

DR 20 39

Asignatura de Hacienda Pública II Título El principio de reciprocidad internacional Autor Eugenio Gutiérrez López Día de grabación 20 de noviembre del año 80 Día de emisión 30 de diciembre del año 80 Lugar de grabación UNED El principio de reciprocidad internacional nos plantea la existencia de un derecho internacional en materia tributaria. Como señala Otmar Buller, el derecho internacional tributario tiene por objeto la regulación de las relaciones que pueden suscitarse entre Estados en materia financiera. Pues bien, una de las cuestiones más controvertidas y que puede afectar directamente a esas relaciones es la existencia de principios o reglas que sin encontrar un acomodo, un desarrollo eficiente y adecuado en los textos positivos de cada país, sin embargo, se consagran en muchos de los preceptos, en muchos de los tratados o convenios firmados por España.

Me estoy refiriendo al principio de reciprocidad internacional que, según el profesor Saide Bujanda, consiste en que un Estado da el mismo trato a los nacionales de otro que el que los suyos propios reciben de aquel. Realmente, este principio que precisa de matizaciones supone la existencia de las siguientes características. En primer lugar, no hay tratamiento tributario igual en los supuestos de aplicación del principio de reciprocidad, sino existencia de normas jurídicas análogas en cuanto a ámbito espacial del impuesto por parte de los correspondientes países.

En segundo lugar, no se exige, señala Albiñana, el requisito de nacionalidad sino sólo el de situación de la capacidad contributiva en los territorios de los países que apliquen el principio de reciprocidad. Y en tercero, el principio de reciprocidad ha de encontrarse recogido en la legislación tributaria interna, ya sea con medida unilateral, ya en virtud de lo estipulado en un tratado o convenio de doble o plurimposición internacional. Ahora bien, creemos que el planteamiento a nivel de legislación interna de este principio es, al menos en la legislación española, absolutamente insuficiente.

Sólo encontramos un precepto dentro de la ley general tributaria donde se haga referencia a este principio, si bien no en la aplicación estricta del mismo, sino más bien en lo que llamaríamos los reglamentos delegados o la figura de la deslegalización. Me estoy refiriendo al artículo 22 de la ley general tributaria donde se señala que los actos realizados por extranjeros en España, los rendimientos o utilidades por estos percibidos o los bienes o valores que les pertenezcan, podrán ser modificados por exigirlo en aplicación del principio de reciprocidad internacional. Realmente, este precepto que determina que el ámbito de aplicación de las leyes españolas podrá ser modificado a propuesta del Ministro de Hacienda por decreto en cuanto le exija tal principio de reciprocidad internacional, se está refiriendo más bien a la posibilidad de modificar por vía de decreto materias que en principio deberían estar reservadas a ley.

Concretamente, la materia tributaria aparece específicamente mencionada en el artículo 31.2 de nuestra Constitución. Luego, por tanto, creemos que este precepto va en contra claramente de una norma de carácter fundamental y no se podrá arguir que este principio de reciprocidad

internacional puede vulnerar, puede contrariar lo dispuesto en la ley fundamental. Tal precepto creemos que a partir de la publicación de la Constitución del año 78 infringe tal norma y, por tanto, debería ser anulado.

No puede arguirse tal principio como elemento, como instrumento de deslegalización, de rebaja normativa de estas materias. Quizá en épocas pasadas tuvo su sentido, tuvo su significación, pero actualmente nos parece una evidente incorrección jurídica. Porque es que, además, los supuestos a que aquí se establece son ciertamente significativos.

Se alude a los impuestos, se alude a los tributos. Además de que, ciertamente, esta figura tendría que estar regulada, tendría que estar tipificada. El principio debería estar recogido en convenios, en tratados internacionales en materia financiera, que es su ubicación adecuada.

Como dice con razón el profesor Albiñana, con independencia del ejercicio de esta competencia concedida al Gobierno por vía de deslegalización, para los supuestos concretos que quedan descritos, habrá de estarse a lo expresamente dispuesto en cada tributo sobre aplicación del principio de reciprocidad internacional. Es decir, el artículo 22b de la Ley General Tributaria viene a incorporar con carácter general el referido principio de reciprocidad a nuestro ordenamiento jurídico, siempre que se trate de extranjeros y, en los casos, taxativamente determinados en el propio precepto. Ciertamente, el ámbito más adecuado para el establecimiento del citado principio sería el de la legislación tributaria interna, lo que se conoce con el nombre de Derecho Tributario Internacional.

Un ejemplo esclarecedor de ello lo tenemos en la Ley de Sociedades, aprobada recientemente en España, en virtud de cuyo artículo quinto se establece que el Ministerio de Hacienda podrá declarar a condición de reciprocidad la exención de las entidades de navegación marítima o aérea residentes en el extranjero cuyos buques o aeronaves toquen en territorio español aunque tengan en este consignatarios o agentes. No cabe la menor duda de que de este principio recogido por legislación tributaria de un Estado puede operar como una cláusula flotante y constituye, como señala acertadamente el profesor Albiñana, una fisura al tradicional hermetismo del derecho tributario interno. Mediante él se establece una cierta comunidad legislativa que en alguna medida conduce a un derecho internacional tributario que ya debería existir con su correspondiente órgano para dirimir los litigios sobre doble imposición internacional y para interpretar los convenios estipulados para evitarla.

Creemos que una de las cuestiones claves en torno a este principio es si el mismo puede ser facultativamente otorgado o puede ser negado, es decir, si es discrecional o no. Parece indiscutible que el principio de reciprocidad ha de aplicarse siempre que se den los supuestos derechos previstos en la ley. Por otra parte, la prueba de las circunstancias determinantes de la aplicación del mismo corresponde a la administración tributaria o bien a quien lo invoca.

La solución depende, en cada caso, de la legislación. Podemos citar un decreto de 5 de mayo de 1934 que se propuso establecer normas de procedimiento para la declaración de reciprocidad. En el mismo se encomienda al Ministerio de Hacienda el recabar la información precisa a tal fin

por conducto del de asuntos exteriores y de la respectiva representación diplomática en el extranjero.

Y, por otro lado, la solución que contempla el artículo 12 del Código Civil que previene que la persona que invoque el derecho extranjero deberá acreditar su contenido y vigencia por los medios de prueba admitidos en la ley española. Sin embargo, para su aplicación el juzgador podrá valerse, además, de cuantos instrumentos de averiguación consideren necesarios dictando al efecto las providencias oportunas. De ambas soluciones, es obvio, debe adoptarse la señalada por el Código Civil.

Una tercera cuestión es la de si la exención concedida por principio de reciprocidad en una determinada época ha de subsistir inalterable aunque hayan variado las circunstancias que permitieron su aplicación. Se estima que la exención amparada en el precipitado principio debe ser revisada siempre que se modifiquen las circunstancias fácticas o jurídicas en virtud de las cuales fue acordada y en tal sentido se puede nuevamente hacer la alusión al citado decreto de 5 de mayo de 1934.