

LA GLOBALIZACIÓN Y EL DERECHO TRIBUTARIO: UNA APROXIMACIÓN

Susana BOKOBO MOICHE

SUMARIO: I. Introducción.—II. La globalización de la tributación.—1 Tributación y soberanía ¿hacia una transformación del Derecho tributario?.—2 Una breve conclusión.—III. Los impuestos globales.—1 Antecedentes.—2 Las propuestas más importantes.—A. El «Carbon Tax».—1 Finalidad extrafiscal: combatir el calentamiento de la tierra.—2 Finalidad fiscal: la recaudación.—3 Efectos redistributivos.—4. Problemas y críticas.—B. El impuesto sobre transacciones de divisas «Tobin Tax».—1 Finalidad extrafiscal: reducir la especulación de divisas y la inestabilidad financiera.—2 Los ingresos potenciales.—3 La redistribución.—4 Problemas y oposiciones. IV. Conclusiones. V. Bibliografía.

I. INTRODUCCIÓN

MIS primeras palabras no pueden ser sino de agradecimiento a los organizadores de este IX Encuentro de la Facultad de Derecho, en especial a don Manuel Cancio, doña Carmen Martínez y a la Directora del Anuario, doña Marta Llorente, por la generosa invitación que me ha cursado para participar en el mismo.

A mí se me ha pedido que hable un poco de la incidencia de la globalización sobre los sistemas tributarios. Comenzaré citando a John L. Campbell, sociólogo, catedrático en Dartmouth College de New Hampshire, y uno de los mayores estudiosos del fenómeno de la globalización. En su libro *Institutional Change and Globalization* (1) afirma que según la teoría de la globalización tres instituciones esenciales han experimentado un cambio fundamental en lo que se refiere a los Estados en la sociedad capitalista avanzada: la tributación, el bienestar y la regulación económica.

Un *prius* antes de entrar en la materia que nos ocupa es fijar qué se entiende por globalización. Desde nuestra perspectiva tributaria la faceta de la globalización que nos interesa es la llamada globalización económica. Como señala Emilio Albi, la globalización tiene significados diferentes pero se puede entender como

(1) Princeton University Press, 2000, pp. 135 y ss. Cuando Campbell habla de instituciones se refiere a una organización mediante un conjunto de principios y normas establecidas por la ley.

«un proceso de integración económica internacional, influido por disminuciones de coste en transporte y comunicaciones, con flujos cada vez más importantes de comercio, y también de capital, entre las naciones» (2). Esta definición coincide sustancialmente con la proporcionada por el Fondo Monetario Internacional según el cual la globalización se refiere a la creciente interdependencia de países a escala mundial a través del creciente volumen y variedad de transacciones transfronterizas de bienes y servicios y de flujos de capital internacionales y también a través de la difusión más rápida y generalizada de la tecnología.

Pues bien, cuando se habla de globalización y Derecho tributario se hace desde dos enfoques muy distintos: desde un enfoque nacional, es decir, analizando cómo las administraciones y los legisladores tributarios nacionales reaccionan ante el fenómeno de la globalización; y desde un enfoque internacional, esto es, viendo cómo los organismos internacionales intentan actuar ante los problemas que el citado fenómeno generan promoviendo un sistema tributario global a través de los denominados «global taxes» (impuestos globales). Evidentemente esta división se realiza meramente a efectos expositivos porque por una parte los Estados, ante la imposibilidad de solucionar por ellos mismos los problemas, buscan la cooperación internacional y, por otra, a falta de una organización internacional fuerte, con autoridad y democrática que establezca y recaude los impuestos globales, las autoridades nacionales deberían realizar esta labor como parte de sus convenios internacionales. No obstante, los temas y problemas son distintos y los puntos de partida también.

El presente artículo va a estar dividido en dos partes coincidiendo con cada una de las aproximaciones: la primera, la que se ha denominado la globalización de la tributación, y la segunda, la dedicada a los impuestos globalizados.

Es preciso indicar desde el principio que ambas partes podrían ser objeto de un análisis diferenciado y podrían dar lugar a dos tratados. Lo que pretendo es dejar constancia de los aspectos que me parecen más reseñables para dar una panorámica general, lo que inevitablemente va a conllevar que determinados aspectos queden relegados a un segundo plano.

II. LA GLOBALIZACIÓN DE LA TRIBUTACIÓN

La globalización de la economía necesariamente conlleva una globalización de la tributación, y una globalización de la tributación es, en términos sencillos, un incremento de los aspectos fiscales internacionales dentro de los sistemas tributarios nacionales.

Cierto es que la coordinación internacional de las políticas tributarias nacionales se puso en marcha en los años 20 del siglo XX, primero de la mano de la Sociedad de Naciones y posteriormente a través de la OCDE. En efecto, el fenómeno de la doble imposición internacional y los efectos perjudiciales que conlleva para el desarrollo de los intercambios de capitales, de bienes y servicios y en los movimientos de personas, llevó a la OCDE a considerar la necesidad de aclarar, unificar

(2) «Estado y Globalización», *Moneda y Crédito*, núm. 216 (2003), p. 39.

y garantizar lo más posible la situación fiscal de los contribuyentes de los países miembros mediante la aplicación de soluciones comunes en idénticos supuestos de doble imposición (3).

Cuando la OCDE adoptó su primera Recomendación relativa a la doble imposición (4), el 25 de febrero de 1955, se habían conseguido ya determinados éxitos en la tarea de evitar la doble imposición por medio de convenios bilaterales o de medidas unilaterales, en buena parte debido a los trabajos comenzados en 1921 por la Sociedad de Naciones. Dichas actuaciones condujeron al establecimiento, en 1928, de los primeros modelos de convenios bilaterales, que finalmente condujeron al establecimiento de los Modelos de Convenios de Méjico (1943) y de Londres (1946), en cuyos principios se inspiraron, de una u otra forma, los numerosos convenios bilaterales concluidos o revisados durante la década siguiente. Sin embargo, ninguno de estos Modelos fue aceptado completa y unánimemente porque presentaban importantes divergencias y contenían algunas lagunas sobre varias cuestiones esenciales.

La interdependencia económica, cada vez más estrecha de los países miembros de la OCDE en el período de posguerra y la cooperación económica existente entre ellos, mostraron claramente la importancia de las medidas para evitar la doble imposición internacional. Se reconoció la necesidad de extender la red de convenios bilaterales de doble imposición a todos los países miembros de la OCDE, alguno de los cuales hasta entonces no había concluido más que un número limitado de convenios y otros ninguno. Al mismo tiempo se hacía más deseable una armonización de estos convenios de acuerdo con principios, definiciones, reglas y métodos uniformes, así como un acuerdo de interpretación común.

Ante esta nueva situación de cooperación económica y con este nuevo espíritu, el Comité Fiscal inició sus trabajos en 1956 con el propósito de establecer un Proyecto de Convenio que resolvería de forma eficaz los problemas de doble imposición evidentes entre los países miembros de la OCDE y que fuera aceptable para todos ellos. Entre 1958 y 1961 el Comité Fiscal preparó su Informe final, titulado Proyecto de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio. A partir de entonces comienza una historia que se puede calificar como una historia de éxito (5). En efecto, aunque los objetivos de los negociadores de los convenios bilaterales puedan variar, lo que se refleja en las reservas de los Estados al Modelo de Convenio y en las cláusulas específicas de los tratados concretos, los convenios prácticamente siempre utilizan la estructura del modelo, y, en la medida en que el modelo se adecua a las intenciones de las partes, incluso se utilizan los mismos términos. De ahí la indudable importancia que tienen los modelos de la OCDE.

Como se indica, estas recomendaciones de la OCDE expresan las reglas generales que rigen la tributación internacional y sirven de base a los convenios bilate-

(3) Así se reconoce en los puntos primero y segundo de la Introducción al Modelo de Convenio de la OCDE (versión 2003), p. 7

(4) Cfr. la parte histórica del *Modelo de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio*, OCDE, trad. IEF, Madrid, 1978, pp. 15 y ss. Cfr. también en *Historical background del Modelo OCDE*, *op. cit.*, párrafos 4 a 11.1

(5) Cfr. BEKER, P., *Double Taxations Agreements and International Tax Law*, Sweet&Maxwell, London, 1991, pp. 1 y ss. VOGEL, K., «Reflections on The Future of The OECD Model Convention and Commentary», *Bulletin IBFD*, nov./dic. 1996, p. 527.

rales sobre la renta. Los convenios bilaterales determinan qué administración tributaria es la competente para gravar los específicos tipos de renta tal y como se definen por los mismos. Una vez, pues, que el convenio ha designado cuál es la autoridad competente, es el Derecho interno de uno de los Estados el que determina el definitivo tratamiento tributario del concreto tipo de renta. Así, los convenios determinan los supuestos de hecho que afectan bien a un sujeto, bien a determinado tipo de renta. Así, por ejemplo, fijan la residencia de un sujeto en un Estado cuando según las normas del Derecho interno ya es residente de ambos Estados o un no residente en ninguno de los dos. Puede suceder, en consecuencia, que normas por las que se consideran residentes o no residentes a concretos sujetos bajo la normativa interna se vean alteradas por las disposiciones de los convenios. En efecto, cada vez resulta más frecuente que la aplicación de las disposiciones fiscales internas terminen siendo excepcionadas o modificadas como consecuencia de un convenio que se proyecta sobre el mismo ámbito de aplicación; la frecuencia con la que sucede este fenómeno radica en el notable incremento del número de convenios (fiscales y no fiscales) suscritos por España que inciden en esta materia.

En todo caso, en relación con el ordenamiento español, para que un convenio pueda afectar al conjunto de obligaciones tributarias establecidas por la normativa nacional, se requiere que forme parte de nuestro ordenamiento, esto es, que el tratado haya sido validamente celebrado en atención a la normativa interna e internacional y que se publique en el *Boletín Oficial del Estado* (art. 96 CE)

Una vez forman parte de nuestro ordenamiento, tanto la doctrina (6) como la jurisprudencia han puesto de relieve que, los convenios internacionales, en general, y los de doble imposición, en particular, son de obligado cumplimiento por parte de los poderes públicos, de manera que deben ejecutar su contenido, ya desarrollando sus previsiones que no gocen de eficacia directa (*non self-executing*) ya

(6) Traemos, por expresivas, las palabras del prof. PALAO TABOADA, C., «Comentarios al Título I de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS). Naturaleza y ámbito de aplicación», en *Manual del Impuesto sobre Sociedades* (dir. Juan José Rubio Guerrero), IEF, Madrid, 2003, p. 68 : «De acuerdo el precepto contenido en este artículo [art. 3 LIS] las disposiciones de los tratados y convenios internacionales (términos que hay que considerar sinónimos) prevalecen frente a los preceptos de la propia LIS. Es, pues, un reconocimiento a los efectos de este concreto impuesto, del principio tradicional en el Derecho español de la *supralegalidad* de los tratados internacionales, que tiene sus paralelos en las Leyes reguladoras de otros impuestos (art. 5 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las personas físicas, art. 4 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, art. 2. uno de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, art. 2.1 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, art. 6.2 de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, art. 2.2 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido y art. 3.2 de la Ley de Impuestos Especiales). Este principio se deduciría del artículo 96.1 de la Constitución, al que remite el artículo comentado, al establecer en su inciso segundo *a sensu contrario* que las Leyes posteriores a los tratados no pueden derogar, modificar o suspender las disposiciones de éstos.», p. 68. En relación en concreto a los convenios de doble imposición véanse entre otros, SOLER ROCH, M. T., RIBES RIBES, A., «Tax Treaty Interpretation in Spain», en *Tax Treaty Interpretation* (editor Michael Lang), Kluwer, 2001, p. 305; JUAN PENALOSA, J. L., «Doble imposición internacional. CDI», en *Relaciones Fiscales Internacionales*, IEF, Madrid, 1987, p. 69; LÓPEZ ESPADAFOR, C. M., «Las normas de Derecho Internacional Tributario y de Derecho Tributario Internacional», *Impuestos*, núm. 23/94, pp. 77 y ss., BAENA AGUILAR, A: en *Comentarios a la Ley del IRPF y su Reglamento*, Colex, Madrid, 1994, pp. 39 y ss., CALDERÓN CARRERO, J. M., *La Doble Imposición Internacional en los Convenios de Doble Imposición y en la UE*, Cívitas, Madrid, 1996; del mismo autor «Artículo 4» en *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes*, Cívitas, Madrid, 1999, pp. 48-50.

poniendo en práctica sus mandatos reconociendo, cuando proceda, los derechos individuales que pudieran derivarse del mismo (7).

La prioridad de los convenios sobre la legislación interna deriva de los principios de jerarquía y de competencia, de forma que las disposiciones de los mismos no pueden resultar afectadas por las eventuales modificaciones que se produzcan en la normativa interna. De todo ello se deriva que el Derecho fiscal interno general debe aplicarse dentro del marco normativo que delimita el convenio en relación con las relaciones económicas sobre las que se proyecta, so pena de infringir las obligaciones derivadas del Derecho internacional.

Puede afirmarse, por tanto, que la prioridad de la normativa de los CDIs sobre la legislación interna viene a salvaguardar que todo el sistema de coordinación de soberanías fiscales que los Estados contratantes han pactado no sea alterado por la voluntad unilateral de uno de ellos. La aplicación preferente de las disposiciones de los convenios impide que tanto el reparto del poder tributario como las reglas técnicas comunes que se han pactado sean sustituidas por la aplicación de normas internas de un Estado contratante (8).

Pues bien, el contexto económico en el que se basaban nuestros sistemas tributarios era un contexto de cierta o de relativa autarquía económica, donde los flujos de inversión y de capital eran limitados. Sobre todo eran flujos que se referían a mercancías, operaciones con mercancías tangibles donde las operaciones eran entre empresas independientes no asociadas, donde las comunicaciones eran relativamente lentas y donde los activos intangibles tenían muy poca importancia. En este contexto había una escasa movilidad transnacional del capital y de la inversión. Eso afectaba a cómo funcionan los mercados financieros y afectaba también a cómo se financiaban las sociedades, de manera que estaban financiadas fundamentalmente por partícipes o accionistas residentes o nacionales. También en este contexto los paraísos fiscales tenían escasa importancia. En este contexto de relativa autarquía económica los Estados a la hora de definir su sistema tributario tenían muy pocas limitaciones externas. Definían sus ordenamientos tributarios pensando en operaciones fundamentalmente internas, nacionales, dentro de sus fronteras y con arreglo a principios, categorías internas. Sin embargo este contexto económico se ha modificado de manera sustantiva y todo esto está haciendo cambiar las legislaciones tributarias.

En efecto, el desarrollo espectacular del comercio internacional de la mano de avances en las nuevas tecnologías de la comunicación llaman la atención sobre la viabilidad de los sistemas existentes de tributación y la necesidad de una mayor armonización internacional en las prácticas tributarias nacionales. La globalización económica ha traído una gran interdependencia entre los Estados debido a una intensificación de los flujos de capital y de inversión entre los diferentes países. Más flujos de inversión y capital y diferente tipo de actividades. Y todo ello asocia-

(7) Véanse los artículos 93 a 96 de la Constitución de 1978, así como la jurisprudencia del Tribunal Constitucional de las sentencias 11/85, de 30 de enero; 76/82, de 14 de diciembre; 66/82, de 12 de 18 noviembre; 58/82, de 27 de julio; 71/88, de 22 de marzo; 37/88, de 3 de marzo; 16/89, de 30 de enero, y la doctrina del Tribunal Supremo emanada de las SSTs de 10 de septiembre de 1982 (Ar. 4917), de 19 de mayo de 1983 (Ar. 497), de 17 de junio de 1971 (Ar. 3191), de 15 de enero de 1970 (Ar. 660), entre otras; y STSJ de Cataluña de 2 de abril de 1996 (JT 96, Ar. 802).

(8) *Vid. el desarrollo que realiza de este tema CALDERÓN CARRERO, J. M., «Artículo 4», en Comentarios al Impuesto sobre la Renta de No Residentes, op. cit., pp. 52 a 59.*

do a una mejora sustantiva de las comunicaciones y de la tecnología que está también muy vinculada a las comunicaciones. Esto ha generado un nuevo contexto económico. En concreto nos encontramos con el incremento de la importancia de las multinacionales, las inversiones directas de extranjeros y el comercio de servicios y productos digitalizados entre los fenómenos más reseñables.

En principio, todo contexto económico debe tener un cierto reflejo en el ámbito tributario. Sin embargo nos encontramos con que las principales reglas fiscales sobre las que se han venido erigiendo los ordenamientos tributarios, por los menos los de los países miembros de la OCDE, se configuran sobre un contexto económico distinto. Como afirma Roland Paris (9), el problema radica en que la globalización de la actividad comercial ha progresado mucho más rápido que la creación de legislaciones para regir esta actividad.

Los profesores Caamaño Anido y Calderón Carrero, en un excelente y documentado trabajo, han puesto de manifiesto dos elementos de la tributación que se han visto alterados por esta globalización. Por una parte, se ha producido un incremento en la comercialización de los bienes inmateriales entre distintos países, hecho que se constata por una pérdida de recaudación de aquellos Estados con unos tipos de gravamen elevados en relación con las rentas de capital a favor de otros Estados con unos tipos de gravamen más bajos en estas rentas. Por otra parte, «la obtención o producción de rentas cada día está más supeditada a la innovación tecnológica, la cual no está vinculada irremisiblemente al territorio donde está localizada la empresa que se sirve de ella para obtener beneficios» (10).

1. **Tributación y soberanía ¿hacia una transformación del Derecho Tributario?**

Durante años la doctrina ha analizado las implicaciones fiscales de la globalización económica, esto es, si el incremento del carácter transnacional del comercio global está limitando la capacidad de los Estados para establecer sus propias políticas y normas tributarias, para recaudar tributos y para definir sus propias prioridades de gasto.

Según McLure hay cuatro tipos de limitaciones para los Estados a la hora de definir sus sistemas tributarios (11):

El primer grupo de límites serían los límites inducidos por el mercado. Estos límites se refieren a las limitaciones que experimentan los Estados a día de hoy a la

(9) «The Globalization of Taxation? Electronic Commerce and the Transformation of The State», *International Studies Quarterly* (2003) 47, pp. 153-154.

(10) CAAMAÑO ANIDO, M. A., CALDERÓN CARRERO, J. M., «Globalización Económica y Poder Tributario: ¿Hacia un nuevo Derecho Tributario?», *REDF*, núm. 114/2002, pp. 246 a 249. Los fenómenos que se mencionan en el texto hacen referencia a la llamada «globalización de la actividad empresarial», pp. 246-247. En definición tomada de RUBIO GUERRERO y GUTIERREZ LOUSA en «La reforma del Impuesto sobre Sociedades y la internacionalización de la economía española», *RIEE* núm. 1 y 2/2002, pp. 8 a 18, en especial p. 8, la globalización «implica un proceso complejo en ámbitos nacionales distintos que se aplica a la producción de bienes y servicios desde una perspectiva unitaria». Estos autores se hacen eco de la doctrina de Goldstein, que ya se puede considerar tradicional, y destacan que precisamente es la necesidad de adecuar la normativa del Impuesto sobre Sociedades a esta corriente globalizadora una de las causas centrales de la reforma de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades.

(11) McLURE, C. E. Jr., «Taxation of Electronic Commerce: Economic Objectives, Technological Constraints, and Tax Laws», *Tax Law Review*, núm. 52, pp. 269-424, en especial pp. 275-325.

hora de gravar manifestaciones de capacidad económica que son volátiles o susceptibles de deslocalización o de movilidad. Hay un tipo de renta, de riqueza que es muy susceptible de deslocalización, que es muy móvil, y que tiende a localizarse en el lugar donde el clima fiscal es más benigno, más favorable. Éstas son las rentas del capital. Esto ha generado que los Estados hayan entrado en una carrera de competencia fiscal –¿desleal?– realizando sucesivas reducciones fiscales sobre este tipo de renta más, más dinámica, más susceptible de deslocalización. Esto ha generado, por ejemplo, una reducción del 25 por 100 en el tipo de gravamen en el Impuesto sobre Sociedades en los diez últimos años. Ha significado también una reducción de la tributación sobre el ahorro privado y ha obligado a los Estados, para no mermar en demasía su capacidad recaudatoria, a gravar en mayor medida otro tipo de manifestaciones de riqueza como son las rentas del trabajo o como la tributación sobre el consumo. Uno de los debates más interesantes en la doctrina, a mi juicio, se refieren a si realmente la causa de la bajada de los tipos de gravamen de las rentas del capital ha sido el incremento de la movilidad del capital por la globalización porque los Estados compiten entre ellos para atraer inversiones internacionales –la llamada *race to bottom*– o ha habido otras razones, como el incentivo al ahorro privado como medio de paliar el déficit público o como consecuencia de la corriente neoliberal en la economía en general (12).

En segundo lugar estarían los límites negociados por los propios Estados. Cada vez más los Estados concluyen más o menos voluntariamente, acuerdos que autolimitan su poder tributario, su soberanía fiscal. Es evidente la transcendencia que tiene la Unión Europea en materia tributaria pese a la necesidad de unanimidad para el establecimiento de normas tributarias. Fuera del ámbito comunitario hay muy pocos tratados estrictamente tributarios pero cada vez hay más y cada vez con un mayor ámbito de aplicación y de alcance. Podemos poner de relieve dos grandes tratados o grupos de tratados: por una parte, el acuerdo general de aranceles y comercio, el GATT, que fue reconfigurado en la Ronda de Uruguay en el año 1994. Es un acuerdo fundamentalmente arancelario pero es un acuerdo tributario de forma sustantiva en este tipo de impuestos. Esta limitación de la soberanía se hace buscando los beneficios que resultan del incremento de las operaciones del comercio mundial, es decir, limito mi soberanía fiscal pero me beneficio de un incremento de las operaciones comerciales con el resto del mundo. Por otra parte están los tratados de carácter tributario en sentido estricto que limitan de manera importante la soberanía fiscal. Estos son los convenios de doble imposición internacional, que ya se han mencionado. Hay más de 1.000 tratados de doble imposición internacional. En palabras del profesor Calderón, son tratados que establecen un minisistema fiscal entre dos Estados. Los convenios de doble imposición tienen un carácter muy peculiar no sólo desde el punto de vista tributario sino también desde el propio Derecho internacional público porque no son el típico tratado de Derecho internacional. Son un tratado, son un convenio, es un acuerdo entre dos Estados

(12) Vid. entre otros, MOSLEY, L: «Room to Move: International Financial Markets and National Welfare States», *International Organization*, núm. 54(4) 2000, pp. 737-773; MISHRA, R., *Globalization and the Welfare State*, Cheltenham, UK, 1999, pp. 45-63. GARRETT, G., «Global Markets and National Politics: Collision Course or Virtuous Circle?», *International Organization*, núm. 52(4) 1998, pp. 787-824.

pero al mismo tiempo tienen un inequívoco contenido normativo y, por lo tanto, son auténticas Leyes que configuran un minisistema.

En tercer lugar estarían limitaciones externas impuestas por la soberanía fiscal de otros Estados. Cada día es más corriente que haya un conjunto de Estados que se pongan de acuerdo y traten de imponer límites sobre otro conjunto de Estados, adopten una posición común fuera o dentro de una organización internacional para limitar la soberanía fiscal de otros Estados. El ejemplo más claro está en la OCDE. Lo están haciendo a través de los convenios de doble imposición porque son algo más que reglas fiscales internacionales. Llevan en sí un modelo de sistema impositivo y de modelo económico y eso, por ejemplo, ha obligado a los países latinoamericanos, con un modelo fiscal y económico distinto, a cambiarlo de los años 90 hasta ahora. Tenían un modelo territorial y al ponerse a negociar los convenios han adoptado el de la OCDE que se basa fundamentalmente en la residencia.

Pero también se está extendiendo el «brazo» de los países de la OCDE a través de las medidas para forzar la desaparición de los paraísos fiscales. Así, este modelo de sistema fiscal OCDE occidental también se está extendiendo en Asia y en África. ¿Por qué? Porque el Banco Mundial y el Fondo Monetario Internacional supeditan los préstamos internacionales a estos países a que adopten una política fiscal coherente con el modelo fiscal OCDE. Autores como Gross (13) han criticado muy duramente estas prácticas cuestionando la legitimidad que tiene la OCDE para establecer medidas tributarias globales estándar y el nivel de vinculación que pueden tener estas medidas. A su juicio este tipo de medidas, entre las que se encuentran todas las que persiguen evitar la doble imposición internacional y las que se refieren a la competencia fiscal desleal, deben ser medidas voluntarias y si vinculan a las partes, tiene que especificarse de manera concreta cuáles son los países sujetos a este tipo de reglas y que esos países han dado su conformidad a través de los mecanismos de ratificación previstos para los tratados internacionales.

También lo estamos viendo en la UE, por ejemplo, con la Directiva de fiscalidad del ahorro. Se está tratando de forzar a otros centros financieros como pueden ser Andorra, Mónaco, Liechtenstein, San Marino, Suiza para que adopten medidas equivalentes a las de la Directiva 2003/48 de fiscalidad del ahorro.

En definitiva, como señala Paris, debido a la globalización, elementos importantes de política tributaria deben diseñarse y gestionarse en colaboración con otros Estados (14).

(13) GROSS, J. B., «OECD Defensive Measures against Harmful Tax Competition Legality under WTO», *INTERTAX*, vol. 31, 11, 2003, pp. 390-400, en especial pp. 391-392. También HORNER, «Do We Need an International Tax Organization», *Tax Notes International*, vol. 24, 8, octubre 2001, p. 179, citado por MARTÍN JIMÉNEZ, A. J., «Los Comentarios al MC OCDE: su incidencia en el sistema de fuentes del Derecho tributario y sobre los derechos de los contribuyentes», *Carta Tributaria, Monografías*, 20/2003, nota pie núm. 4, p. 2.

(14) Así lo señala PARIS que incluso llega a afirmar que estos elementos tienen potencialmente efectos sobre lo que en la actualidad se entiende por soberanía, no sólo en lo que se refiere al propio concepto del Estado por su potencial capacidad para recaudar tributos y en último término de lograr políticas dominantes sino también porque la tributación es uno de los pilares fundamentales de las prerrogativas estatales. «The globalization of Taxation?...», *op. cit.*, pp. 155-156.

En cuarto y último lugar tendríamos una limitación a lo que se llama independencia administrativa o de gestión. Esta independencia administrativa básicamente consiste en la capacidad que tienen los Estados de gestionar su sistema tributario de forma autónoma sin necesidad de cooperar con autoridades administrativas de otros Estados. Debido a la globalización de la tributación, o quizá forzados por la globalización, el Estado o el grupo de Estados amplía el ámbito de aplicación de sus normas para manejar los cada vez más complejos problemas de tributación y de recaudación que surgen debido al carácter transnacional de las actividades. En un sistema tributario que pivota sobre renta mundial, sobre operaciones que se realizan fuera de las fronteras, se ha perdido mucha independencia administrativa. Pero, además, las administraciones tributarias han tenido en cuenta sus limitaciones de manera que la política de gestión tributaria hoy día gira en torno a la siguiente idea: en un entorno globalizado hay que fomentar el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales, crear un contexto cooperativo para la inversión extranjera. También en este caso tenemos un ejemplo en la OCDE. La OCDE ha propiciado un enfoque en que las relaciones Administración-contribuyentes son de cooperativas. Eso significa articular mecanismos de asistencia a los contribuyentes, se están viendo en España, en Europa, sistemas de asistencia a los contribuyentes y que la relación jurídico-tributaria es de cooperación y no de enfrentamiento.

2. Una breve conclusión

Nos encontramos ante un fenómeno que está provocando una gran transformación en relación con los sistemas tributarios. Lo cierto es que se plantean muchos interrogantes y hay muy pocas respuestas. Estamos ante un fenómeno bastante reciente que suscita más preguntas que respuestas concluyentes.

III. LOS IMPUESTOS GLOBALES

Con respecto a la segunda de las aproximaciones, esto es, a los impuestos globales, tengo que indicar que es un tema novedoso en nuestro país, y que soy una ferviente defensora de la existencia de los mismos. En este apartado, una vez más, básicamente lo que voy a hacer es traer a este foro planteamientos que se han empezado a hacer más allá de nuestras fronteras, planteamientos que ha realizado fundamentalmente la doctrina economista internacional y aportar mi modesta contribución de jurista.

La economía global contribuye a una división muy desigual de los recursos mundiales, fomentando el consumo privado y la acumulación frente al bienestar público. Es una evidencia que los fondos de ayuda para el desarrollo han disminuido, proyectos globales urgentes se han estancado por falta de dinero y organismos internacionales bienintencionados como Naciones Unidas han caído presas de restricciones presupuestarias e incluso están en números rojos. Pues bien, la premisa mayor es la siguiente: ante problemas globales, –pobreza, desertización, calentamiento de la Tierra, enfermedades, epidemias– soluciones también globales –impuestos globales.

El esquema que voy a seguir en la exposición es sencillo: primero señalaré los antecedentes y después me centraré en las propuestas más importantes.

1. Antecedentes

Los impuestos globales no son una idea nueva.

El jurista James Lorimer ya se refería a ellos en 1884 en su libro *Ultimate Problems of International Jurisprudence*.

Algunos de los más famosos economistas de principios del siglo xx los consideraron, Alfred Marshal, John Maynard Keynes y James Meade.

En los años cincuenta y sesenta, desaparecieron del panorama internacional, víctimas de la Guerra Fría y la ferviente oposición por parte del gobierno de Estados Unidos y muchas grandes multinacionales.

Pero en los años setenta reaparecieron las propuestas entre los académicos, las ONG y unos pocos gobiernos más progresistas, junto con las primeras consideraciones medioambientales y el concepto de «bienes globales comunes».

El año 1972 fue decisivo. La Conferencia de la ONU sobre el Ambiente Humano recomendó que la comunidad internacional considerara los impuestos globales. El mismo año, el economista James Tobin hizo su primera propuesta de impuesto global sobre las transacciones de divisas en sus clases en Princeton en honor de Joseph Schumpeter (su propuesta ya elaborada se publicó posteriormente en 1978 en el *Eastern Economic Journal* con el título «A Proposal for International Monetary Reform», mientras que el Club de Roma, en su famoso informe *Limits of Growth* (límites al crecimiento), discutió los impuestos globales como medio para financiar organizaciones internacionales.

En 1977 en la Conferencia sobre Desertización de la ONU se analizaron los impuestos globales como posible fuente de ingresos para combatir la desertización.

Poco después, en los años 1978 y 1980, el Programa Ambiental de la ONU publicó dos amplios informes sobre impuestos globales.

Durante los años ochenta, los Estados establecieron un impuesto global –un gravamen sobre perforaciones en el suelo marino– incorporado en el Convenio de la ONU sobre Derecho del Mar (este convenio se adoptó en abril de 1982 y fue ratificado por 119 países en diciembre).

En 1992, Rubén Méndez del Programa de Desarrollo de la ONU publicó un tratado pionero titulado *International Public Finance*, dando preeminencia a las propuestas fiscales.

En 1995 la Comisión sobre Gobierno Global (The Commission on Global Governance) propuso un impuesto sobre transacciones de divisas, un impuesto sobre empresas multinacionales, y varios gravámenes sobre los bienes globales comunes, que incluían gravámenes sobre los billetes de avión internacionales, sobre el transporte marítimo en el océano y la pesca de altura.

En 1996 se publicó el resultado de un proyecto de investigación realizado en el seno del Programa de Desarrollo de la ONU bajo el título *The Tobin Tax* y ese mismo año el entonces Secretario General Boutros Boutros-Ghali dio a la materia un gran impulso en su famoso discurso realizado en la Universidad de Oxford.

En el año 2001, durante la Asamblea General de la ONU en una nota técnica publicada por la Secretaría se revisaron tres propuestas: el impuesto sobre transacciones de divisas, el impuesto sobre el carbono y el impuesto sobre el gasóleo de aviación.

No sólo la ONU y los economistas han hecho sus propuestas, sino también movimientos sociales y ONG tan influyentes como Amigos de la Tierra se han adherido a estos planteamientos.

2. Las propuestas más importantes

Dos han sido las propuestas más importantes: el impuesto sobre hidrocarburos (*carbon tax*) y el impuesto sobre transacciones de divisas (*Currency Transaction Tax*, también denominado el *Tobin Tax* o mal llamado en español la Tasa Tobin).

Los impuestos globales, como todos los impuestos, pueden tener tres finalidades paralelas: 1) finalidad extrafiscal (incentivar o desincentivar determinadas actividades o el cumplimiento de determinados objetivos de política social, económica o ambiental); 2) finalidad fiscal o recaudatoria; 3) la redistribución de la renta. En ambas propuestas analizaré en qué medida se dan estas finalidades, al igual que sus críticas, problemas y aplicación.

A. El carbon tax

Este impuesto grava los combustibles hidrocarburos, como el petróleo, el carbón o el gas natural. Esto es, grava las fuentes de energía que generan la emisión dióxido de carbono a la atmósfera, que, como se sabe, es uno de los gases de efecto invernadero culpable del calentamiento de la Tierra. La base imponible está constituida por toneladas o litros de petróleo, gas o carbón, y el tipo de gravamen sería x unidades monetarias/tonelada o litro. Los obligados tributarios serían bien las empresas extractivas, bien las distribuidoras. Evidentemente, esto trasladaría el coste del impuesto (traslación económica, no jurídica) a los consumidores, produciendo un incremento de los precios.

Analicemos este impuesto desde las tres finalidades:

A.1 Finalidad extrafiscal: Combatir el calentamiento de la Tierra

Este impuesto puede combatir el calentamiento de la Tierra reduciendo las emisiones de dióxido de carbono. Como acabo de señalar, la introducción de este impuesto produce un incremento en el precio del petróleo, carbón o gas, que supondría un desincentivo para la utilización de estos combustibles fósiles. El aumento del precio tendría un impacto en el consumo en la medida en que a mayor precio menor consumo, sobre todo a largo plazo. Se podría incluir un gravamen mayor cuanto mayor sea el efecto contaminante de la fuente de energía, esto es, mayor para el carbón y menor para el gas natural. Se produciría, así, una reducción del uso comercial de los combustibles fósiles o de origen mineral, si bien progresivamente habría que planear incentivos para el uso de energías alternativas más ecológicas, como el viento, el sol o el poder geotérmico. El impuesto podría promover una transición progresiva hacia el uso de las energías renovables.

A.2 Finalidad fiscal: la recaudación

Si bien la utilización de los llamados impuestos ecológicos, como sería el caso del *carbon tax*, no tiene finalidad fiscal en la medida en que cuando se cumplen los

objetivos el impuesto debe desaparecer, mientras se llegue a este momento y se generalice el uso de las energías alternativas, utópico en este caso, las estimaciones indican que se pueden conseguir muchos ingresos.

Así, Richard Cooper, en su trabajo presentado en la prestigiosa revista *Foreign Affairs* (15) estimó que un tipo de gravamen de 21 dólares por tonelada de gasolina (el equivalente a 4,8 centavos de dólar por 1,5 litros de gasolina) podría generar una recaudación 125 billones de dólares anuales. Evidentemente este tipo de gravamen no sería lo suficientemente elevado como para reducir el crecimiento del uso de las gasolinas y, por tanto, para que se produzca una reducción sensible de los gases efecto invernadero, pero podría ser el inicio del establecimiento del impuesto que podría crecer progresivamente a lo largo del tiempo. Cooper, asimismo, estimó que para que se cumplan las exigencias de los estándares del Protocolo de Kioto de la primera ronda el tipo de gravamen debería ser de 23 dólares por tonelada.

Según las mismas estimaciones, para que se produzca una reducción sensible de las emisiones en el año 2020, estamos hablando de 5 billones de toneladas, el tipo de gravamen debería ser de 100 dólares por tonelada de hidrocarburo. No obstante, se necesita una reducción del 50 por 100 de las emisiones mundiales para que los efectos sean verdaderamente visibles. Esto se conseguiría con un tipo de gravamen de 200 dólares por tonelada, lo que daría una recaudación de 630 billones de dólares por año durante un período de quince años.

El proyecto presentado por la OCDE en el año 2001 en el documento *Environmentally related Taxes in OCDE Countries: issues and strategies*, va en la misma línea. En este documento se pone de relieve que los Estados han establecido este tipo de impuestos durante muchos años, especialmente en lo que se refiere a las gasolinas. Pero también demuestra que no hace falta un acuerdo global internacional para la existencia del impuesto sobre carbonos.

A.3 Efectos redistributivos

Todos los tributos cambian la distribución de la renta y el bienestar. En un mundo de gran pobreza y una enorme disparidad de rentas los tributos globales deberían tener el objetivo de la redistribución. Hasta el momento los defensores de este tipo de impuestos han prestado poca atención a este aspecto. Son de destacar los trabajos de James A. Paul y Katarina Wahlberg «Global Taxes for Global Priorities» (16) y Mikael Anderson «Environmental, Economic and Political effectiveness of Green Taxes» (17). Siguiendo a estos autores, hay tres factores que hay que tener en cuenta a la hora de hablar de distribución: la redistribución en el momento del establecimiento de los impuestos, redistribución en los objetivos o fines y la redistribución de los gastos.

(15) «Toward a Real Global Warming Treaty: The Case for a Carbon Tax» (marzo/abril) de 1998. Este trabajo posteriormente fue actualizado en el año 2002 en el documento presentado en la sesión del Programa de Desarrollo de la ONU celebrada el 12 de enero.

(16) PAUL, J. A. y WAHLBERG K., «Global Taxes for Global Priorities», Global Policy Forum, WEED/Hienrich Böll Foundation, 2000.

(17) ANDERSON, M., «Environmental, Economic and Political effectiveness of Green Taxes», artículo presentado a la III Conferencia Mundial Internacional sobre Tributación Ambiental, Woodstock, Vermont, abril, 2002.

En cuanto a la redistribución en el establecimiento o creación de los impuestos sobre los carbureros, se dice, con razón, que estos impuestos pueden ser regresivos porque elevan el coste del petróleo con destino doméstico, la calefacción, el transporte o los equipos agrícolas a los más pobres. La manera de evitar esta regresión, es decir, que sean progresivos (a mayor riqueza mayor pago de impuesto) es a través del establecimiento de exenciones o, ya fuera del ámbito de la tributación, a través de la concesión de subsidios redistributivos, que minoren el impacto de las economías más pobres.

En cuanto a la redistribución en cuanto los objetivos o fines, esto es, la reducción de los gases efectos invernadero, hay que tener en cuenta que los países más pobres son los que dependen en mayor medida de las fuentes energéticas más contaminantes. ¿Es exigible por parte de los países ricos el freno del desarrollo de los más pobres? Lo que es cierto, y ha sido constatado en los trabajos de la OCDE en esta materia (*Intergovernmental Panel on Climate Change*), es que los países pobres sufren en mayor medida los efectos negativos del calentamiento de la tierra: huracanes, tormentas, maremotos, seísmos, aumentos del nivel del mar... Mitigando el calentamiento de la tierra, el impuesto puede proteger a los más pobres.

Por último, en relación con la redistribución de los gastos también podría tener un impacto importante. Teniendo en cuenta los ingresos que se obtienen en la actualidad por los Estados, una cantidad podría estar destinada a un fondo global cuyos objetivos serían sostener las economías con rentas más bajas y financiar el uso de energías alternativas como costear paneles solares o la energía eólica.

A.4 Problemas y críticas

Las críticas que se han vertido han sido fundamentalmente de tres tipos:

1. Que para conseguir el objetivo de limitar los gases de efecto invernadero no hace falta este impuesto, sino, como se prevé en el Protocolo de Kioto, el régimen de permisos negociables de contaminación cumplen el mismo objetivo. A lo que se objeta que lo que hace es perpetuar el *status quo* de los países más contaminantes y las grandes compañías energéticas.

2. Que suponen un freno a la competitividad de las empresas debido a que supone un encarecimiento de los bienes y servicios. Esto se mitiga si su establecimiento es generalizado.

3. Que son difíciles de recaudar. Esto es absolutamente falso desde el punto de vista tributario, pues se recauda directamente de los distribuidores.

Los problemas del establecimiento de estos impuestos no son técnicos, sino políticos. Pero estos problemas son superables y lo demuestra la Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003 (DÓ L283/64-31/10/2003), que tras varios avatares y con numerosas exenciones y moratorias en su transposición (por ejemplo para España) finalmente ha podido salir a la luz.

B. *El impuesto sobre transacciones de divisas.* (Tobin Tax)

Este impuesto grava precisamente eso, las transacciones de divisas siendo el tipo de gravamen un porcentaje, una alícuota aplicable a la cantidad de divisa cambiada.

Analicemos en este caso también los tres fines de este impuesto.

B.1. Finalidad extrafiscal: reducir la especulación de divisas y la inestabilidad financiera

Cada día los bancos de todo el mundo intercambian más de un trillón de divisas. Menos del 5 por 100 de estas transacciones son necesarias para cubrir el comercio internacional, los viajes y las inversiones a largo plazo. Alrededor del 15 por 100 sirve para cubrir los riesgos empresariales y la liquidez de los mercados financieros. El resto representa las actividades especulativas y las desestabilizadoras como el arbitraje especulativo, los denominados «negocios de ruido» (18).

La especulación de divisas puede forzar a la baja el precio de las divisas locales y precipitar crisis financieras como la de Méjico (1994), Sudeste Asiático (1997-1998) Rusia (1998), Brasil (1999), Turquía (2000) y Argentina (2001). Estas crisis han creado una inestabilidad en el sistema financiero global y han dañado a millones de personas cuando las economías locales se hundieron. Los bancos centrales no pueden defender sus propias divisas cuando se producen estos ataques especulativos porque los especuladores pueden movilizar enormes cantidades en un período de tiempo muy corto.

En el año 1972, el Catedrático de Yale James Tobin (19), posteriormente premio Nobel, fue el primero que anticipó los peligros de un mercado abierto de divisas y propuso un pequeño impuesto sobre las transacciones de divisas para, como él afirmó «throw sand in the wheels» (frenar) de los mercados, disminuir la especulación, promover las inversiones a largo plazo y dar a los gobiernos más autonomía en su política monetaria.

Veamos la evolución de los mercados de divisas: la apertura se produjo a principios de los setenta. Se pasó de 16 trillones a 30 en 1983. Cuando las empresas financieras adoptaron los sistemas de comercio electrónico en los noventa el ritmo del comercio de divisas creció exponencialmente, en el año 1992, esto es diez años después se pasó a los 148 trillones y en el año 1998 a los 373 trillones. En el año 2001, debido fundamentalmente a la introducción del euro y a los fenómenos de concentración bancaria, se bajó a 322 trillones de operaciones.

Pues bien, el Impuesto sobre transacciones de divisas puede frenar el volumen del comercio generado por la especulación y la volatilidad imponiendo un pequeño impuesto de menos de un 1 por 100 en cada transacción. El proyecto inicial de Tobin estableció un tipo del 0,5 por 100, pero las propuestas posteriores lo redujeron a un 0,1 por 100. Un impuesto con este tipo de gravamen no reduciría el comercio mundial de los bienes y servicios o las inversiones a largo plazo, pero podría reducir las transacciones desestabilizadoras obteniéndose ingresos con un pequeño incremento del valor de las divisas.

Paul-Bernd Spahn (20), catedrático de Economía aplicada de la Universidad de Frankfurt y asesor del Fondo Monetario Internacional, en su propuesta de 1996 introdujo un nuevo elemento a la propuesta de Tobin que consistió en incluir un segundo tipo de gravamen mucho más elevado que podría aplicarse cuando apare-

(18) WAHL, P., WALDOW P., «Currency Transaction Tax –a concept with a future– Chances and Limits of Stabilising Financial Market through the Tobin Tax, Bon/WEED, 2001.

(19) TOBIN, J., «A Proposal for International Monetary Reform», *Eastern Economic Journal*, 1978.

(20) SPAHN, P. S., «The Tobin Tax and Exchange rate Stability», *Finance and Development*, vol. 33, núm. 2, junio, 1996.

cieran signos de un aumento de la especulación, esto es, cuando los mercados de divisas excedieran un límite preestablecido. De esta manera, en determinadas situaciones se paralizarían aquellas transacciones comerciales con un desincentivo mucho mayor que el tipo de gravamen reducido. Este tipo de gravamen actuaría a favor de las inversiones a largo plazo y los préstamos, desincentivando la actividad a corto plazo que desestabiliza los precios. Así, el impuesto provee de estabilidad al sistema financiero global y promueve condiciones más favorables para el desarrollo.

B.2 Ingresos potenciales

Con este impuesto se pueden conseguir muchos ingresos incluso si se produce una disminución de las transacciones de hasta un 50 por 100. Hay muchos estudios sobre este aspecto. A título de ejemplo un tipo del 0,2 por 100, con una hipotética reducción de las transacciones a 300 trillones de transacciones daría una renta anual de alrededor de 300 billones de dólares. Un tipo del 0,05 por 100 –incluso sin la participación de los Estados Unidos de América– podría dar unos ingresos de 38 billones de dólares.

B.3 La redistribución

Como en el impuesto anterior nos fijaremos en la redistribución en el momento del establecimiento de los impuestos, en los objetivos o fines y la redistribución de los gastos.

En relación con la redistribución en el momento del establecimiento del impuesto éste produciría unos ingresos más progresivos que el de los *carbon tax* porque afecta directa y mayoritariamente a empresas financieras. Los trabajadores o los viajeros verían incrementados los precios muy poco, por lo que afectaría a pequeña escala a los más pobres.

En relación con la redistribución de los objetivos, este impuesto sería enormemente redistributivo en la medida en que disminuye la especulación y evita la inestabilidad económica y financiera. Ello tiene un impacto muy fuerte en las personas que se encuentran en los países afectados.

Por último, en relación con los resultados redistributivos de los gastos se plantea el aspecto más problemático, ya anticipado por Tobin. Esto es así porque el intercambio de divisas se concentra en unos pocos países: EEUU, Japón y los países de la Unión Europea concentran alrededor del 75 por 100 de las transacciones globales, mientras que Suiza, Hong Kong y Singapur tienen un 15 por 100. En este sentido, un plan efectivo de redistribución exigiría la creación de un fondo global que redistribuyera los fondos fuera de los centros financieros a favor de las naciones con un nivel de renta más baja. Tanto la propuesta de Tobin como la de Spahn para la UE proponían que toda la cantidad recaudada se pusiera en ese fondo.

B.4 Problemas y oposiciones

Los problemas que podrían plantearse son, por una parte, la dificultad de recaudación y, por otra, la posibilidad de establecimiento de este impuesto sin que intervengan los Estados Unidos de América.

Con respecto a la primera objeción, las instituciones financieras se encargarían de colaborar en la recaudación.

Con respecto a la segunda, dado que la UE, Japón, Singapur y Hong Kong representan alrededor del 75 por 100 de las transacciones, se podría iniciar por ellos.

IV. CONCLUSIONES

Quisiera terminar con una serie de conclusiones finales.

1. Los impuestos globales sólo pueden ser jurídicamente aplicables a través de tratados internacionales entre naciones y en un régimen tributario internacionalmente armonizado.

2. Aunque los Estados inicialmente son los que se encargan de su establecimiento y recaudación, en lo que se refiere al destino de los fondos recaudados se requiere una institución robusta (no la diplomacia tradicional) que fije las prioridades de gasto y que esté provista de unos mecanismos de responsabilidad y rendición de cuentas.

3. El impuesto sobre transacciones de divisas, pese a ser más ventajoso desde todos los puntos de vista, no ha conseguido siquiera implantación, si bien existen unos movimientos a favor de la implantación de este impuesto que empiezan a tener fuerza en los Estados.

Finalizo con una frase de Gunnar Myrdal, Premio Nobel de economía, que afirma: «la tributación es un instrumento de política social más flexible y efectivo, pero también más peligroso que otros. Se tiene que saber muy bien qué es lo que se está haciendo para que los resultados no difieran de los objetivos perseguidos».

V. BIBLIOGRAFÍA

ALBI, E.: «Estado y Globalización», *Moneda y Crédito*, núm. 216 (2003).

ANDERSON, M.: «Environmental, Economic and Political effectiveness of Green Taxes», artículo presentado a la III conferencia mundial internacional sobre Tributación ambiental, Woodstock, Vermont, abril 2002.

BAENA AGUILAR, A: en *Comentarios a la Ley del IRPF y su Reglamento*, Colex, Madrid, 1994.

BEKER, P.: *Double Taxations Agreements and International Tax Law*, Sweet & Maxwell, London, 1991.

CAAMAÑO ANIDO, M. A., y CALDERÓN CARRERO, J. M.: «Globalización Económica y Poder Tributario: ¿Hacia un nuevo Derecho Tributario?», *REDF*, núm. 114/2002.

CALDERÓN CARRERO, J. M.: *La doble imposición internacional en los convenios de doble imposición y en la UE*, Civitas, Madrid, 1996.

CAMPBELL, J. L.: *Institutional Change and Globalization*, Princeton University Press, 2000.

COOPER, R.: «Toward a Real Global Warming Treaty: The Case for a Carbon Tax», *Foreign Affairs*, marzo/abril, 1998.

- FRANKMAN, M. J.: «The trajectory of an Idea: from Lorimer to Brandt», *Global Policy Forum*, WEED, 2000.
- GARRETT, G.: «Global Markets and National Politics: Collision Course or Virtuous Circle?», *International Organization*, núm. 52(4) 1998.
- GROSS, J. B.: «OECD Defensive Measures against Harmful Tax Competition Legality under WTO», *Intertax*, vol. 31, 11, 2003.
- HORNER, M., «Do We Need an International Tax Organization», *Tax Notes International*, vol. 24, 8, octubre 2001.
- JUAN PEÑALOSA, J. L.: «Doble imposición internacional. CDI», en *Relaciones Fiscales Internacionales*, IEF, Madrid, 1987.
- LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.: «Las normas de Derecho Internacional Tributario y de Derecho Tributario Internacional», *Impuestos*, núm. 23/94.
- LORIMER, J.: *Ultimate Problems of International Jurisprudence*, 1884.
- MARTÍN JIMÉNEZ, A. J.: «Los Comentarios al MC OCDE: su incidencia en el sistema de fuentes del Derecho tributario y sobre los derechos de los contribuyentes», *Carta Tributaria*, Monografías, 20/2003.
- MCLURE, C. E. Jr.: «Taxation of Electronic Commerce: Economic Objectives, Technological Constraints, and Tax Laws», *Tax Law Review*, núm. 52.
- MISHRA, R.: *Globalization and the Welfare State*, Cheltenham, UK, 1999.
- MOSLEY, L.: «Room to Move: International Financial Markets and National Welfare States», *International Organization*, núm. 54(4) 2000.
- OCDE (1977) Modelo de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio, trad. IEF, Madrid, 1978.
- OCDE (1997) Environmental Taxes and Green Reform.
- OCDE (2001) Environmentally related Taxes in OCDE Countries: issues and strategies.
- OCDE (2002) Intergovernmental Panel on Climate Change.
- OCDE (2003) Modelo de Convenio de doble imposición sobre la renta y el patrimonio.
- PALAO TABOADA, C.: «Comentarios al título I de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS). Naturaleza y ámbito de aplicación» en *Manual del Impuesto sobre Sociedades* (dir. Juan José Rubio Guerrero), IEF, Madrid, 2003.
- PARIS, R.: «The Globalization of Taxation? Electronic Commerce and the Transformation of The State», *International Studies Quarterly*, núm. 47/2003.
- PAUL, J. A., y WAHLBERG K.: «Global Taxes for Global Priorities», *Global Policy Forum*, WEED/Henrich Böll Foundation, 2000.
- RUBIO GUERRERO, J. J., y GUTIÉRREZ LOUSA, M.: «La reforma del Impuesto sobre Sociedades y la internacionalización de la economía española», *RIEE* núms. 1 y 2/2002.
- SOLER ROCH, M. T., y RIBES RIBES, A.: «Tax Treaty Interpretation in Spain», en *Tax Treaty Interpretation* (editor Michael Lang), Kluwer, 2001.
- SPAHN, P.-S.: «The Tobin Tax and Exchange rate Stability», *Finance and Development*, vol. 33, núm. 2, junio 1996.
- TOBIN, J.: «A Proposal for International Monetary Reform», *Eastern Economic Journal*, 1978.
- VOGEL, K.: «Reflections on the Future of the OECD Model Convention and Commentary», *Bulletin IBFD*, nov./dic. 1996.
- VV.AA. *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de los no Residentes*, Civitas, Madrid, 1999.
- WAHL, P., y WALDOW P.: «Currency Transaction Tax –a concept with a future– Chances and Limits of Stabilising Financial Market through the Tobin Tax», *Bon/WEED*, 2001.

RESUMEN

Cuando se habla de globalización y derecho tributario se hace desde dos enfoques muy distintos: desde un enfoque nacional, es decir, analizando cómo las administraciones y los legisladores tributarios nacionales reaccionan ante el fenómeno de la globalización, y desde un enfoque internacional, esto es, viendo cómo los organismos internacionales intentan actuar ante los problemas que el citado fenómeno genera promoviendo un sistema tributario global a través de los denominados *global taxes* (impuestos globales). Los temas y problemas son distintos y los puntos de partida también.

En efecto, la globalización de la tributación, el primero de los enfoques, se refiere fundamentalmente al incremento de los aspectos fiscales internacionales dentro de los sistemas tributarios nacionales debido al fenómeno de la globalización. La globalización ha forzado a los Estados a transformar sus sistemas tributarios desde esquemas basados en cierta autarquía económica a sistemas necesariamente coordinados con otros Estados.

Por su parte, los impuestos globalizados son aquellos a través de los cuales se intentan paliar problemas globalizados a través de la tributación. La economía global contribuye a una división muy desigual de los recursos mundiales, fomentando el consumo privado y la acumulación frente al bienestar público. Es una evidencia que los fondos de ayuda para el desarrollo han disminuido, proyectos globales urgentes se han estancado por falta de dinero y organismos internacionales bienintencionados como Naciones Unidas han caído presas de restricciones presupuestarias, e incluso están en números rojos. Pues bien, la premisa mayor es la siguiente: ante problemas globales –pobreza, desertización, calentamiento de la Tierra, enfermedades, epidemias–, soluciones también globales –impuestos globales–. Dos han sido las propuestas más importantes: el impuesto sobre hidrocarburos (*carbon tax*) y el impuesto sobre transacciones de divisas (*Currency Transaction Tax*, también denominado el *Tobin Tax* o, en español, la mal llamada la Tasa Tobin).

Pues bien, el artículo pretende dejar constancia de los aspectos más reseñables en cada uno de los enfoques, ofreciendo una panorámica general.