: etnos y demos” en MARTÍNEZ DE PISÓN CAVERO, J. M. y GIRÓ MIRANDA, J. (Coords.): *Inmigración y ciudadanía: perspectivas sociojurídicas*. Inmigración y ciudadanía: perspectivas sociojurídicas. Universidad de La Rioja. Servicio de Publicaciones.
- FERNÁNDEZ-MIRANDA CAMPOAMOR, A. (2003): “El Estado Social” en *Revista Española de Derecho Constitucional* Año 23. Núm. 69. Septiembre-Diciembre 2003.
- FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, J. M. [Coord. (2006)]: *Diccionario Jurídico*. Aranzadi. Pamplona.
- FERNÁNDEZ ROZAS, J. C. (2018): “Art. 11” en MUÑOZ MACHADO, S. (Ed.): *Comentario mínimo a la Constitución Española*. Planeta. Barcelona.
- FERNÁNDEZ ROZAS, J. C. (2018): “2.ª Nacionalidad, inmigración, emigración, extranjería y derecho de asilo” en MUÑOZ MACHADO, S. (Ed.): *Comentario mínimo a la Constitución Española*. Planeta. Barcelona.
- FERREIRO LAPATZA, J. J. (2010): *Instituciones de derecho financiero*. Marcial Pons. Ediciones Jurídicas y Sociales S.A.. Madrid.
- FRAILE ORTÍZ, M. (2012): “La ciudadanía europea (entre paréntesis)” en *Fundamentos. Cuadernos monográficos de teoría del Estado, Derecho Público e Historia Constitucional. Área de derecho constitucional de la Universidad de Oviedo*. Junta General del Principado de Asturias. Oviedo.

- GALAPERO FLORES, R. (2019): “La residencia fiscal como criterio determinante para la sujeción a los tributos. Estudio de la relevancia de la residencia fiscal en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto de Sucesiones y Donaciones” en *Revista jurídica de la Comunidad de Madrid*. Nº 2019.
- GAMERO CASADO, E. (2016): “Panorámica de la administración electrónica en la nueva legislación administrativa básica” en *Revista española de derecho administrativo*. Núm. 175. Enero-marzo 2016.
- GARCÍA CARRETERO, B. (2018): “Hacia la determinación del concepto de ausencias esporádicas en la fijación de la residencia en el IRPF” en *Revista Quincena Fiscal* número 10/mayo 2018.
- GARCÍA DE ENTERRÍA MARTÍNEZ-CARANDE, E. (1979): “La Constitución como norma jurídica” en *Anuario de Derecho Civil*, fascículo 2-3, pp. 291-342. Disponible online: <https://www.boe.es.BibliotecaJurídicaDigital>.
- GARCÍA GUERRERO, D. (2022): *Régimen fiscal y cooperación en materia aduanera en la Unión Europea*. Aranzadi. Pamplona.
- GARCÍA LUIS, T. (2017), “El tributo: concepto y clases”, en MERINO JARA, I. (Dir.): *Derecho financiero y tributario. Parte General*. Tecnos. Madrid.
- GARCÍA MORENO, V. A. (2019): “Impuesto sobre la renta de los no residentes-Impuesto sobre sucesiones y donaciones. La triburación de herencias y donaciones de todos los no residentes en España y el efecto directo y primacía del derecho comunitario aplicado por la Administración. Contestación a consulta vinculatne de la Dirección General de Tributos de 11 de diciembre (V3151-18)” en *Carta Tributaria. Revista de Opinión*. Número 48-Marzo 2019.
- GARCÍA MORENO, V. A. (2019): “La Lista Falciani y la posibilidad de utilizar la prueba ilícitamente obtenida. El Tribunal Constitucional ha dicho la última palabra” en *Carta Tributaria. Revista de opinión*. Número 56. Wolters Kluwer. Madrid.
- GARCÍA NOVOA, C. (2017): “El actual contexto internacional y el principio de residencia en las rentas de actividades empresariales” en *Crónica tributaria*, nº 165.
- GARCÍA RICO, E. del M. (2015): “Las normas jurídicas consuetudinarias y los actos de las Organizaciones Internacionales” en SALINAS DE FRÍAS, A. (Dir.): *Lecciones de Derecho Internacional Público*. Tecnos. Madrid.

- GIDDENS, A. (2000): *La tercera vía y sus críticos*. (Trad. Pedro Cifuentes). Taurus.
- GONZÁLEZ ADÁNEZ, N. (2001): “Edmund Burke y las revoluciones” en *Historia y política: Ideas, procesos y movimientos sociales*. Nº 5, 2001.
- GÓMEZ FERNÁNDEZ, I. (2017): *El derecho a tener derecho: definición jurisprudencial del estatuto de la persona extranjera*. Aranzadi. Navarra.
- GÓMEZ TABOADA, J. (2015): “Granada, 26 de mayo de 2015: un antes y después en el modelo 720”. Disponible online: <https://www.elnotario.es/hemeroteca/revista-62/4128-granada-26-de-mayo-de-2015-un-antes-y-un-despues-en-el-modelo-720>
- GONZÁLEZ-POSADA MARTÍNEZ, E. (2018): “Art. 42” en MUÑOZ MACHADO, S. (Ed.): *Comentario mínimo a la Constitución Española*. Planeta. Barcelona.
- GRAU RUÍZ, M. A. (2006): “Mecanismos de coordinación legislativa entre haciendas territoriales” en *Foro, Nueva época*, núm. 3.
- GRAVES, R. (2009): *Los mitos griegos*. RBA Coleccionables S.A.. Barcelona.
- GUERRERO PADRÓN, T. (2017): “Sobre los funcionarios de la Unión Europea y su régimen de seguridad social” en *Cuadernos de Derecho Transnacional (Octubre 2017)*, Vol. 9, Nº 2.
- “GUÍA PRÁCTICA PARA EL CUERPO DIPLOMÁTICO ACREDITADO EN ESPAÑA”, 7.^a Edición, julio 2017, publicada por el Ministerios de Asuntos Exteriores y de Cooperación.
- GUTIÉRREZ GUTIÉRREZ, A. (2014): “La soberanía fiscal, la potestad tributaria y los convenios para evitar la doble imposición” en *Cont4bl3*, ISSN 2013-732X, Nº. 50, 2014.
- HERMOSÍN ÁLVAREZ, M. (2019): “La libre elección de residencia en territorio español” en Lucas Durán, M. (Dir.): *Documentos de trabajo 6/2019. Residencia fiscal: problemática y cuestiones actuales*. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid.
- HERNÁNDEZ CABALLERO, M. J. (2005): “Virtualidad actual del principio de equiparación de status del extranjero con el nacional ante los derechos civiles” en *Diario La Ley*, Nº 6266, Sección Doctrina, Ref. D-130.
- HERNÁNDEZ VIGUERAS, J. (2009): *Al rescate de los paraísos fiscales. La cortina de humo del G-20*. Icaria editorial. Barcelona.

- IGLESIAS SÁNCHEZ, S. (2017): “Constitutional Identity and Integration: EU Citizenship and the emergence of a supranational alienage law” en *German law journal: review of developments in German and European jurisprudence*, Vol. 18, No. 7.
- IMBRODA ORTÍZ, B. y RUÍZ SUTIL, C. (2019): *Memento experto Francis Lefebvre Extranjería*. Lefebvre-El Derecho S.A.. Madrid.
- INNERARITY, D. (2020): “Constitucionalismo multinivel” en Pendas, B. (Ed.): *Enciclopedia de las ciencias morales y políticas para el siglo XXI. Ciencias políticas y jurídicas*. Real academia de ciencias morales y políticas. BOE. Madrid.
- IZQUIERDO SANS, C. (2018): “Artículo 13.1” en RODRÍGUEZ-PIÑERO Y BRAVO-FERRER, M. y CASAS BAAMONDE, M. E. (Dir.): *Comentarios a la Constitución española XL ANIVERSARIO*. Tomo I. Edita: Fundación Wolters Kluwer, Boletín Oficial del Estado, Tribunal Constitucional y Ministerio de Justicia. Madrid.
- JANER TORRENS, J. D. (2003): “El ámbito de aplicación personal del principio de no discriminación por razón de nacionalidad: algunas consideraciones en torno a la discriminación inversa” en *Revista de Derecho Comunitario Europeo*, año 7. Núm. 14. Enero-Abril 2003.
- JIMÉNEZ CAMPO, J. (2018): “Artículo 10.1” en RODRÍGUEZ-PIÑERO Y BRAVO-FERRER, M. y CASAS BAAMONDE, M. E. (Dir.): *Comentarios a la Constitución española XL ANIVERSARIO*. Tomo I. Edita: Fundación Wolters Kluwer, Boletín Oficial del Estado, Tribunal Constitucional y Ministerio de Justicia. Madrid.
- JUANES PECES, A. [Coord. (2019)]: *Ley general tributaria. Comentada, con jurisprudencia sistematizada y concordancias*. 3ª E. Lefebvre-El Derecho. Madrid.
- LANASPA SANJUÁN, S. (2019): “La residencia fiscal de las personas físicas en el ámbito interestatal” en LUCAS DURÁN, M. (Dir.): *Documentos de trabajo 6/2019. Residencia fiscal: problemática y cuestiones actuales*. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid.
- LIZCANO FERNÁNDEZ, F. (2012): “Conceptos de ciudadano, ciudadanía y civismo” en *Polis. Revista de la Universidad Bolivariana*, Volumen II, Nº 32.
- LÓPEZ ESPADAFOR, C. M. (2005): “El traslado de la residencia a un paraíso fiscal” en *Revista de información fiscal*. ISSN 1576-4133. Nº 68.

- .- LÓPEZ ESPADAFOR, C. M. (2005): “La residencia a efectos fiscales de los funcionarios de la Unión Europea” en *Noticias de la Unión Europea*. Nº 249. Octubre de 2005. Año XXI.
- .- LÓPEZ ESPADAFOR, C. M. (2006): “La costumbre internacional en el derecho tributario” en *Nueva Fiscalidad*. Nº 1.
- .- LÓPEZ ESPADAFOR, C. M. (2010): “Efectos fiscales de la aplicación del nuevo protocolo sobre los privilegios y las inmunidades de la Unión Europea a los funcionarios y otros agentes de ésta” en *Crónica Tributaria NUM. 134/2010*
- .- LÓPEZ ESPADAFOR, C. M. (2010): “La estructura del hecho imponible a la luz de la evolución de la dimensión territorial del tributo” en *Nueva Fiscalidad* - Núm. 1-2010, Enero 2010.
- .- LOPEZ ESPADAFOR, C. M. (2012): “Los preceptos de naturaleza tributaria en la legislación sobre extranjería tras su reforma” en *Revista española de derecho financiero*. Número 154. Abril-junio 2012.
- .- LÓPEZ ESPADAFOR, C. M. (2013): “Revisión de las relaciones entre el derecho tributario y el derecho internacional general” en *Crónica Tributaria*. Núm. 147/2013
- .- LÓPEZ ESPADAFOR, C. M. (2013): “Las bases normativas del régimen fiscal en materia diplomática” en *Revista técnica Tributaria*. Nº 101. Abril-junio/ 2013. Año XXI.
- .- LÓPEZ ESPADAFOR, C. M. (2016): “Las normas generales del derecho internacional ante el objetivo de combatir la evasión fiscal” en *Cuadernos de derecho transnacional (octubre 2016)*, Vol. 8. Nº 2.
- .- LÓPEZ ESPADAFOR, C. M. (2017): “El papel de la residencia, no residencia, nacionalidad y extranjería en la configuración de las actuales figuras tributarias” en *Cuadernos de derecho transnacional (marzo 2017)*, Vol. 9. Nº 1.
- .- LÓPEZ ESPADAFOR, C. M. (2017): “Globalización en el deber de cooperación entre administraciones tributarias ante la persistencia de los paraísos fiscales” en *Revista Quincena Fiscal* número 8/2017.
- .- LÓPEZ ESPADAFOR, C. M. (2017): *Privilegios e inmunidades fiscales*. Tirant lo Blanch. Valencia.
- .- LÓPEZ ESPADAFOR, C. M. (2018): “Recorrido transnacional de la soberanía tributaria” en *Cuadernos de derecho transnacional (marzo 2018)*, Vol. 10. Nº 1.

- LÓPEZ ESPADAFOR, C. M. (2019): “Trends and sources of international taxation” en *Cuadernos de derecho transnacional* (Marzo 2019). Vol. 11. Nº 1.
- LÓPEZ ESPADAFOR, C. M. (2020): “Bases de la cooperación internacional entre Administraciones Tributarias” en LÓPEZ ESPADAFOR, C. M. (Dir.): *Bases de la fiscalidad internacional y de la Unión Europea*. Editorial Dykinson S.L.. Madrid.
- LÓPEZ ESPADAFOR, C. M. (2020): “Recuperación de las bases del Derecho Financiero y Tributario Internacional” en LÓPEZ ESPADAFOR, C. M. (Dir.): *Bases de la fiscalidad internacional y de la Unión Europea*. Editorial Dykinson S.L.. Madrid.
- LÓPEZ ESPADAFOR, C. M., MUÑIZ PÉREZ, J. C. y GARCÍA GUERRERO, D. (2020): “Bases de la armonización fiscal en la Unión Europea” en LÓPEZ ESPADAFOR, C. M. (Dir.): *Bases de la fiscalidad internacional y de la Unión Europea*. Editorial Dykinson S.L.. Madrid.
- LÓPEZ GETA, J. M. (2018): “Y seguimos con los Reales-Decretos leyes, como instrumento ideal de gobernanza. (“la Caja de Pandora, ya estaba vacía”)” en *Carta Tributaria. Revista de Opinión*. Número 41-Agosto 2018.
- LÓPEZ GETA, J. M. (2019): “Modificación del convenio entre el Reino de España y los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición internacional y prevenir la evasión fiscal” en *Carta Tributaria. Revista de Opinión*. Número 57-Diciembre de 2019.
- LÓPEZ GETA, J. M. (2020): “Parece evidente que hemos dejado una era, y dado comienzo otra” (¡Nos esperan días de gloria!)” en *Carta Tributaria. Revista de Opinión*. Número 60-Marzo de 2020.
- LOSADA GONZÁLEZ, H. (2018), “Artículo 19” en RODRÍGUEZ-PIÑERO Y BRAVO-FERRER, M. y CASAS BAAMONDE, M. E. (Dir.): *Comentarios a la Constitución española XL ANIVERSARIO*. Tomo I. Edita: Fundación Wolters Kluwer, Boletín Oficial del Estado, Tribunal Constitucional y Ministerio de Justicia
- LUCAS DURÁN, M. (2018): “Residencia y territorialidad: beps y la necesidad de revisar los principios tradicionales de la fiscalidad internacional” en *Problemas actuales sobre la residencia fiscal: perspectivas interna, comunitaria e internacional*. Documentos de Trabajo 7/2018 del Instituto de Estudios Fiscales. Madrid.
- MALTHUS, T. R. (1977): *Principios de política económica*. (Trad. Javier Márquez). Fondo de cultura económica México. México DF.

- MANGAS MARTÍN, A. (2020): “Unión Europea” en PENDAS, B. (Ed.): *Enciclopedia de las ciencias morales y políticas para el siglo XXI. Ciencias políticas y jurídicas*. Real academia de ciencias morales y políticas. BOE. Madrid.
- MANGAS MARTÍN, A. y LIÑÁN NOGUERAS, D. J. (2016): *Instituciones y derecho de la Unión Europea*. Editorial Tecnos (Grupo Anaya S. A.). Madrid.
- MARÍN-BARNUEVO FABO, D. (2022): “La doble vertiente del principio de capacidad económica en la jurisprudencia constitucional”. Disponible online: <https://elnotario.es/practica-juridica/9027-la-doble-vertiente-del-principio-de-capacidad-economica-en-la-jurisprudencia-constitucional>.
- MARÍN BENÍTEZ, G. (2018): “Constitución, deber de contribuir y obligación tributaria. Funciones y vertientes del principio de capacidad económica en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional” en *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*. Nº 50
- MARTÍN-CABELLO, A. (2013): “Sobre los orígenes del proceso de globalización” en *methaodos. Revista De Ciencias Sociales*. Disponible online: <https://doi.org/10.17502/m.rcs.v1i1.22>
- MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J. M. y CASADO OLLERO, G. (2014): *Curso de derecho financiero y tributario*. Tecnos. Madrid.
- MARTÍN QUERALT, J. (2017): “La Fiscalía Europea y los delitos contra la hacienda pública comunitaria” en *Carta Tributaria. Revista de Opinión*. Número 33-Diciembre de 2017.
- MARTÍN QUERALT, J. (2018): “El Supremo cumple con su función” en *Carta Tributaria. Revista de Opinión*. Número 38-Mayo 2018.
- MARTÍN QUERALT, J. (2018): “Las resoluciones de la Asamblea General de la ONU no son normas jurídicas vinculantes para los Tribunales de Justicia” en *Carta Tributaria. Revista de opinión*. Número 40-julio 2018.
- MARTÍN QUERALT, J. (2018): “Europa, división de poderes y estabilidad financiera” en *Carta Tributaria. Revista de Opinión*. Nº 43-October de 2018.
- MARTÍN QUERALT, J. y DE BUNES IBARRA, J. M. (2018): “Razones para el necesario respeto al Tribunal Supremo” en *Carta Tributaria. Revista de Opinión*. Número 45-Diciembre de 2018.

- .- MARTÍN QUERALT, J., DE BUNES IBARRA, J. M. y CARMONA FERNÁNDEZ, N. (2021): “A modo de despedida: Una nueva etapa en Carta Tributaria” en *Carta Tributaria. Revista de Opinión*. Número 77-78-Agosto-Septiembre 2021.
- .- MARTÍN REBOLLO, L. (2018): “Art. 9” en Muñoz Machado, S. (Ed.): *Comentario mínimo a la Constitución Española*. Planeta. Barcelona.
- .- MARTÍN REBOLLO, L. (2020): “Buena administración” en PENDAS, B. (Ed.): *Enciclopedia de las ciencias morales y políticas para el siglo XXI. Ciencias políticas y jurídicas*. Real academia de ciencias morales y políticas. BOE. Madrid.
- .- MARTÍNEZ DE PISÓN, J. (2005): “Sistema tributario y constitución” en *Cuadernos de derecho público*, nº 25.
- .- MARTÍNEZ SELVA, J. M. (2018): “Introducción: mundo offshore y onshore”. Disponible online: www.vlex.es.
- .- MARTOS GARCÍA, J. J. (2017): “Inconstitucionalidad de la Declaración Tributaria Especial. Doctrina sobre el deber de contribuir y vulneración de Principios Constitucionales a propósito de la STC 73/2017, de 8 de junio” en *Nueva fiscalidad*, Nº. 3
- .- MARTOS GARCÍA, J. J. (2018): “Exit tax y trailing tax en el IRPF por traslado de residencia a un paraíso fiscal” en *RCyT. CEF.*, nº 423. Junio de 2018.
- .- MARTOS GARCÍA, J. J. (2021): “Medidas defensivas en el IRPF previstas para los cambios de residencia” en MARTOS GARCÍA, J. J. (Dir. y Coord.): *Jurisdicciones no cooperativas y paraísos fiscales. Marco internacional y régimen jurídico interno tras la Ley 11/2021 de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal*. Tirant lo Blanch. Valencia.
- .- MARTOS GARCÍA, J. J. (2021): “Paraísos fiscales en el Ordenamiento Español (1991-2021)” en MARTOS GARCÍA, J. J. (Dir. y Coord.): *Jurisdicciones no cooperativas y paraísos fiscales. Marco internacional y régimen jurídico interno tras la Ley 11/2021 de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal*. Tirant lo Blanch. Valencia.
- .- MARTOS GARCÍA, J. J. (2021): “Jurisdicciones no cooperativas en el Ordenamiento Español. La ley 11/2021 de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal” en MARTOS GARCÍA, J. J. (Dir. y Coord.): *Jurisdicciones no cooperativas y paraísos fiscales. Marco internacional y*

régimen jurídico interno tras la Ley 11/2021 de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal. Tirant lo Blanch. Valencia.

.- “MÁS NOTICIAS ACONTECIDAS DURANTE MARZO Y ABRIL. EL FMI DICE QUE LA DIGITALIZACIÓN DE LA POLÍTICA FISCAL “ES CRUCIAL” PARA MEJORAR EL CUMPLIMIENTO TRIBUTARIO” (2018) en *Carta Tributaria. Revista de Opinión*. Número 38. Mayo de 2018.

.- “MEDIDAS PARA LA PROTECCIÓN CONSULAR DE CIUDADANOS NO REPRESENTADOS” en *Notario del siglo XXI*. Número 88. Noviembre-diciembre 2019. Revista del Colegio Notarial de Madrid. Madrid.

.- MELÓN MUÑOZ, A. [Dir. (2018)]: *Memento práctico administrativo*. Lefebvre-El Derecho. Madrid.

.- MEMENTO PRÁCTICO PROCESAL FRANCIS LEFEBVRE (2020). Fiscal. Agenda de actualización. Lefebvre-El Derecho S.A.. Madrid.

.- MEMENTO PRÁCTICO FRANCIS LEFEBVRE (2022). IRPF. Lefebvre-El Derecho S.A.. Madrid.

.- MENÉNDEZ MORENO, A. (2018): “¿Cumple alguna función el principio de generalidad en nuestro ordenamiento tributario?” en *Revista Quincena Fiscal*. Número 21/diciembre de 2017.

.- MÍGUEZ MACHO, L. (2018): “Art. 13” en MUÑOZ MACHADO, S. (Ed.): *Comentario mínimo a la Constitución Española*. Planeta. Barcelona.

.- MINISTERIO DE ASUNTOS EXTERIORES, UNIÓN EUROPEA Y COOPERACIÓN. GOBIERNO DE ESPAÑA. Disponible online: <http://www.exteriores.gob.es/Portal/es/PoliticaExteriorCooperacion/G20YOCDE/Paginas/Inicio.aspx>.

.- MIRALLES, R. (2009): “La segunda guerra mundial” en PEREIRA, J. C. (Coord.): *Historia de las relaciones internacionales contemporáneas*. Ariel. Barcelona.

.- MOLINER, M. (2008): *Diccionario de uso del español*. Tomo P-z. Editorial Gredos SAU. Madrid.

.- MOLINER, M. (2008): *Diccionario de uso del español*. Tomo A-d, Editorial Gredos SAU. Madrid.

- MOSCA, G. (2008): *Historia de las doctrinas políticas*. (Trad. Luis Legaz y Lacambra). Editorial Reus S.A.. Madrid
- MULEIRO PARADA, S. (2019): “La prueba de la residencia fiscal en el extranjero” en Lucas Durán, M. (Dir.): *Documentos de trabajo 6/2019. Residencia fiscal: problemática y cuestiones actuales*. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid.
- MULEIRO PARADA, L. M. (2019): “El futuro de la tributación de la economía digital en la unión europea” en *Crónica Tributaria*, nº 170.
- MUÑOZ MACHADO, S. (2016): *Diccionario del español jurídico*. Espasa Libros. Barcelona.
- MUÑOZ MACHADO, S. [Dir. (2017)]: *Libro de estilo de la Justicia*. Espasa Libros. Barcelona
- NARANJO DE LA CRUZ, R. (2012), “El sistema de derechos constitucionales y sus garantías” en AGUDO ZAMORA, M., ÁLVAREZ-OSSORIO MICHEO, F., CANO BUESO, J., GÓMEZ CORONA, E., LÓPEZ ULLA, J. M., MARTÍNEZ RUANO, P., MORALES ARROYO, J. M., NARANJO DE LA CRUZ, R., PÉREZ SOLA, N., PORRAS N NADALES, A., RASCÓN ORTEGA, J. L., REVENGA SÁNCHEZ, M., RODRÍGUEZ, A., RUÍZ-RICO RUÍZ, G., SALAZAR BENÍTEZ, O.: *Manual de Derecho Constitucional*. Tecnos. Madrid.
- NOVAK TALAVERA, F. (1998): “La Declaración Universal de los Derechos Humanos. Cincuenta años después”. Disponible online: <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/agendainternacional/article/view/7194>
- OCDE. Disponible on line: <https://www.oecd.org/ctp/10-preguntas-sobre-beps.pdf>.
- OCDE (2015): “Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios. Informes Finales”. Disponible online: <https://www.oecd.org/ctp/beps-resumenes-informes-finales-2015.pdf>.
- OCDE (2021): “Proyecto sobre Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios (BEPS) de la OCDE y el G20: Declaración sobre el enfoque de dos pilares para abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía”. Disponible online: <https://www.oecd.org/tax/beps/declaracion-sobre-el-enfoque-de-dos-pilares-para-abordar-los-desafios-fiscales-derivados-de-la-digitalizacion-de-la-economia-octubre-2021.pdf>.
- ORAÁ ORÁÁ, J. y GOMEZ ISA, F. (1997): *La Declaración Universal de los Derechos Humanos. Un breve comentario en su 50 aniversario*. Universidad de Deusto. Bilbao.

- .- ORTEGA CARCELÉN, M. (2014): *Derecho global. Derecho internacional público en la era global*. Tecnos. Madrid.
- .- ORTEGA MARTÍN, E. (2010): *Manual práctico de derecho de extranjería (4ª edición)*. Wolters Kluwer España. Madrid.
- .- PALOMAR OLMEDA, A. (2017): “La reformulación de la doctrina en materia de derechos de los extranjeros en España: los avances de la jurisprudencia” en *Diario La Ley*, Nº 9064, Sección Dossier.
- .- PALOMAR, A. y VÁZQUEZ, J. (2019): “Tasas por la expedición de autorizaciones administrativas en materia de extranjería”. Disponible online: www.vlex.es.
- .- PARLAMENTO EUROPEO. “Fichas temáticas sobre la Unión Europea. Libre circulación de personas”. Disponible online: <https://www.europarl.europa.eu/factsheets/es/sheet/147/la-libre-circulacion-de-personas>
- .- PARLAMENTO EUROPEO: “Los ciudadanos de la Unión Europea y sus derechos”. Disponible online: <http://www.europarl.europa.eu/factsheets/es/sheet/145/los-ciudadanos-de-la-union-europea-y-sus-derechos>.
- .- PARLAMENTO EUROPEO: “La libre circulación de personas”. Disponible online: www.parlamentoeuropeo.eu/ciudadanos.derechosindividualesycolectivos.
- .- PEDROSA LÓPEZ, J. C. (2019): “Los trabajos de la OCDE y las medidas de la Unión Europea en materia de cooperación administrativa e intercambio de información” en *Carta Tributaria. Revista de Opinión*. Número 52-Julio 2019.
- .- PÉREZ ANADÓN, J. (2022): “Cómo el euro destruye Europa (II). Una moneda sin economía política” en *Razón Española*. Enero-Febrero 2022. Número 229. Fundación Balmes. Madrid.
- .- PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ, J. J. (2019): “Dudas de la aplicación del impuesto sobre sucesiones y donaciones” en *Carta Tributaria. Revista de Opinión*. Número 57-Diciembre 2019
- .- PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ, J. J. (2021): “Consultas de la Dirección General de Tributos. Impuesto de Sucesiones y Donaciones. Criterios doctrinales sobre la residencia en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Contestación vinculante de la Dirección General de Tributos de 1 de junio de 2020 (V1716-20)” en *Carta Tributaria. Revista de Opinión*. Número 73-Abril 2021

- .- PÉREZ LUÑO, A. E. (2002): “Ciudadanía y definiciones” en *Doxa: Cuadernos de Filosofía del Derecho*. Nº 25.
- .- PIKETTY, T. (2015): *La economía de las desigualdades. Cómo implementar una redistribución justa y eficaz de la riqueza*. (Trad. M^a de la Paz Georgiadis). Anagrama. Barcelona.
- .- PONCE MARTÍNEZ, C. F. (2002): “La declaración universal de derechos humanos. Naturaleza jurídica y aplicación por los órganos jurisdiccionales internos” en *Anuario de la Facultad de Derecho. Universidad de Extremadura*.
- .- PONCE SOLÉ, J. (2016): “La lucha por el buen gobierno y la buena administración como vocación del Derecho Administrativo del siglo XXI. La discrecionalidad no puede ser arbitrariedad y debe ser buena administración” en *Revista española de derecho administrativo*. Núm. 175. Enero-marzo 2016
- .- PORRAS NADALES, A. (2012), “Derechos y principios en el Estado Social” en AGUDO ZAMORA, M., ÁLVAREZ-OSSORIO MICHEO, F., CANO BUESO, J., GÓMEZ CORONA, E., LÓPEZ ULLA, J. M., MARTÍNEZ RUANO, P., MORALES ARROYO, J. M., NARANJO DE LA CRUZ, R., PÉREZ SOLA, N., PORRAS NADALES, A., RASCÓN ORTEGA, J. L., REVENGA SÁNCHEZ, M., RODRÍGUEZ, A., RUÍZ-RICO RUÍZ, G., SALAZAR BENÍTEZ, O.: *Manual de Derecho Constitucional*. Tecnos. Madrid.
- .- PRECIADO DOMÈNECH, C. H. (2016): *Interpretación de los Derechos Humanos y los Derechos Fundamentales*. Aranzadi. Navarra.
- .- RAMIÓ MATAS, C. (2015): *Administración pública y crisis institucional. Estrategias de reforma e innovación para España y América Latina*. Tecnos. Madrid.
- .- RAMIÓ MATAS, C. (2017): *La administración pública del futuro (horizonte 2050). Instituciones, política, mercado y sociedad de la innovación*. Tecnos. Madrid.
- .- RAMIRO TROITIÑO, D. (2021): “La comisión para el estudio de una unión europea. El sueño europeo del periodo de entreguerras” en *Historia Actual Online*. Número 54 (1), pp. 17-34. Disponible online: <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/7907370.pdf>.
- .- REAL TORRES, C. (2002): “El valor didáctico del mito: posibilidades de análisis” en *Fortunatae: Revista canaria de Filología, Cultura y Humanidades Clásicas*, nº 13. Universidad de la La Laguna. Servicio de Publicaciones.

- .- REDACCIÓN. Noticias Jurídicas: “El TS establece que los principios de capacidad económica y de equivalencia pueden operar como criterios moduladores de la cuantía de las tasas”. Disponible online: <https://noticias.juridicas.com/actualidad/jurisprudencia/13692-el-ts-establece-que-los-principios-de-capacidad-economica-y-de-equivalencia-pueden-operar-como-criterios-moduladores-de-la-cuantía-de-las-tasas/>
- .- RIPOL CARULLA, S. (2018), “Artículo 149.1.2ª” en RODRÍGUEZ-PIÑERO Y BRAVO-FERRER, M. y CASAS BAAMONDE, M. E. (Dir.): *Comentarios a la Constitución española XL ANIVERSARIO*. Tomo II. Edita: Fundación Wolters Kluwer, Boletín Oficial del Estado, Tribunal Constitucional y Ministerio de Justicia. Madrid.
- .- RODRÍGUEZ-PIÑERO Y BRAVO-FERRER, M. (2018): “Artículo 14” en RODRÍGUEZ-PIÑERO Y BRAVO-FERRER, M. y CASAS BAAMONDE, M. E. (Dir.): *Comentarios a la Constitución española XL ANIVERSARIO*. Tomo I. Edita: Fundación Wolters Kluwer, Boletín Oficial del Estado, Tribunal Constitucional y Ministerio de Justicia. Madrid.
- .- ROGEL, D. (2019): “Principales novedades introducidas por el nuevo Protocolo al convenio para evitar la doble imposición con Estados Unidos” en *Actualidad Jurídica Aranzadi*. Nº 956. 24 de octubre de 2019. Aranzadi. Cizur (Navarra).
- .- ROSEMBUJ, T. (2019): *Inteligencia artificial e impuesto*. Editorial El Fisco. TSteed S.L.. Barcelona.
- .- SÁIZ ARNÁIZ, A. (2018): “Artículo 10.2” en RODRÍGUEZ-PIÑERO Y BRAVO-FERRER, M. y CASAS BAAMONDE, M. E. (Dir.): *Comentarios a la Constitución española XL ANIVERSARIO*. Tomo I. Edita: Fundación Wolters Kluwer, Boletín Oficial del Estado, Tribunal Constitucional y Ministerio de Justicia. Madrid.
- .- SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO, G. (2017): “La competencia fiscal perjudicial como factor que erosiona las bases imponibles de los Estados” en *Revista Quincena Fiscal*. Número 22/diciembre 2017.
- .- SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO, G. (2018): “El multilateralismo frente a los problemas fiscales internacionales del siglo XXI” en *Revista Quincena Fiscal*. Número 418/enero de 2018.
- .- SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO, G. (2019): “El unilateralismo fiscal en el siglo XXI” en *Revista Quincena Fiscal 1-2*. Enero de 2019.

- .- SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO, G. (2019): “A vueltas con los beneficios tributarios concedidos por normativa autonómica. El caso particular del mantenimiento del domicilio social en el territorio de una CC.AA para su disfrute” en Lucas Durán, M. (Dir.): *Documentos de trabajo 6/2019. Residencia fiscal: problemática y cuestiones actuales*. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid.
- .- SANTAMARÍA DE PAREDES, V. (1890): *Curso de derecho político según la Filosofía Moderna, la Historia General de España y la Legislación Vigente*. Edita el Autor. Madrid.
- .- SANZ DÍAZ, C. (2009): “El nuevo orden internacional. La organización de las Naciones Unidas” en PEREIRA, J. C. (Coord.): *Historia de las relaciones internacionales contemporáneas*. Ariel. Barcelona
- .- SERRANO ANTÓN, F. (2006): “Hacia una reformulación de los principios de sujeción fiscal” en *I Jornada de Derecho Tributario Global*. DOC. Nº 18/2006 del Instituto de Estudios Fiscales. Madrid.
- .- SOTO MOYA, M. (2018): “El derecho humano a la nacionalidad: perspectiva europea y latinoamericana” en *Araucaria. Revista Iberoamericana de Filosofía, Política, Humanidades y Relaciones internacionales*. Año 20, nº 40. Segundo Semestre de 2018. Universidad de Sevilla.
- .- SUAY, J. (2018): “Art. 14” en MUÑOZ MACHADO, S. (Ed.): *Comentario mínimo a la Constitución Española*. Planeta. Barcelona.
- .- TAMAMES, R. y GALLEGO, S. (2006): *Diccionario de economía y finanzas*. Alianza Editorial. Madrid.
- .- THE NEW ENCYCLOPAEDIA BRITANNICA. Macropedia. Volumen 17. Disponible online: <https://www.britannica.com/topic/Macropaedia>
- .- TIROLE, J. (2017): *La economía del bien común* (Trad. María Cerdón Vergara). Taurus. Madrid.
- .- TORNOS, J. (2018): “Art. 31” en MUÑOZ MACHADO, S. (Ed.): *Comentario mínimo a la Constitución Española*. Planeta. Barcelona.
- .- TREPPELKOVA, A., TONINO, H. y HALKA, D. (2015): “Manual de las Naciones Unidas en temas específicos sobre la administración de convenios de doble tributación para países en desarrollo”. Naciones Unidas. Disponible online: https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2015/04/UN_Handbook_DTT_Sp.pdf.

.- TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA: Comunicado de prensa nº 98/22, dado en Luxemburgo, a fecha de 9 de junio de 2022. Disponible online: https://curia.europa.eu/jcms/jcms/Jo2_7052/es/?annee=2022

.- UNIVERSIDAD DE LEÓN. Disponible online: http://www.migrarconderechos.es/jurisprudencia/STS_19_12_2019

.- VALADÉS, D. (2020): “Estado constitucional” en PENDAS, B. (Ed.): *Enciclopedia de las ciencias morales y políticas para el siglo XXI. Ciencias políticas y jurídicas*. Real academia de ciencias morales y políticas. BOE. Madrid.

.- VIANA GARCÉS, A. (2009): “Irradiación principialista de la Ley orgánica de derechos y libertades de los extranjeros sobre su reglamento” en *Cuadernos de derecho público*. Nº 38, septiembre-diciembre 2009.

.- VÁZQUEZ DEL REY VILLANUEVA, A. (2018): “Traslado de residencia fiscal o ausencia esporádica: la ruta de los apátridas fiscales” en *Diritto e Pratica Tributaria Internazionale*, Vol. XV, nº. 2, 2018.

.- VIDAL MARTÍ, B. (2019): “Resoluciones Económico-Administrativas. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Retribución por trabajos realizados en el extranjero. Misión de la UE FRONTEX. Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 16 de enero de 2019, en recurso de alzada para unificación de criterio” en *Carta Tributaria. Revista de Opinión*. Número 50-Mayo 2019.

.- VIDAL MARTÍ, B. (2019): “Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Aplicación del art. 7.p) de la Ley 35/2006 en desplazamientos internacionales de empleados del Banco de España. Sentencias nº 428/2019 del Tribunal Supremo de 28 de marzo de 2019, Sala de lo Contencioso, Sección 2ª., recurso de casación 3774/2017” en *Carta Tributaria. Revista de Opinión*. Número 52-Julio 2019.

.- VIDAL MARTÍ, B. (2021): “Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Dos recientes sentencias del Tribunal Supremo sobre la exención del art. 7.p) de la Ley 35/2006 del IRPF. Sentencias números 274/2021, de 25 de febrero, y 403/2021, de 22 de marzo, de la Sala de lo Contencioso, Sección Segunda, del Tribunal Supremo en recursos de casación contencioso-administrativo (L.O.7/2015) números 1990/2019 y 5596/2019, respectivamente” en *Carta Tributaria. Revista de Opinión*. Número 76-Julio 2021.

- VILLÁN DURÁN, C. y FALEH PÉREZ, C. (2017): *El sistema universal de protección de los derechos humanos. Su aplicación en España*. Tecnos. Madrid.
- VILLAR EZCURRA, M. (2018): “Tributación en un mundo digital: limitaciones, oportunidades y modelos posibles” en DE LA QUADRA SALCEDO, T. y PIÑAR MAÑAS, J. L. (Dirs.): *Sociedad digital y derecho*. Editan Boletín Oficial del Estado, Ministerio de industria, comercio y turismo y RED.ES. Madrid.
- VOCALÍA COORDINADORA. TEAC (2020): “Impuesto sobre sucesiones. Infracción de la normativa comunitaria a residentes en terceros países” en *Notario del siglo XXI*. Número 89. Enero/febrero 2020. Revista del Colegio Notarial de Madrid. Madrid.
- WEBER, M. (2002): *Economía y sociedad*. (Trad. José Medina Echevarría, Juan Roura Farella, Eugenio Imaz, Eduardo García Maynez y José Ferrater Mora). Fondo de Cultura Económica S.L.. Madrid.
- ZAMORA MENDOZA, J. M. (2008): “Una ciudadanía política y social: el Estado Social de Derecho” en RIBEIRO MENDES, F., MONTALVO ROMERO, M^a T., DA CUHNA LOPES, T. y MELÉNDEZ MORILLO-VELARDE, L. (Coords.): *Democracia y políticas públicas*. Edita Morelia. México.

RELACIÓN DE JURISPRUDENCIA.

TRIBUNAL INTERNACIONAL DE JUSTICIA DE LA ONU

- Sentencia de 6 de abril de 1955. Caso Nottebohm contra Guatemala.

TRIBUNAL EUROPEO DE DERECHOS HUMANOS

- Sentencia de 8 de marzo de 2010. Caso Muñoz Díaz contra España.
- Sentencia. Gran Sala, de 24 de mayo de 2016. Caso Biao contra Dinamarca.
- Sentencia de 20 de junio de 2020. Caso Ghoumid y otros contra Francia.

TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

- STJCE de 5 de febrero de 1963, Asunto 26-62. NV Algemene Transport- en Expeditie Onderneming van Gend & Loos contra Administración fiscal holandesa.
- STJCE de 19 de noviembre de 1991, Asuntos acumulados C-6/90 y C-9/90. Andrea Francovich y Danila Bonifaci y otros contra República Italiana.

- .- STJCE de 20 de octubre de 1993, Asunto acumulados C-92/92 y C-326/92. Phil Collins contra Imtrat Handelsgesellschaft mbH y Patricia Im- und Export Verwaltungsgesellschaft mbH y Leif Emanuel Kraul contra EMI Electrola GmbH.
- .- STJCE de 5 de octubre de 1994, Asunto C-280/93. República Federal de Alemania contra Consejo de la Unión Europea.
- .- STJCE de 14 de febrero de 1995, Asunto C-279/93. Finanzamt Köln-Altstadt contra Roland Schumacker.
- .- STJCE de 11 de agosto de 1995, Asunto C-80/94. G. H. E. J. Wielockx contra Inspecteur der directe belastingen.
- .- STJCE de 5 de marzo de 1996, asuntos acumulados C-46 y C-48/93. Brasserie du Pêcheur SA contra Federal Republic of Germany y The Queen contra Secretary of State for Transport, ex parte Factortame Ltd and Others.
- .- STJCE de 2 de julio de 1996, Asunto C-473/93. Comisión de las Comunidades Europeas contra Gran Ducado de Luxemburgo.
- .- STJCE de 5 de junio de 1997, Asunto acumulados C-64/96 y C-65/96. Uecker y Jacquet contra Land Nordrhein-Westfalen.
- .- STJCE de 1 de junio de 1999, Asunto C-126/97. Eco Swiss China Time Ltd contra Benetton International NV.
- .- STJCE de 14 de septiembre de 1999, Asunto C-391/97. Frans Gschwind contra Finanzamt Aachen-Außenstadt.
- .- STJCE de 3 de octubre de 2000, Asunto C-411/98. Angelo Ferlini contra Centre hospitalier de Luxembourg.
- .- STJCE de 4 de julio de 2000, Asunto C-424/1997. Salomone Haim contra Kassenzahnärztliche Vereinigung Nordrhein.
- .- STJCE de 11 de diciembre de 2003, Asunto C-346/01. Herederos del Sr. H. Barbier contra Inspecteur van de Belastingdienst Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen
- .- STJCE de 7 de septiembre de 2004, Asunto C-319/02. Petri Manninen. Petición de decisión prejudicial: Korkein hallinto-oikeus - Finlandia.

- STJCE de 19 de octubre de 2004, Asunto C-200/02. Kunqian Catherine Zhu y Man Lavette Chen contra Secretary of State for the Home Department.
- STJCE de 11 de septiembre de 2008, Asunto C-43/07. D.M.M.A. Arens-Sikken contra Staatssecretaris van Financiën.
- STJCE de 11 de septiembre de 2008, Asunto C-11/07. Hans Eckelkamp y otros contra Belgische Staat.
- STJCE de 12 de febrero de 2009, Asunto C-67/08. Margarete Block contra Finanzamt Kaufbeuren.
- STJUE Gran Sala de 26 de enero de 2010, asunto C-118/08. Transportes Urbanos y Servicios Generales SAL contra Administración del Estado.
- STJUE (Gran Sala) de 2 de marzo de 2010, Asunto C-135/2008. Janko Rottmann contra Freistaat Bayern.
- STJUE de 22 de abril de 2010, Asunto C-510/08. Vera Mattner contra Finanzamt Velbert.
- STJUE de 9 de noviembre de 2010, Asuntos acumulados C-57/09 y C-101/09. Bundesrepublik Deutschland contra B (C-57/09) y D (C-101/09).
- STJUE de 29 de noviembre de 2011, Asunto C-371/10. National Grid Indus BV contra Inspecteur van de Belastingdienst Rijnmond/kantoor Rotterdam
- STJUE de 19 de julio de 2012, Asunto C-31/11. Marianne Scheunemann contra Finanzamt Bremerhaven.
- STJUE de 17 de octubre de 2013, Asunto C-181/12. Yvon Welte contra Finanzamt Velbert.
- STJUE de 3 de septiembre de 2014, Asunto C-127/12. Comisión Europea contra Reino de España.
- STJUE de 18 de diciembre de 2014, Asunto C-542/13. Mohamed M'Bodj contra État belge.
- STJUE de 18 de diciembre de 2014, Asunto C-562/13. Centre public d'action sociale d'Ottignies-Louvain-la-Neuve contra Moussa Abdida.
- STJUE de 23 de abril de 2015, Asunto C-38/14. Subdelegación del Gobierno en Guipuzkoa - Extranjería contra Samir Zaizoune.
- STJUE de 10 mayo de 2017, Asunto C-690/15. Wenceslas de Lobkowicz contra Ministère des Finances et des Comptes publics.

- STJUE Gran Sala, de 5 de junio de 2018, Asunto C-673/16. Relu Adrian Coman y otros contra Inspectoratul General pentru Imigrări y Ministerul Afacerilor Interne.
- STJUE de 23 de mayo de 2019, Asunto C-720/17. Mohammed Bilali/Bundesamt für Fremdenwesen und Asyl.
- STJUE Gran Sala, de 21 de enero de 2020, Asunto C-274/14. Procedimiento incoado por Banco de Santander, S. A.
- STJUE de 8 de octubre de 2020, Asunto C-568/19. MO contra Subdelegación del Gobierno en Toledo.
- STJUE de 11 de junio de 2020, Asunto C-242/19. CHEP Equipment Pooling NV contra Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Serviciul Soluționare Contestații y Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Administrația Fiscală pentru Contribuabili Nerezidenți.
- STJUE de 18 de junio de 2020, Asunto C-276/18. KrakVet Marek Batko sp.k. contra Nemzeti Adó-és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága.
- STJUE de 18 de junio de 2020, Asunto C-754/18. Ryanair Designated Activity Company contra Országos Rendőr-főkapitányság.
- STJUE, de 9 de junio de 2022, Asunto C-673/20. EP contra Préfet du Gers, Institut national de la statistique et des études économiques (INSEE).

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL.

- STC 11/1981, de 8 de abril
- STC 27/1981, de 20 de julio.
- STC 16/1982, de 28 de abril
- STC 37/1981, de 16 de noviembre
- ATC 40/1981, de 29 de abril
- STC 80/1982, de 20 de diciembre
- ATC 246/1982, de 8 de julio
- STC 6/1983, de 4 de febrero

- .- STC 76/1983, de 5 de agosto
- .- STC 36/1984, de 14 de marzo
- .- STC 107/1984, de 23 de noviembre.
- .- STC 114/1984, de 29 de noviembre
- .- STC 53/1985, de 11 de abril
- .- STC 99/1985, de 30 de septiembre.
- .- ATC 408/1986, de 7 de mayo
- .- STC 37/1987, de 26 de marzo
- .- STC 115/1987, de 7 de julio.
- .- STC 181/1988, de 13 de octubre.
- .- STC 76/1990, de 26 de abril
- .- STC 120/1990, de 27 de junio
- .- STC 144/1990, de 26 de septiembre
- .- STC 150/1990, de 4 de octubre
- .- STC 36/1991, de 14 de febrero
- .- STC 101/1991, de 13 de mayo
- .- ATC 334/1991, de 29 de octubre
- .- STC 94/1993, de 22 de marzo
- .- STC 116/1993, de 29 de marzo
- .- STC 57/1994, de 28 de febrero
- .- STC 159/1994, de 23 de mayo
- .- STC 194/1994, de 23 de junio
- .- STC 242/1994, de 20 de julio
- .- STC 296/1994, de 10 de noviembre.

- STC 130/1995, de 11 de septiembre
- STC 164/1995, de 13 de noviembre
- STC 185/1995, de 5 de diciembre
- STC 198/1995, de 21 de noviembre
- STC 134/1996, de 22 de julio
- STC 182/1997, de 28 de octubre.
- ATC 331/1997, de 3 de octubre
- STC 74/1998, de 31 de marzo
- STC 233/1999, de 16 de diciembre
- STC 46/2000, de 17 de febrero
- STC 95/2000, de 10 de abril
- STC 130/2000, de 16 de mayo
- STC 137/2000, de 29 de mayo
- STC 183/2000, de 10 de julio
- STC 194/2000, de 19 de julio
- STC 276/2000, de 16 de noviembre
- STC 13/2001, de 29 de enero.
- STC 96/2002, de 25 de abril.
- STC 16/2003, de 30 de enero.
- STC 63/2003, de 27 de marzo
- STC 95/2003, de 22 de mayo.
- STC 192/2003, de 27 de octubre
- STC 193/2004, de 4 de noviembre.
- STC 255/2004, de 23 de diciembre

- .- STC 10/2005, de 20 de enero.
- .- STC 57/2005, de 14 de marzo.
- .- STC 72/2005, de 4 de abril.
- .- STC 5/2007, de 15 de enero
- .- STC 236/2007, de 7 de noviembre.
- .- STC 247/2007, de 12 de diciembre.
- .- STC 260/2007, de 20 de diciembre
- .- STC 34/2008, de 25 de febrero
- .- ATC 71/2008, de 26 de febrero
- .- STC 7/2010, de 27 de abril
- .- STC 19/2012, de 15 de febrero.
- .- STC 122/2012, de 5 de junio
- .- STC 196/2012, de 31 de octubre
- .- STC 198/2012, de 6 de noviembre
- .- STC 17/2013, de 31 de enero
- .- STC 130/2013, de 4 de junio
- .- STC 135/2013, de 6 de junio
- .- STC 94/2013, de 22 de marzo
- .- STC 26/2014, de 13 de febrero
- .- STC 40/2014, de 11 de marzo
- .- STC 83/2014, de 29 de mayo.
- .- STC 119/2014, de 16 de julio
- .- STC 44/2015, de 5 de marzo.
- .- STC 60/2015, de 18 de marzo.

- .- STC 62/2015, de 13 de abril
- .- STC 155/2015, de 9 de julio
- .- STC 139/2016, de 21 de julio.
- .- STC 167/2016, de 6 de octubre
- .- STC 87/2017, de 18 de abril
- .- STC 39/2017, de 24 de abril
- .- STC 54/2017, de 11 de mayo
- .- STC 59/2017, de 11 de mayo.
- .- STC 73/2017, de 8 de junio
- .- STC 31/2018, de 10 de abril
- .- STC 52/2018, de 11 de junio
- .- STC 97/2019, de 16 de julio.
- .- STC 151/2021, de 13 de septiembre

TRIBUNAL SUPREMO

- .- STS Sala tercera de lo Contencioso Administrativo, de 18 de mayo de 2005, resolviendo recurso de casación nº 754/2000,
- .- STS de 11 de noviembre de 2009, dictada por su Sala de lo Contencioso Administrativo, sección segunda, resolviendo recurso de casación nº 8294/2003
- .- STS Sala tercera de lo Contencioso Administrativo, sección segunda, de 25 de marzo de 2010, Número de Recurso: 9020/2004
- .- STS 4355/2012, de 17 de junio
- .- STS 454/2012, de 11 de julio.
- .- STS 407/2014, de 31 de octubre
- .- STS 1108/2016, de 16 de marzo.
- .- STS 1199/2016, de 23 de mayo

- STS 2269/2016, de 20 de octubre
- STS 1521/2017, de 23 de octubre
- STS 1566/2017, de 17 de octubre.
- STS 1600/2017, de 24 de octubre
- STS 1829/2017, de 28 de noviembre
- STS 1834/2017, de 28 de noviembre
- STS 1983/2017, de 14 de diciembre
- STS 242/2018, de 19 de febrero.
- STS 488/2018, de 21 de marzo
- STS 492/2018, de 22 de marzo
- STS 683/2018, de 26 de abril
- STS 980/2018, de 12 de junio
- STS 38/2019, de 21 de enero
- STS 98/2019, de 31 de enero.
- STS 428/2019, de 28 de marzo
- STS 1447/2019, de 24 de octubre.
- STS 696/2019, de 19 de diciembre.
- STS 207/2020, 29 de mayo.
- STS 308/2020, de 3 de marzo
- STS 444/2020, de 20 de julio
- STS 681/2021, de 7 de octubre
- STS 12/2022, de 12 de enero
- STS 403/2021, de 22 de marzo
- STS 247/2021, de 25 de febrero

AUDIENCIA NACIONAL

- SAN 712/2014, de 27 de febrero.
- SAN 165/2017, de 30 de marzo
- SAN 769/2020, de 24 de febrero

TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA

- STSJ Madrid 646/2014, de 24 de septiembre.
- STJ Madrid 130/2015, de 28 de enero
- STSJ PV 1194/2015, de 28 de abril.
- STSJ Madrid 1268/2016, de 19 de diciembre
- STSJ Galicia 50/2017, de 8 de febrero
- STSJ Andalucía 6527/2017, de 22 de mayo.
- STSJ Madrid 742/2017, de 24 de julio
- STSJ Murcia 431/2017, de 17 de noviembre.
- STSJ Andalucía 1337/2019, de 3 de mayo.
- STSJ Madrid 504/2019, de 18 de junio.

JUZGADOS DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

- S. N° 40/2020, de 2 de marzo, dictada por el Juzgado de lo Contencioso Administrativo n° 3 de León.