

ALGUNAS CONSIDERACIONES SOBRE EL ESCENARIO DEL DERECHO TRIBUTARIO MODERNO ⁷¹

ENTREVISTA:

CÉSAR GARCÍA NOVOA

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Santiago de Compostela (España).

El mes de junio pasado, el profesor César García Novoa visitó nuestro país invitado por el Instituto Peruano de Derecho Tributario.

En las páginas siguientes ofrecemos la entrevista que el destacado profesor español concediera a **ADVOCATUS**, en la cual abordamos algunos temas fundamentales dentro de la dogmática tributaria, así como los nuevos retos y perspectivas del Derecho Tributario Internacional actual.

1. La seguridad jurídica es quizás uno de los conceptos más difíciles de definir y delimitar en Derecho Tributario, discutiéndose incluso si se trata de un derecho o un principio. A grandes rasgos, ¿podría explicarnos en qué consiste la seguridad jurídica y cuáles son sus principales manifestaciones y alcances en el ámbito tributario?

La polémica sobre si es un principio o un derecho me parece un poco superflua. Evidentemente, es un principio en tanto en cuanto informa la propia razón de ser del Estado de Derecho; que es un modelo de Estado que hoy en día reflejan las Constituciones modernas, pues tiene una justificación: el sometimiento de las relaciones entre los ciudadanos y el poder público al Derecho. El Estado de Derecho tiene como justificación la seguridad; es decir, las relaciones públicas se conforman en un marco de seguridad, en la medida en que son fruto del Estado de Derecho. Por tanto, la seguridad jurídica, más que un principio, es quizás la propia esencia del Estado de Derecho. Por ejemplo, el imperio de la ley —uno de los grandes supraprincipios que están en la base de la propiedad de Estado de Derecho— tiene una razón de ser en la seguridad jurídica. La ley es una norma previa,

abstracta, general y que todos conocen a través de los mecanismos de publicidad y, por tanto, es un instrumento de seguridad, un principio, y, al mismo tiempo, un derecho, en la medida que al estar incorporada en la Constitución, estamos ante un derecho que puede ser invocado por los particulares, en aquellos ordenamientos, lógicamente, donde la Constitución tenga valor normativo. En España, la seguridad jurídica no es un derecho fundamental, no tiene un procedimiento de tutela reforzada de los derechos fundamentales, pero cualquier ciudadano puede pedir la declaración de inconstitucionalidad de una norma por vulneración de la seguridad jurídica; lógicamente dependerá en este caso de los jueces que aprecien la conveniencia de elevar esta cuestión al Tribunal Constitucional.

Ello en cuanto a la discusión sobre si se trata un derecho o de un principio. En cuanto al contenido, pues sería amplísima de describir. En pocas palabras, la seguridad tiene dos manifestaciones: desde un punto de vista subjetivo, es el derecho a la certeza, es decir, derecho a la previsibilidad de las consecuencias jurídicas de mis actos; en este caso, en el campo fiscal. Es decir, que yo como ciudadano tenga un conocimiento más o menos preciso de las

⁷¹La presente entrevista fue elaborada y realizada por Mauricio Ribó Bustamante, alumno del noveno ciclo de la Facultad de Derecho de la Universidad de Lima y miembro de la comisión de Edición de **ADVOCATUS**. Agradecemos a la doctora Cecilia Delgado Ratto, sin cuya colaboración la presente entrevista no habría sido posible.

consecuencias de mis decisiones económicas en el plano fiscal. En el plano objetivo, se vincula, naturalmente, a la existencia de normas típicas; de hechos impositivos que respeten el principio de tipicidad; de vinculación de la Administración a la hora de aplicar estos tipos impositivos; es decir, de respeto por parte de la Administración de los tipos fijados legalmente. En el plano de la aplicación de los impuestos hay unas manifestaciones muy importantes, como pueden ser la exclusión de la discrecionalidad; el juego que tiene el factor tiempo en la determinación de las situaciones del contribuyente; etc. Hay inseguridad cuando el contribuyente no tiene una certeza pronta de su situación fiscal; por tanto, los procedimientos que se dilatan injustificadamente en el tiempo, en donde no hay caducidad o prescripción, generan inseguridad jurídica (la caducidad y la prescripción son instrumentos típicos al servicio de la seguridad jurídica). Después, tenemos otra manifestación que se ha estudiado mucho en Alemania, la llamada preclusividad o determinación pronta: fundamentalmente, cuando la Administración Tributaria define la posición del contribuyente lo debería hacer de una manera definitiva, de manera que se intente evitar aquellas situaciones, como las liquidaciones provisionales que son habituales en el Derecho Tributario, en las cuales hay una determinación provisional y no definitiva de la situación fiscal del contribuyente, lo cual, lógicamente, lo deja en un situación claudicante, que no favorece la certeza. Esas son, creo, las características más generales de un principio tan complejo como es la seguridad jurídica.

2. A raíz de la aparición de nuevas figuras impositivas, el fundamento de la tradicional clasificación tripartita de los tributos en impuestos, tasas y contribuciones ha sido objeto de ciertos cuestionamientos. ¿Considera que esta clasificación conserva aún su vigencia?

Es una clasificación aceptada desde siempre, desde que la acuñó Giannini en los años veinte del siglo pasado. Es una clasificación universalmente aceptada, creo que por una sencilla razón: cuando una teoría no

suscita grandes reparos a nivel doctrinal, como en este caso, es porque se trata de una clasificación que se basa en la pura lógica. Si revisamos la definición de tributo, y vemos las formas de contribuir, difícilmente creo que pueda existir otra forma de contribuir distinta a la del impuesto, la contribución especial y la tasa. Es decir, si pago sin que la Administración haga algo a mi favor, porque tengo capacidad económica, estaré frente a un impuesto; si pago cuando la Administración hace algo para toda la colectividad, pero que me afecta especialmente a mí, estaré ante una contribución especial; y si pago cuando recibo un servicio singular, estaré ante una tasa. Es muy difícil pensar en otras formas de contribuir a los gastos públicos, aunque la tasa podría ser una fórmula intermedia de contribución-retribución. Por tanto, es una clasificación que se basa en la pura lógica, en la naturaleza de las cosas.

El cuestionamiento viene de la práctica legal; es decir, la aparición de figuras nuevas como cánones, exenciones, regalías, etc. Surge entonces acá el problema sobre si el legislador puede crear nuevas categorías. Naturalmente que sí, salvo obviamente que una Constitución dijera que no hay más categorías tributarias que estas tres, cosa que no ocurre en ninguna Constitución que yo conozca. La mayoría de las Constituciones ni siquiera recoge la clasificación tripartita, que en la mayoría de los casos es una clasificación legal, infraconstitucional. Evidentemente, el legislador podrá crear nuevas categorías. Ahora bien, también es cierto que lo que el legislador no puede hacer es deformar las categorías: las categorías son los que son, independientemente de cómo les llame el legislador. El legislador puede llamar canon a una tasa o puede llamar regalía a un impuesto. El *nomen iuris* es secundario; lo fundamental es lo que es cada categoría. Lo que no puede hacer el legislador, lógicamente, es deformar las categorías y cambiar los nombres arbitrariamente. Esto no es simplemente un cambio de etiquetas; es un cambio de las categorías tradicionales que son el lenguaje del Derecho. Si el legislador altera las reglas del lenguaje jurídico, estaría confundiendo al contribuyente y, por tanto, estaría vulnerando

la seguridad jurídica. Es decir, el principio de seguridad jurídica no impide que existan otras categorías; lo que estoy esperando es que el legislador me demuestre que hay alguna otra categoría con verdadera autonomía y que sea distinta a aquellas tres. Hasta ahora no me lo ha demostrado.

¿Dónde colocaría usted a los precios públicos?

La figura de los precios públicos es una figura intermedia que en realidad encubre una tasa con un régimen más flexible. Creo que el problema se hubiera solucionado sencillamente flexibilizando el régimen de la tasa. El precio público, esencialmente, es una figura de corte retributivo más que contributivo, con una relación sinalagmática entre el obligado y la contribución, pero que tiene características particulares.

La primera se refiere a servicios en los que podemos decir que la Administración no tiene el monopolio para prestarlos, o que no suponen ejercicio de una función pública o de una actividad que conlleve autoridad (servicios que presta la Administración, pero que podrían ser prestados por un particular en condiciones similares), basándose en la vieja idea de que para que haya una tasa tiene que haber una función pública; y, sobre todo, lo más importante, es que a través del precio público se han intentado solventar dos grandes problemas que para el legislador suponen la creación de la tasa. El primero es la reserva de ley. Muchos precios públicos, en realidad, son ingresos de entidades autárquicas, entes autónomos que se crean para gestionar una función pública y que tienen su propio presupuesto y autonomía económica. Se les quiere reconocer capacidad para crear sus propios ingresos, al margen del corset que supone el principio de reserva de ley. Entonces, para eso se crean los precios públicos: para reconocerle a estos entes autárquicos la posibilidad de crear estos ingresos, sin necesidad de autorización legal y pormenorizada en cada caso. El segundo es el límite cuantitativo de la tasa. Se dice que la tasa -y creo que es un mito que se tiene que dejar atrás- no puede superar el costo del servicio.

El costo del servicio es muy difícil de determinar. Ese principio de equivalencia lleva muchísimas veces a que el contribuyente que quiera recurrir una tasa tenga que probar que no se da esta equivalencia, lo cual es muy difícil. Pero, en cualquier caso, la figura del precio público rompería dicha regla de equivalencia y permitiría cobrar una cantidad superior. Creo que ello se solucionaría sin introducir una figura distorsionadora como los precios públicos, flexibilizando el régimen de la tasa en los dos aspectos anteriormente mencionados. Con relación a la tasa, creo que es posible flexibilizar en algunos casos el régimen de reserva de ley, así como el régimen de la limitación cuantitativa. Me parece mejor eso que introducir una figura que muchas veces lo que hace es cambiar de nombre a las tasas o a figuras que han sido tradicionalmente tasas.

3. En su opinión, ¿cuál es el mecanismo más eficiente para combatir la elusión tributaria? ¿considera necesaria la inclusión de cláusulas anti-elusivas generales en nuestro ordenamiento jurídico a fin de erradicar las conductas fraudulentas de los contribuyentes?

Durante mucho tiempo se ha dicho que las cláusulas generales eran algo imprescindible en un ordenamiento tributario. Yo creo que no; la muestra más clara es que hay ordenamientos serios (el italiano, entre otros) que no tienen cláusulas generales. La cláusula general creo que se justifica por las enormes dificultades que supone el intentar combatir la elusión tributaria solo mediante cláusulas especiales. Es decir, intentar combatir la elusión fiscal mediante cláusulas especiales significa prever comportamientos elusivos concretos. Sin embargo, el contribuyente va a acabar inventando nuevas formas de elusión y el legislador va a tener que seguir previendo esos comportamientos, con lo cual la legislación se va a convertir en una especie de juego del "gato y el ratón": el contribuyente inventando vías de elusión y el legislador "taponándolas". Eso genera inestabilidad y cambios normativos frecuentes, lo que tampoco es bueno. Debemos tener en cuenta también que las cláusulas especiales se reducen en última instancia a ficciones tributarias o a hechos imponibles complementarios que la Administración aplica sin necesidad de probar la

conurrencia del hecho.

La cláusula general –entre los posibles elementos de crítica– creo que tiene algunas ventajas. En las cláusulas generales es la Administración la que tiene que probar la concurrencia del presupuesto de hecho de la cláusula, con lo cual, si bien no se puede decir que una cláusula general es inherente a todo sistema tributario y que no puede existir sistema tributario sin una cláusula general, soy partidario de que lo más conveniente –si se reconoce la capacidad de la Administración para perseguir las formas de elusión– es que exista una cláusula general con un presupuesto de hecho lo más concreto posible, donde la discrecionalidad se reduzca al máximo y se complete con algunas –no muchas– cláusulas especiales para casos muy ostensibles de elusión. Me parece mejor esa solución que dejar exclusivamente en la responsabilidad del legislador y de las cláusulas especiales la lucha contra la elusión fiscal. Si la cláusula general está bien redactada y, en la medida de lo posible, su presupuesto de hecho es concreto, me parece que es la mejor solución.

4. Se afirma que la celebración de convenios para evitar la doble imposición internacional contribuye al fomento de inversiones directas, básicamente porque garantizan la creación de un marco jurídico fiscal estable para las empresas inversionistas. No obstante ello, es frecuente que estos Tratados sean utilizados abusivamente como instrumentos para encubrir actividades claramente elusorias. En ese orden de ideas, ¿cómo evitar en esos casos las prácticas de fraude internacional y, concretamente, el llamado "treaty shopping"?

El *treaty shopping* es un abuso de convenio que consiste en que alguien que no tiene derecho a la aplicación del mismo, por no ser residente en ninguno de los Estados miembros, utiliza alguna técnica abusiva para aprovecharse de este. Lo más normal es crear una sociedad interpuesta en uno de los Estados miembros para canalizar a través de dicha sociedad las operaciones, cuando en realidad, dicha sociedad depende de un sujeto que reside en un tercer estado que no es parte del convenio

y que, por tanto, no tiene derecho a la aplicación del mismo. Creo que la fórmula más adecuada para combatir el *treaty shopping*, en tanto y en cuanto supone una utilización abusiva de un convenio por parte de quien no es beneficiario del mismo, es la introducción de cláusulas *anti-treaty shopping* y, sobretudo, cláusulas de limitación de beneficios, que son aquellas que tienen como finalidad intentar –sobretudo en los casos más comunes (creación de una persona jurídica por parte de un residente de un tercer Estado)– ver quién está detrás de esa sociedad y negar la aplicación de los beneficios del convenio. Por ejemplo, un *Withholding Tax* reducido si detrás de esa persona jurídica no hay un residente en el otro Estado firmante del convenio.

El problema es que este tipo de cláusulas suelen imponerse en algunos convenios. Estados Unidos, por ejemplo, impone sistemáticamente en los convenios que firma cláusulas de limitación de beneficios, tales como la cláusula de propiedad o la de cotización en bolsa. En el caso europeo, cuando este convenio se celebra con un Estado miembro de la Unión Europea, si el tercero supuestamente no beneficiario reside en otro Estado de la Unión Europea, la aplicación de la cláusula de limitación de beneficios puede suponer la restricción de una libertad comunitaria. Imaginemos un convenio celebrado entre Estados Unidos y Francia. Estados Unidos incorpora la cláusula de limitación de beneficios señalando que si algún residente en un Estado que no sea Francia crea en Francia una sociedad para invertir y percibir dividendos en Estados Unidos, no se va a aplicar el *Withholding Tax* reducido que Estados Unidos aplicará a los residentes en Francia. Imaginemos que es una cláusula de cotización, de manera que la cláusula dice que si la sociedad que se crea en Francia no cotiza en dicho país, Estados Unidos no aplicará el beneficio derivado del convenio porque entiende que esa sociedad no tiene arreglo en Francia. ¿Qué ocurre cuando el que crea esa sociedad en Francia es un residente en Alemania, por ejemplo? Ese sujeto crea una sociedad en Francia e intenta que le apliquen, como sociedad residente en Francia, los beneficios del convenio Francia-Estados Unidos. Estados Unidos no se lo aplica.

Francia, en principio, ha firmado un convenio que restringe las posibilidades de aplicación a ese tercero. ¿Estamos limitando la libertad de establecimiento de un ciudadano alemán en Francia por medio de un convenio celebrado libremente por Francia? Hay que tener en cuenta, además, que el Tribunal de la Unión Europea ha dicho que los convenios que firmen los países miembros de la Unión Europea –que tienen plena soberanía para hacerlo– no pueden vulnerar el Derecho Comunitario. ¿Qué ocurre en estos casos? Esto es muy complicado. La cláusula de propiedad, por ejemplo, significaría en este caso que Estados Unidos no va a reconocer a Francia el derecho a aplicar los beneficios del convenio, si en Francia se crea una sociedad cuya propiedad accionarial sea en más de un 50% propiedad de un residente, por ejemplo, en Alemania. ¿Estamos discriminando a un residente en Alemania que pretende crear una sociedad en Francia –a lo cual tiene derecho según el Derecho Comunitario– no aplicándole un beneficio por el mero hecho de ser propietario de más del 50% de una sociedad residente en Francia?, ¿estamos limitándole el derecho de establecimiento a ese alemán que quiere establecerse en Francia? Ese es solo uno de los múltiples problemas que se producen en Europa por el choque entre los principios del Derecho Comunitario y el Derecho Tributario. Creo que ese es el gran problema que han planteado en Europa las cláusulas *atty shopping*.

5. A propósito de ello, ¿cuál ha sido el balance de la lucha contra la elusión fiscal en el Derecho Comunitario Europeo hasta el momento?

Bueno, la Unión Europea no tiene como finalidad esencial luchar contra la elusión; aunque es verdad que algunas de las directivas comunitarias aprobadas en los años noventa (como, por ejemplo, la directiva sobre fusiones y operaciones de reestructuración empresarial, la cual contiene una cláusula de motivos económicos) incluyen cláusulas anti-elusión. La lucha contra la elusión es responsabilidad de los Estados. Los Estados miembros de la Unión Europea son los que tienen sistemas tributarios (no hay un sistema tributario comunitario), los que tienen la soberanía fiscal; son los

responsables de que se recaude, de tener dinero para prestar servicios a sus ciudadanos. O sea, Francia tiene que prestar sanidad a los franceses y España educación a los españoles; tienen que garantizar que el sistema tributario recaude. Los Estados miembros son los que tienen, por tanto, interés en tener cláusulas anti-elusión, para evitar que se escapen medios económicos a través de la elusión. Y el ordenamiento comunitario, frente a esta evidencia, es uno fundamentalmente de tipo económico; de protección de las libertades económicas. La finalidad del ordenamiento comunitario es evitar discriminaciones y, sobretudo, restricciones a la libre circulación de capitales, de personas, a la libertad de establecimiento y a la libre circulación de mercancías, con lo cual el gran problema es que nos encontramos en una tensión permanente, puesto que los Estados de la Unión Europea crean cláusulas anti-elusión en sus ordenamientos internos y frecuentemente estas suponen restricciones a alguna de estas libertades, como por ejemplo, a la libertad de establecimiento, en los casos de las cláusulas *anti-treaty shopping* que veíamos hace un momento. Se han dado algunos casos muy claros recientemente. En Europa, por ejemplo, se ha eliminado, entre los Estados miembros de la Unión Europea, la *thin capitalization* (subcapitalización), porque se ha entendido, en una sentencia del año 2001, que si un Estado de la Unión Europea establece una cláusula mediante la cual si una filial de ese país se endeuda con la matriz en otro país, por encima de una *ratio*, y ese otro país donde está radicada la matriz también es miembro de la Unión Europea, se estaría produciendo una restricción al derecho de crear filiales dentro de la Unión Europea, que es una de las manifestaciones de la libertad de establecimiento. En consecuencia, lo más importante en estos momentos es esa encrucijada que se produce en Europa: por un lado, unos Estados que quieren garantizar sus recursos creando instrumentos anti-elusorios y, por el otro, un ordenamiento comunitario, al que la garantía de los recursos de los Estados le tiene sin cuidado, y que solo busca proteger los principios de libertad económica. Como ha señalado el profesor de Bologna, Adriano de

Pietro, la gran encrucijada en estos momentos en el Derecho Comunitario es la necesidad de ir sustituyendo estos principios, que son libertades económicas, por unos verdaderos principios tributarios comunitarios, que no existen. La Constitución Europea era una magnífica ocasión para recoger estos principios europeos del Derecho Comunitario, como son la capacidad contributiva, la igualdad, la no confiscatoriedad, la neutralidad, etc. y no lo ha hecho. Si se retoma todo el proceso se vuelve a redactar un texto Constitucional, espero que se acuerden de estos principios comunitarios del Derecho Tributario.

6. Existe en la actualidad un sector de la doctrina que propone la desaparición de los impuestos sobre el patrimonio, argumentando que son incompatibles con los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad. ¿Coincide usted con dicha posición?

El impuesto al patrimonio, curiosamente, es un impuesto que, en los países desarrollados, existe muy poco. Ha ido desapareciendo en Estados Unidos, Japón, Alemania. En este último país, tras una sentencia del Tribunal Constitucional del 22 de junio de 1995, se declaró inconstitucional el derecho al patrimonio, precisamente, porque suponía una tributación excesiva; una vulneración de la capacidad contributiva. Ha desaparecido en la mayoría de los Estados desarrollados y por eso debe cuestionarse. ¿Qué problemas plantea el impuesto sobre el patrimonio? Primero, un problema teórico, ya que el patrimonio es, en realidad, la renta ahorrada. Se puede producir una supuesta doble imposición y el impuesto puede llegar a tener un efecto desincentivador del ahorro, en la medida en que el consumo estaría mejor tratado que el ahorro. Una segunda consideración es un evidente supuesto de doble imposición. En el caso español, se gravan incluso las ganancias de capital latentes, porque la enajenación gratuita de un bien inmueble, por ejemplo, conlleva para el donante el tener que tributar por la ganancia de capital, es decir, por la diferencia de valor que tenía el inmueble donado en el momento de la donación y en el momento en que el inmueble se adquirió, lo cual es incompatible con la existencia de un impuesto sobre el patrimonio,

cuya finalidad es gravar todos los años, periódicamente, los aumentos de valor del patrimonio. Ese es el principal problema.

De todas formas, no soy tan crítico con el impuesto sobre el patrimonio, como lo soy con el impuesto sobre herencias y donaciones. Si me centro en el caso español, creo que el impuesto sobre el patrimonio puede subsistir con unos tipos moderados, pero no puede subsistir conjuntamente con el impuesto de sucesiones y donaciones. No tiene sentido gravar la transmisión hereditaria de un bien cuando ya se ha estado gravando al propietario de ese bien durante toda su vida y, sobretodo, porque el impuesto sobre las herencias en España plantea gravísimos problemas ya no solo de capacidad contributiva –porque, en la práctica, lo están pagando las clases medias, con lo cual es tremendamente injusto– sino también porque, concurrendo con el impuesto al patrimonio, provoca situaciones clarísimas de doble imposición. Yo admitiría un impuesto sobre el patrimonio; creo que hay razones teóricas para mantenerlo, pero en todo caso dentro de un marco de reordenación total de la fiscalidad y desde luego con una finalidad contributiva y no de control.

7. El enfoque económico en la interpretación de las normas tributarias ha sido materia de interminables polémicas y discusiones a nivel doctrinario y jurisprudencial. A su juicio, ¿el criterio de la realidad económica debería ser aplicado por la Administración Tributaria?

No, en lo absoluto. Una interpretación económica es la anti-interpretación. La interpretación económica parte de un presupuesto absolutamente inadmisibles y contrario a la seguridad jurídica y a la legalidad: el presupuesto de que las leyes tributarias, cuando gravan un determinado hecho o negocio jurídico, están gravando todos los efectos económicos que se podrían derivar de ese hecho o negocio jurídico. Es decir, la ley grava mucho más de lo que grava realmente, por lo que darle ese instrumento a la Administración significaría destruir la tipicidad tributaria. Creo que la reforma de la Norma Octava del Código Tributario peruano

es muy acertada en esa línea y, además, excluye claramente la interpretación económica en el Derecho Tributario peruano. Hay que tener en cuenta, sin embargo, que hoy en día se habla muchas veces de interpretación económica en bastantes países, como en Alemania, por ejemplo, y ella no tiene nada que ver con lo que aquí entendemos por interpretación económica; es lo que aquí llamamos interpretación teleológica o finalista. La interpretación teleológica, que atiende a la finalidad o el espíritu de la norma, es perfectamente admisible; no desborda el ámbito del tipo normativo. La interpretación siempre es jurídica; no puede ser económica. No existe una interpretación económica; eso es un término engañoso que tiene como finalidad ampliar en la práctica los tipos impositivos y dar a la Administración una potestad libérrima que no se justifica. La interpretación es una labor jurídica y así lo ha sido siempre.

8. ¿Cuál es el verdadero sentido y alcance del principio de reserva de ley en el ámbito tributario? ¿Cómo se vincula con el principio de legalidad?

En el plano teórico, la reserva de ley tradicionalmente ha tenido una justificación, que es el principio de autoimposición; es decir, con la reserva de ley, los representantes de los ciudadanos en los Parlamentos consienten la aprobación de los tributos que los representados van a pagar. No hay imposición sin tributación, dice el viejo principio. Creo que la reserva de ley, hoy en día, responde fundamentalmente a dos ideas. En los Estados Compuestos (Estados de las Autonomías, Estados federales, cuasifederales, etc.) el hecho de que un tributo tenga que crearse por ley del Estado (no ley de las distintas entidades autónomas o Estados federados) es una garantía de igualdad. Si el Estado tiene reservada por ley la capacidad para crear y regular los aspectos esenciales de un tributo, quiere decir que, en eso, el tributo va a ser igual para todos los ciudadanos de ese Estado; vivan donde vivan. Es una garantía de igualdad frente a las diferencias de carácter territorial. Y luego una segunda evidencia, y es que el principio de reserva de ley responde, tanto en el Derecho Tributario como en el Derecho Sancionador, a la regla de la tipicidad;

es un instrumento de seguridad jurídica. ¿Para qué sirve la legalidad? Para que a través de una norma general, abstracta y pública yo sea consciente de las consecuencias de mis actos, sobretudo cuando el Poder se reserva una capacidad para intervenir en la esfera de mi vida personal y patrimonial. Esto es lo que ocurre en el Derecho Penal, cuando el Poder se reserva una capacidad para intervenir en mi libertad (llevándome a la cárcel si cometo un delito) y, lo que ocurre en el Derecho Tributario, cuando el Estado se reserva, legítimamente, la posibilidad de disponer de parte de mi propiedad; con lo cual parece lógico que también en el Derecho Tributario exista la garantía de que haya una ley que, de modo previo, permita al contribuyente conocer las consecuencias de sus actos económicos. Creo que ahí está el fundamento de la reserva de ley.

La diferencia entre el principio de reserva de ley y el principio de legalidad es meridianamente clara. La reserva de ley es la expresión de la obligación del legislador de regular ciertas materias por ley. Por eso se dice que puede ser absoluta o relativa. El destinatario del principio de reserva de ley es el legislador. El legislador está obligado a regular ciertas materias por ley y no puede deslegalizar estas materias. El principio de legalidad, en cambio, afecta a la Administración. La Administración debe actuar previo mandato de la ley (vinculación positiva) y no puede hacer aquello que la ley prohíba (vinculación negativa). En todo caso, el poder de la Administración está subordinado a la ley y las normas generales dictadas por esta no pueden contraponerla.

¿Debería la Constitución establecer expresamente qué elementos del tributo tienen que estar necesariamente regulados por ley? En la Constitución Peruana, por ejemplo, no se dice nada al respecto.

Ese es un problema. La Constitución española tampoco. La Constitución española señala solamente que las prestaciones patrimoniales públicas se establecen "mediante ley". Ha sido la jurisprudencia del Tribunal Constitucional la que ha entendido que se trata de una reserva de ley relativa, por tanto,

solamente se deben regular por ley aquellos aspectos esenciales del tributo. El problema está en saber cuáles son los aspectos esenciales. La legislación ordinaria en España sí dice cuáles son algunos de esos elementos y habla del hecho imponible, de los sujetos, de la alícuota, etc. Creo que, en principio, todos podemos entender cuáles son los aspectos esenciales del tributo, que serían los elementos vinculados a la existencia del tributo (el hecho imponible, obviamente); los relativos a los sujetos y a la cuantificación; y los esenciales vinculados al régimen de aplicación del tributo, entre los cuales incluiría la obligación de realizar autodeclaraciones –que tiene que estar establecida por ley– y la duración máxima de los procedimientos, unida a la consecuencia del incumplimiento de dicha duración (prescripción o caducidad), que también tiene que estar regulada por ley. El problema es que después de decir esto, el Tribunal Constitucional español, en algunas sentencias, señaló, por ejemplo, que respecto de la base imponible del tributo era posible un régimen de flexibilización de la reserva de ley, sobre todo en casos de especial complejidad. Por ejemplo, en el caso de los impuestos sobre la electricidad o los que gravan la producción de alcohol, la base depende de elementos técnicos, como el número de kilovatios, el grado de concentración alcohólica, etc. y esas cuestiones técnicas permitirían una deslegalización de la base para que el Reglamento –o una norma infralegal– pudiese especificar aspectos esenciales de la base imponible. En la práctica, es una deslegalización de la base en este tipo de ingresos.

9. El legislador, al momento de establecer un tributo, debe tomar en cuenta la capacidad contributiva de los sujetos que resulten obligados con el pago; esto es, su aptitud económica para soportar el tributo. Ahora bien, ¿la capacidad contributiva es un criterio aplicable a todas las figuras tributarias?

La capacidad contributiva –al margen de esa apariencia pacífica– es un concepto que está siendo muy discutido. Para algunos, la capacidad contributiva es el único criterio de justicia; para otros, es una manifestación de la igualdad (de la desigualdad de los desiguales);

para otros, es un criterio que hay que relativizar. En la doctrina europea, algunos vinculan la capacidad contributiva a la política redistributiva del Estado; para otros, sobre todo en Alemania, es un límite general al poder de imposición del Estado. No hay, en principio, una definición clara de lo que es capacidad contributiva. Admitiendo por capacidad contributiva el deber del Estado de gravar manifestaciones de riqueza y de hacerlo gravando más a aquellos que manifiesten una riqueza mayor, parece que evidentemente no va a jugar el mismo rol la capacidad contributiva en los impuestos, que en aquellos otros tributos llamados “con contraprestación” y ello por una sencilla razón. En el caso de los impuestos, la capacidad contributiva es la única justificación de su existencia, mientras que en las tasas, por ejemplo, la capacidad contributiva va a importar, no para determinar el importe a pagar (porque en las tasas el importe a pagar muchas veces es igual para todos los que reciben el mismo servicio), sino a través de otras vías. Por ejemplo, es frecuente que se establezca en tasas académicas una exención del pago de la tasa por motivos de capacidad contributiva a los hijos de familias numerosas, porque se entiende que en estas la capacidad contributiva es menor, al existir mayores cargas familiares. Pero la tasa va a ser la misma para todos. Al depender del costo del servicio, y tener la finalidad de sufragar el costo del servicio, no va a jugar la capacidad contributiva a la hora de decidir si se cobra más o menos. La capacidad contributiva puede jugar a la hora de prever exenciones; en consecuencia, es evidente que la capacidad contributiva no va a ser la misma en las distintas figuras tributarias.

10. A su criterio, ¿qué requisitos y objetivos indispensables debe reunir cualquier reforma tributaria que desee desarrollarse e implementarse con éxito en la actualidad?

Lo primero que hay que decir es que la reforma tributaria es un elemento recurrente; todos los Estados parecen que están permanentemente en reforma y todos los políticos quieren reformar. Es muy frecuente que cada Gobierno, del signo que sea, quiera dejar la impronta de su reforma fiscal. Creo que las reformas tienen que estar hechas con

una finalidad de mejorar el sistema tributario. Esto puede parecer una obviedad; lo que pasa es que en España hemos visto en los últimos tiempos las llamadas "leyes-propaganda"; reformas del sistema tributario que no añaden nada nuevo o destacable, que simplemente se hacen por la repercusión mediática que tienen. Son reformas que no están inspiradas por una verdadera intención de mejorar el sistema tributario. Los Gobiernos deben ser conscientes que los tributos tienen una finalidad y que, por tanto, no pueden ser utilizados como un instrumento de propaganda.

Creo que las líneas de la reforma en el futuro –sobre todo en los Estados modernos– van a ir de la mano con dos cuestiones: (i) el problema de la globalización económica; y, (ii) el problema de la libre circulación de capitales. Son dos cuestiones que están íntimamente unidas entre sí. Los Estados, ahora mismo, van a tener que hacer un esfuerzo, para, en el campo de la globalización, luchar contra la elusión fiscal internacional; es decir, contra las grandes posibilidades de fraude que una economía globalizada permite. Algo se está haciendo con la nueva política de la OCDE¹ frente a los paraísos fiscales, con la obligación de firma de convenios de intercambio de información y las llamadas jurisdicciones no-cooperativas. Los Estados van a tener que regular mecanismos en sus ordenamientos internos para evitar la elusión internacional. Naturalmente, las reformas van a tener que adaptarse a la globalización económica. Está allí toda la importante exigencia de adaptación de los impuestos tradicionales al comercio electrónico. Conceptos como el establecimiento permanente, los precios de transferencia, la tributación de las prestaciones electrónicas en la imposición indirecta, son algo que van a tener

que afrontar los Estados. Allí habría que reunir también el problema de la libre circulación de capitales. Los Estados se van a encontrar con un mundo en el cual es mucho más fácil trasladar los capitales de una jurisdicción a otra, por motivos fiscales; y por lo tanto, van a intentar, en la medida de lo posible, hacer frente a este proceso de globalización, muchas veces intentando no gravar en exceso a los rendimientos de capital. Es curioso que la reforma introducida por el llamado sistema dual de imposición sobre la renta, que consiste en que los impuestos sobre la renta regulan, por un lado, las rentas del trabajo y de actividades económicas sujetas a una alícuota progresiva y, por otro, las rentas del capital y del ahorro sujetas a una alícuota proporcional (es decir, se dualiza el impuesto, son como dos impuestos en uno), y por los rendimientos del capital, que son fácilmente deslocalizables y se someten a un tipo proporcional más suave, se haya empezado en los Estados escandinavos (Suecia, Finlandia, Dinamarca) que siempre han sido los vanguardistas en una presión fiscal fuerte y en una política impositiva tendente a crear un Estado de bienestar importante. Esa va a ser una línea de reforma del sistema tributario en el futuro: la adaptación al entorno de globalización y de libre circulación de capitales, donde realmente va a tener que hacerse una reflexión a nivel internacional muy importante, porque esto puede llevar a que se desfiscalicen los rendimientos de capitales y se tenga que incrementar la carga fiscal para mantener el volumen de gasto en aquellos rendimientos que no se pueden deslocalizar o que se deslocalizan más difícilmente, especialmente las rentas de trabajo. Es uno de los grandes retos del Derecho Fiscal en el futuro, a mi modo de ver.

¹ Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico.