

# EL CONSENSO A LA IMPOSICIÓN EN LA FISCALIDAD GLOBAL

## THE CONSENT TO THE IMPOSITION IN GLOBAL TAXATION

Francesco Farri\*  
Giovannelli e Associati

*The international economic field of nations has undergone accelerated changes from the end of the 20th century to the present day. The economic isolationism characteristic of centuries before ours has been left in the past. International institutions take a key role in making international tax decisions, as well as at the national level.*

*In the first instance, the author reviews and questions the democratic foundations on which the taxation of international organizations towards States is established in times of the digital economy. Furthermore, the article analyzes the concepts of legitimacy and soft law, as well as the principles of consent to the imposition and saving clause. In a second instance, the phenomena of tax avoidance and evasion inevitably produced by the differences between the various taxation systems and, consequently, the centrality of the state against the personal tax as the best redistributive policy model is examined.*

**KEYWORDS:** *global taxation; legitimacy; representation; consent; tax avoidance; redistribution.*

*El ámbito económico internacional de las naciones ha sufrido cambios acelerados desde el final del siglo XX hasta nuestros días. El aislacionismo económico característico de siglos anteriores al nuestro ha quedado en el pasado y, así, las instituciones internacionales adquieren protagonismo en lo que respecta a la toma de decisiones fiscales con repercusiones a nivel local.*

*En un primer momento, el autor revisa y cuestiona los fundamentos democráticos sobre los que se sostiene la imposición fiscal de los organismos internacionales hacia los Estados nacionales en tiempos de la economía digital. El artículo revisa, asimismo, los conceptos de legitimidad y soft law, así como los principios de consenso a la imposición y reserva de ley. En un segundo momento, se examina el fenómeno de la elusión y evasión fiscal inevitablemente producido por las diferencias entre los varios sistemas fiscales y, consecuentemente, la centralidad estatal frente al impuesto personal como el mejor modelo de función redistributiva.*

**PALABRAS CLAVE:** *fiscalidad global; legitimidad; representación; consenso; elusión; redistribución.*

\* Abogado. Doctor (Dottore di Ricerca) en Negocios y Derecho Comercial por la Sapienza Università di Roma. Asociado en Giovannelli & Associati, Florencia, Italia. Asesor jurídico de la Presidencia del Consejo de Ministros de Italia. Miembro y vicepresidente de la Unione Giuristi Cattolici Italiani. Contacto: francesco.farri@studiogiovannelli.it.

Nota del Editor: El presente artículo fue recibido por el Consejo Editorial de THEMIS-Revista de Derecho el 11 de noviembre de 2019, y aceptado el mismo el 20 de febrero de 2020.

## I. NUEVA ECONOMÍA Y PODER TRIBUTARIO DE LOS ESTADOS

La intensificación de las relaciones comerciales transnacionales y la llegada del fenómeno digital que se ha registrado en modo particular desde los años noventa del siglo pasado ha revolucionado la economía en su forma de manifestarse y desarrollarse<sup>1</sup>. A partir de los profundos cambios producidos, con seguridad, los ámbitos del derecho que más han sido impactados son aquellos que guardan estrecha vinculación con los eventos económicos. Entre estos se encuentra, por supuesto, el derecho tributario.

En efecto, los Estados nacionales han advertido que los instrumentos tradicionales de los que disponían en sus sistemas tributarios y el tradicional modo de configurar sus relaciones exteriores no resultan adecuados para imponer tributos de forma eficaz frente a los nuevos fenómenos económicos. Dicho aspecto ha sido observado por la doctrina: “we are governing today’s 21st-century high-tech, integrated, global economy with a 20th-century international tax system”<sup>2</sup> (Graetz, 2016, p. 316).

La apertura de las fronteras comerciales de los Estados ha generado una competencia entre estos para atraer inversiones y, por ello, el aspecto fiscal ha sido entendido como uno de los parámetros a considerar en el ámbito de la competencia. Tal aspecto ha generado una carrera entre los Estados importadores de capitales en cuanto a la reducción del nivel de imposición tributaria (*harmful tax competition*), la cual, a su vez, ha generado una crisis fiscal en muchos estados y el declive del propio *welfare state*<sup>3</sup>.

Las inevitables diferencias entre los sistemas fiscales de múltiples Estados han llevado a que los operadores multinacionales aprovechen las lagunas normativas y otros desajustes (*hybrid mismatches*) para minimizar su carga fiscal global. Tal conducta ha generado fenómenos considerados elusivos o abusivos en la medida que, si bien no contravie-

nen expresamente alguna norma, aprovechan la combinación con el fin esencial o exclusivo de reducir los impuestos que en situaciones ordinarias habrían debido pagar. Asimismo, la aparición de eventos económicos que se llevan a cabo integralmente a nivel digital ha dado vida a fenómenos de riqueza desconocidos para los sistemas estatales y, al mismo tiempo, a la sustracción de ingentes riquezas al gravamen fiscal<sup>4</sup>.

Los múltiples retos planteados por la nueva realidad económica al impotente poder tributario han derivado en una tendencia de los Estados por encomendar mayores competencias en materia fiscal a instituciones internacionales. Por ejemplo, introduciendo cláusulas antielusivas, reorganizando los propios sistemas impositivos para disminuir la centralidad de los impuestos sobre el rédito o aumentando los impuestos que se refieren a presupuestos mayormente estáticos (como el consumo o los eventos objeto de los impuestos locales).

Dichas tendencias se prestan a evaluación bajo múltiples perspectivas: desde la teoría general del Estado hasta la eficiencia económica. Una perspectiva frecuentemente olvidada es aquella que evalúa la compatibilidad de los resultados de la intervención legislativa internacional con los principios fundacionales de la imposición fiscal en los ordenamientos democráticos y, en particular, con el principio del consenso a la imposición, propio de la función redistributiva del gravamen fiscal. Sin embargo, tales principios parecen insuficientes para justificar que los organismos internacionales estén legitimados para ejercitar la potestad tributaria en los ordenamientos que reconocen que la soberanía pertenece al pueblo, como sucede (o debería suceder) en la totalidad de los Estados modernos.

Que los tributos sean establecidos a través de mecanismos que consienten una participación general en la decisión justifica el poder de la colectividad de exigir su pago, incluso de parte de quien personalmente no lo comparta<sup>5</sup>. El permitir que ciertos miembros de la comunidad satisfagan de forma

<sup>1</sup> Para una lectura más amplia sobre la cuestión, véase a Farri, F. (2019, p. 153), quien evidencia la centralidad causal recubierta por la suscripción del Acuerdo de Marrakech que dio vida a la Organización Mundial del Comercio.

<sup>2</sup> Estamos rigiendo la economía actual, una propia del siglo veintiuno, de alta tecnología, integrada y global; con un sistema tributario internacional propio del siglo veinte [traducción libre].

<sup>3</sup> El tema es clásico y la literatura muy amplia. Al respecto, véanse los documentos de la OCDE (1998; 2000) y la Comisión Europea (COM(97) 495, COM(97) 564). Por otro lado, en la doctrina, entre los muchos que han abordado el tema, puede consultarse a Avi-Yonah, R. (2000, pp. 1573-1576; 2009); Ault, H. (2002; 2019); Dagan, T. (2018); Devereux, M., Lockwood, B. & M. Redoano (2008, p. 1210); Wilson, J. & D. Wildasin (2004, p. 1065); Roin, J. (2000, pp. 543-604); Wilson, J. (1999, p. 269); y Rosembuj Erujimovich, T. (1999, pp. 316-334).

<sup>4</sup> Piénsese en la publicidad online o las criptomonedas. Sobre el primer tema, véase a Englisch, J. & J. Becker (2019, p. 161 y ss.); De Jong, S., Uceda, A., & W. Neuvel (2018); y a Prussak, A. (2017). Sobre el segundo tema, véase a Tumpel, M. & J. Kofler (2019); Bal, A. (2018); y a Rosembuj Erujimovich, T. (2015, p. 127).

<sup>5</sup> En verdad, la conexión del fenómeno impositivo con el consenso de la colectividad es estructural también en los ordenamientos predemocráticos y esto resulta evidente si se observa que el principio de *no taxation without representation*,

adecuada sus propias necesidades esenciales cuando están privados de los medios económicos para ello justifica el hecho de que la comunidad pueda imponerle tributos a quien posea tal solvencia económica que le permita prescindir de recurrir al disfrute de bienes o servicios públicos específicos. Ello con la finalidad de llegar a la reducción de las desigualdades económicas entre miembros de la sociedad. Avi-Yonah subraya, en ese sentido, lo siguiente: “a primary goal of the income tax historically was seen as redistributing wealth from the rich to everyone else<sup>6</sup>” (2006, p. 15)<sup>7</sup>.

De esta forma, nos parece útil desarrollar algunas ideas referidas a la compatibilidad entre las tendencias de la fiscalidad globalizada y los principios fundamentales del consenso a la imposición tributaria y de la función redistributiva del gravamen fiscal. Así también, nos proponemos brindar algunas indicaciones para superar de las posibles críticas detectadas.

## II. EL ROL DE LAS INSTITUCIONES INTERNACIONALES Y SUPRANACIONALES EN LA FISCALIDAD GLOBALIZADA

Estudiadas a través del prisma del consenso a la imposición, las instituciones supranacionales activas en la sección del derecho tributario internacional pueden dividirse en dos. Por una parte, están aquellas a las que los Estados han encargado competencias de coordinación e investigación, pero carecen de las facultades suficientes para emitir reglas y veredictos vinculantes. Por otra parte, el segundo grupo está integrado por aquellas instituciones a las que los Estados han delegado parte de sus propias competencias de soberanía tributaria y que, además, pueden incidir directamente en los sistemas tributarios estatales hasta incluso llegar a imponerles impuestos propios. Para ambos ca-

sos, pueden presentarse perfiles que representen posibles rupturas con el principio del consenso a la imposición tributaria que tendría que caracterizar a los ordenamientos democráticos.

Con relación a la primera tipología de institución, piénsese en la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (en adelante, OCDE), que bajo el impulso del G20 ha elaborado un gran proyecto para combatir al Base Erosion and Profit Shifting (en adelante, BEPS)<sup>8</sup>. Con respecto a la segunda tipología de entidad, piénsese en la Unión Europea, a la cual los Estados miembros han atribuido —a través de tratados en materia tributaria— algunas competencias que las instituciones europeas han ampliado progresivamente hasta hacer decisivas.

### A. *Soft law* y consenso a la imposición

En relación con las instituciones internacionales investidas de competencias vinculantes en el ámbito fiscal, es necesario, en primer lugar, poner en evidencia que la coordinación interestatal es un hecho positivo y necesario —e incluso indispensable— para permitir que los sistemas tributarios de múltiples países mejoren con el fin de volver más eficaz la imposición tributaria sobre la riqueza en el contexto económico globalizado y digitalizado<sup>9</sup>. Sin embargo, esta afirmación no cambia el hecho de que la toma de posición de tales organizaciones solo tiene por naturaleza el carácter de *soft law* y, por ello, sus decisiones serían eventualmente vinculantes para los Estados solo tras haber sido filtradas por una decisión soberana de cada uno de los Estados mismos. Al respecto, cobra especial importancia el caso ya mencionado de la OCDE, cuyo plan BEPS es vinculante solo en la medida en que algunos Estados han decidido incorporar una parte del programa en algún tratado internacional según las bases de su derecho constitucional interno<sup>10</sup>.

si bien expresado plenamente en tiempos de la revolución americana, encuentra sus raíces en el Medioevo inglés con la Carta Magna de 1215. El tema fue, recientemente, objeto de importantes estudios por parte de Fregni, M. (2017); Peeters, B., Gribanau, H. & J. Badisco (2017); Di Pietro, A. (2016); Peters, C. (2014); y Dourado, A.P. (2010).

<sup>6</sup> Uno de los principales objetivos del impuesto a la renta ha sido la redistribución de la riqueza de los más acaudalados hacia todos los demás [traducción libre].

<sup>7</sup> Véase también del mismo autor (2008).

<sup>8</sup> Como es sabido, el proyecto BEPS fue adoptado en el 2013 por los Estados participantes del G20 y por la OCDE con el fin de encarar de manera más eficaz los desafíos que la mundialización y la digitalización de la economía imponen a los sistemas tributarios de los Estados y se compone por quince planes de acción.

<sup>9</sup> Bajo esta perspectiva, sustancialmente compartida por todos, se ha sostenido también la necesidad de una especie de “social contract among states”, elaborado en un contexto de “inclusive dialogue” y capaz de reconocer que los “states are the primary repositories of a responsibility to work toward creating a global economic order in which everyone has both economic opportunity and fiscal responsibility” (Christians, 2017 p. 832; 2008, pp. 49-50).

<sup>9</sup> Bajo esta perspectiva, sustancialmente compartida por todos, se ha sostenido también la necesidad de una especie de “social contract among states”, elaborado en un contexto de “inclusive dialogue” y capaz de reconocer que los “states are the primary repositories of a responsibility to work toward creating a global economic order in which everyone has both economic opportunity and fiscal responsibility” (Christians, 2017 p. 832; 2008, pp. 49-50).

<sup>10</sup> Véase el Multilateral Instrument o, más precisamente, Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting. El número de Estados que lo han firmado es de 84 países; no obstante, llama la atención, que estén incluidos los Estados Unidos de América.

Los pronunciamientos de muchas instituciones supranacionales en materia tributaria tienen el carácter de *soft law* hasta que un Estado les atribuye un carácter vinculante. Esto permite concluir que la incorporación de tales pronunciamientos no garantiza el sustancial respeto a los valores que conforman el principio del consenso a la imposición tributaria. En efecto, debido a la estructura de las dinámicas internacionales, la mayor parte de los países modernos se encuentra obligado a aceptar el marco de trabajo tecnocrático elaborado por las instituciones internacionales a pesar de que este corresponda solo en parte a sus intereses nacionales. Solo los Estados más fuertes tienen la capacidad de oponerse actuando de manera autónoma, como ha ocurrido recientemente con la reforma de Trump en el Tax Cut and Jobs Act de 2017<sup>11</sup>.

Por lo tanto, debe decirse que los órganos representativos de la soberanía nacional de los Estados cumplen un rol marginal e inidóneo para garantizar un efectivo consenso de la comunidad sobre la decisión de las reglas tributarias. En tal contexto, la recepción del *soft law* internacional presenta numerosas críticas con respecto al principio de transparencia también. La doctrina concluye en ese sentido que el “soft law is an acquiescence to an informal institutional structure that effectively aggregates the preferences of powerful nations with no provision for accountability to society beyond what the institutions themselves choose to provide<sup>12</sup>” (Christians, 2011, p. 54) y que “describing something as law, whether hard or soft, creates expectations about how countries may behave in response to a perceived rule<sup>13</sup>” (Avi-Yonah, 2004, p. 500)<sup>14</sup>.

Para mitigar tal crítica, un posible ajuste podría ser aumentar el nivel de participación de los miembros de la sociedad civil y de los parlamentos nacionales en los procesos de evaluación y de decisión de las organizaciones internacionales: “[I]n order to improve the legitimacy of the concept of international tax justice [...] a true dialogue with national parliaments and citizens will be necessary<sup>15</sup>” (Essers, 2014, p. 265). De tal forma, se permite al pueblo contribuir, de forma efectiva, a definir el cuadro normativo del derecho tributario internacional en lugar de limitarse a elegir entre aceptar o rechazar las propuestas elaboradas por los tecnócratas o impuestas de hecho por las dinámicas políticas internacionales<sup>16</sup>. Por ello, acertadamente, se ha señalado lo siguiente:

In order to ensure the legitimacy and effectiveness of measures proposed [...] It is important that these measures are not imposed unilaterally on countries and taxpayers, but that they are the result of truly democratic deliberations and a decision-making process with and within these countries. Therefore, it is essential that national parliaments and citizens are also seriously involved in the process towards international tax justice<sup>17</sup> (Essers, 2014, p. 263)<sup>18</sup>.

Bajo este punto de vista, una parte de la doctrina ha sugerido la institucionalización de un foro internacional. Peters, en esa línea, resalta que

[it is important to have a] forum where the involved political representatives of the states, the relevant international organizations and the relevant voices of civil society can meet and exchange their arguments in a fair way... based

<sup>11</sup> Véanse al respecto a Graetz, M. (2017); Kysar, R. (2017); Morse, S. (2017); Langbein, S. (2019); Avi-Yonah, R. (2018); y a Shaviro, D. (2018). Bajo otro punto de vista, doctrina autorizada no ha dejado de destacar que el *Tax Cut and Jobs Act* contiene múltiples pronósticos que recuperan los principios establecidos por los planes BEPS de la OCDE, hasta el punto de considerarlo un verdadero **triunfo** de este organismo: Avi-Yonah, R. (2017).

<sup>12</sup> *Soft law* representa la aquiescencia a una estructura institucional informal, la cual atiende efectivamente las preferencias de las naciones más poderosas, sin consideración por la rendición de cuentas a la sociedad más allá de lo que estas mismas instituciones deciden proporcionar [traducción libre].

<sup>13</sup> Describir algo como normativa, sea o no *soft law*, crea expectativas acerca de la conducta de los países en respuesta a la presunta norma [traducción libre].

<sup>14</sup> Consúltese también al mismo autor en *Hard Law and Soft Law in International Taxation* (2007, p. 325). Así como también a Cockfield, A.J. (2006); Guermani, M.L. (2017); y a Gribnau, H. (2008).

<sup>15</sup> Será necesario un verdadero diálogo entre parlamentos y ciudadanos a fin de mejorar la legitimidad del concepto de justicia impositiva internacional [traducción libre].

<sup>16</sup> El tema es analizado a profundidad por Magalhaes, T. (2017).

<sup>17</sup> A fin de garantizar la legitimidad y eficacia de las medidas propuestas [...] es importante que estas no sean impuestas de manera unilateral a los países y contribuyentes, sino que estas sean más bien el resultado de una verdadera deliberación democrática y un proceso de toma de decisiones junto a y dentro de estos países. Por ello, resulta esencial que los parlamentos y ciudadanos estén también involucrados en el logro de la justicia impositiva internacional [traducción libre].

<sup>18</sup> En la misma línea, véanse también las consideraciones de Peters, C. (2014).

on the deliberative democratic values of equal participation, rational argumentation and openness and transparency<sup>19</sup> (2014, p. 321)<sup>20</sup>.

De hecho, la misma OCDE podría constituir una base para la formación de un espacio de este tipo, sin olvidar que, para que adquiera legitimación global, debería incluir también a los representantes de los Estados que actualmente no son miembros, en particular, de los países en vías de desarrollo.

### B. Reserva de ley y *Rule of Law* en el ámbito tributario

En lo que concierne a las instituciones supranacionales a las que, en cambio, los Estados han decidido atribuir competencias que directamente las vinculan en el ámbito tributario (en ocasiones, incluso con un vínculo directo sobre los propios ciudadanos), cabe resaltar el problema de la limitación de las competencias estatales por parte de las instituciones europeas<sup>21</sup>. Este problema presenta una flagrante violación a la soberanía de los Estados miembros de la comunidad internacional. No obstante, se trata de una cuestión relativa a la patología de delegar competencias del ámbito tributario a instituciones supranacionales y, como tal, se presta a ser ubicada en un segundo plano respecto de este estudio, cuyo objetivo está más bien dirigido a la dimensión fisiológica y a los criticables perfiles que la caracterizan estructuralmente.

En este sentido, es necesario recordar que la conexión de la colectividad en lo referente al fenómeno impositivo es vital en los ordenamientos democráticos e implica un límite intrínseco al rol de los sujetos quienes, según tal colectividad, están dotados de un nivel de conexión insuficiente. Ciertamente, según la estructura de sus normas, los ordenamientos pueden distinguirse según los factores de conexión que consideren necesarios y según los aspectos del hecho tributario para el cual piden tal conexión. Sin embargo, queda todavía un dato tendencialmente constante en los

ordenamientos democráticos: la identificación del parlamento como el órgano dotado de aquel nivel de conexión con el consenso colectivo indispensable para la aceptación de los aspectos esenciales en materia fiscal<sup>22</sup>.

En consecuencia, para que una institución supranacional habilitada para tomar decisiones vinculantes en el ámbito tributario pueda declararse compatible con los principios constitucionales fundamentales del consenso a la imposición tributaria, es necesario que cuente con un mecanismo decisorial que atribuya tal función a órganos idóneos para asegurar un nivel de conexión con el pueblo (cuando menos equiparable a las garantías ofrecidas por los parlamentos nacionales). Lo cierto es que la mayor parte de los posibles esquemas de integración supranacional implican la toma de decisiones en materia fiscal por parte de órganos que cuentan con un nivel de representatividad inferior respecto de lo ordinariamente necesario para determinar la regulación fiscal; en particular, se atribuye un carácter determinante a las decisiones de los gobiernos. Es decir, las organizaciones otorgan competencias legislativas a órganos que, constitucionalmente, no logran recabar un consenso popular apropiado en el proceso de toma de decisiones del ámbito tributario.

Bajo otro punto de vista, es posible observar que la representatividad parlamentaria y la ley constituyen solo una *species* del *genus* consenso colectivo<sup>23</sup>. Así, no debería excluirse que formas diferentes de conexión de la colectividad también puedan ser consideradas como igualmente idóneas para satisfacer la exigencia de un consenso que por naturaleza se conecta con la fiscalidad en los sistemas democráticos. La cuestión todavía requiere ser específicamente tematizada con respecto a cada una de las instituciones e implica una delicada tarea de comparación entre revelaciones de carácter sociológico (desde el consenso de la colectividad) y su traducción a adecuadas formas jurídicas. No resultan suficientes las evidencias del respeto al principio de legalidad y al

<sup>19</sup> [Es importante contar con un] foro en que los representantes políticos de los Estados, las organizaciones internacionales y las voces de la sociedad civil puedan encontrarse e intercambiar posturas de manera justa, sobre la base de los valores democráticos deliberativos como son la participación equitativa, la argumentación racional, la apertura y la transparencia [traducción libre].

<sup>20</sup> Véase también Essers, P. (2003) y Brauner, Y. (2003).

<sup>21</sup> Piénsese, por ejemplo, en el tema de las ayudas del Estado: Farri, F. (2019, nota 102).

<sup>22</sup> Véase a Papier, H. (1973); Fedelle, A. (1978, p. 21; 1994, p. 177); Widmer, L. (1988); Birk, D. (1989); Tipke, K. (2000); Kirrhof, P. (2001); Antollini, L. (2005, pp. 37-42); Cipollina, S. (2006, p. 167); y Carpentieri, L. (2015). También a Fantozzi, A. (2005, p. 3); Lombardi, G. (1967, p. 385); Forte, F. (1956, p. 275); y Wacke, G. (1947).

<sup>23</sup> Véanse a propósito las consideraciones de Cannizzaro, E. (2000, p. 241, párr. 4). Consúltese sobre el tema a Massa Pinto, I. (2017); Staiano S. (2017); Bertolini, F. (2017); Frosini, T.E. (2017, 2013, 2008); Pajno, S. (2005); y Fracanzani, M.M. (2000). Con referencia al contexto tributario, consúltese a Fregni, M.C. (2017, párr. 4, 5 y 6); Di Pietro, A. (2012); Bizzioli, G. (2008, pp. 226-228); y a Antonini, L. (2005, pp. 21 y 42 y ss.).

*Rule of Law* para garantizar el consenso sobre las decisiones normativas más importantes en materia tributaria para los ordenamientos democráticos o modernos<sup>24</sup>.

Por estas razones, es necesario señalar que las decisiones de la Unión Europea no pueden considerarse dotadas de un nivel de legitimación necesario para satisfacer adecuadamente el principio del consenso a la imposición<sup>25</sup>. Además, el nivel de protección ofrecido sobre el tema por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos no puede considerarse suficiente ya que, en esencia, el alcance dado por esta corte jurisprudencialmente se ha concentrado en la discusión sobre la predictibilidad de la decisión, mientras que el aspecto relativo a la legitimación democrática de la disciplina no ha sido valorado<sup>26</sup>.

La intervención que se hace necesaria para mitigar la señalada crítica no debe limitarse a garantizar la accesibilidad y transparencia del trabajo de los órganos llamados a tomar las decisiones (Peters, 2017, pp. 216-217 y 232-233; Ronsavallon, 2011, p. 87). En efecto, aunque la accesibilidad y la transparencia son elementos que deben acompañar al consenso a la imposición en los ordenamientos democráticos, estos no agotan el contenido mismo del tema abordado. Más bien, es inevitable concluir que los procesos decisionales de las instituciones supranacionales –dotadas de poderes vinculantes en el ámbito tributario–, en aras de ser compatibles con el principio del consenso a la imposición, deberían garantizar un nivel de conexión con la representatividad democrática al menos equivalente a la de los Estados de los cuales forman parte.

Es justo ampliar aún más el campo de reflexión para consentir una razonable posibilidad de éxito sobre un proyecto cuya finalidad sea encomendar a instituciones supranacionales la competencia de dictar decisiones vinculantes en materia tributaria que recaigan sobre los Estados miembros (y, eventualmente, de modo directo sobre los ciudadanos). No sería suficiente que, eventualmente, se elija disponer de un órgano (como podría ser el Parlamento Europeo) o de un mecanismo decisional equivalente a aquel de las organizaciones de las que forman parte (como podría ser la atribución del poder normativo en el ámbito tributario del mismo Parlamento). Más bien, sería necesaria la presencia de un proyecto político amplio que pueda subsistir frente a una profunda voluntad de integración de las comunidades de diversos Estados miembros. No estamos en tiempos en los que emperadores o autoproclamadas élites decidan en el campo de batalla o desde sus escritorios el destino de los pueblos sin tener que conciliar con sus voluntades, sentimientos, tradiciones, valores o cultura<sup>27</sup>. Donde no exista un proyecto común, el delegar funciones en materia fiscal a instituciones supra-colectivas quedará circunscrito a determinados eventos y difícilmente podrá revestir un carácter general o igualmente residual.

Si se toma en cuenta este límite, la delegación no podrá extenderse más allá de la medida consentida por el encargo y no podrá ser considerada propiamente como un medio de superación de la soberanía fiscal de las colectividades delegantes. Donde no exista un proyecto común, forzar la extensión de las competencias en una materia tan sensible para la sociedad como lo es la fiscal no parece funcional para el éxito de la evolución

<sup>24</sup> La inidoneidad del principio del para garantizar los valores de la representación democrática ha sido descrita recientemente por Betzu, M. (2018, p. 89 en adelante).

<sup>25</sup> Resultan notorios sobre el tema los límites al ordenamiento europeo planteados: Habermas, J. (2012); Beck, U. (2013); Giddens, A. (2014) y Offe, C. (2015). A nivel tributario, véanse también a Bizioli, G. (2008, p. 264) y a Antonini, L. (2005, p. 44).

<sup>26</sup> De hecho, si bien la supremacía del legislativo sobre el ejecutivo continúa siendo afirmada por el Tribunal Europeo (The Sunday Times c. Reino Unido, 1979, § 46) y el Consejo de Europa-Comisión de Venecia (2016, § 49) y si bien el principio del *Rule of Law* esté sin duda conectado con los fundamentos del ordenamiento democrático –véase el preámbulo del Estatuto del Consejo de Europa y Consejo de Europa-Comisión de Venecia (2016, §§ 3)–, tal conexión es entendida a nivel amplio y general y no al nivel específico de garantía de representación popular sobre los órganos que los sistemas constitucionales indican como legitimados para regular el ámbito tributario. Bajo este punto de vista, por ejemplo, está habitualmente afirmado por el Tribunal que el concepto de *law*, con fines de satisfacción del concepto de *Rule of Law*, debería ser entendido como abarcador de “statute law as well as case-law” (Achour c. Francia, 2006, § 42; Kononov c. Letonia, 2010, § 185) y, con mayor amplitud, que “law covers not only constitutions, international law, statutes and regulations, but also, where appropriate, judge-made law, such as common-law rules, all of which is of a binding nature” (Consejo de Europa-Comisión de Venecia, 2016, § 46).

<sup>27</sup> En este sentido, el paragón recurrentemente citado de la fundación de los Estados Unidos no parecería ciertamente apropiado. Pone bajo la lupa los límites del proceso de democratización de las instituciones supranacionales e internacionales también. Véase, en esa línea, a Dahl, R. (1998, p. 125). Así también a Lasch, C. (1995) y a Berman, S., quien ha dicho claramente que “[t]he more the people view democratically elected governments as being overruled by unelected bureaucrats, unaccountable regional or international institutions, and global economic forces, the more attractive populism’s call to regain national sovereignty becomes” (2017, p. 37).

de las organizaciones internacionales, sino que agrava la resistencia de la colectividad a una integración más amplia y, en consecuencia, produce un efecto exactamente contrario a aquel que se busca conseguir<sup>28</sup>.

De todo lo dicho anteriormente se derivaría que, para resolver los problemas de la fiscalidad internacional mediante la atribución de competencias vinculantes a organizaciones supranacionales, sería preciso concebir una especie de superestado o superfederación mundial. De hecho, incluso concibiendo sociedades organizadas (con perímetro regional o más reducido) existirán siempre eventos económicos que trascenderán el contexto jurídico-espacial de pertenencia a una misma organización y se producirán problemas de carácter internacional análogos a aquellos antes mencionados. Sin embargo, en el estado actual del mundo, la idea de armonización supraestatal parecería pertenecer más al reino de la utopía que al de lo razonablemente conseguible<sup>29</sup>.

En conclusión, es posible afirmar que la atribución de competencias tributarias a organizaciones supranacionales dotadas de poderes vinculantes no es la solución más apropiada para resolver los retos del actual derecho tributario internacional en cuanto atañe al principio de consenso a la imposición tributaria. Este enfoque se presenta como efectivamente idóneo para tales cuestiones, puesto que las mismas organizaciones supranacionales no han sido capaces de tomar decisiones eficientes y han recurrido al unilateralismo constructivo<sup>30</sup> de sus Estados miembros<sup>31</sup>.

### III. CLÁUSULAS ANTIABUSO, CERTEZA DEL DERECHO Y CONSENSO FISCAL

La fiscalidad del tercer milenio parece centrarse en el nivel internacional<sup>32</sup> por encima del derecho interno de cada Estado. Por esto, la solución a los problemas de la imposición de la economía globalizada no puede prescindir de la implementación de un principio general de prohibición del abuso del derecho en materia tributaria que, a su vez, considere inoponibles a las administraciones financieras.

Las operaciones económicas privadas se determinan a partir de su finalidad de obtener un ahorro sobre el impuesto que, como tal, es definido desde la deuda y otorga a las administraciones financieras la capacidad de gravar las operaciones según el esquema fiscal considerado fisiológico. En este sentido, la función de tales cláusulas es enfatizada a tal punto que estas son establecidas con una preeminencia tal que las hace pasar casi como principios cardinales del entero sistema fiscal.

No obstante, el uso de cláusulas de carácter tan dúctil y elástico como criterios de detección del presupuesto de la imposición en sustitución de casos previstos por la ley, implica serios problemas de compatibilidad con el principio de reserva de ley en el ámbito fiscal. De hecho, de ahí proviene la expresión del principio del consenso a la imposición en los ordenamientos democráticos. Estos últimos rebajan la función de garantía del caso impositivo y trasladan hacia la administración y los jueces la función de definir las obligaciones tributarias de los contribuyentes. No obstante, estos órganos dota-

<sup>28</sup> Es consciente de esto también la doctrina más crítica con las cuestiones **identitarias**, que debe concebir formas de "inclusive patriotism" para evitar "the deconsolidating of democracy" (Mounk, 2018). También Nodia observa que "efforts to 'liberate' democracy from the people will not end well. They will only generate more 'populist' reactions by even more angry majorities" (2017, p. 18). Con referencia a la fiscalidad en la Unión Europea, llegan a conclusiones similares Vanistendael, F. (2010; 2012; 2016 y 2017 p. 209) e Ingresso, M. (2014, p. 1949).

<sup>29</sup> En la lectura probabilística de la doctrina mayoritaria –entiéndase Cassese, S. (2003; 2006; 2009; 2018a y 2018b); Ferrajoli, L. (1997); Guarino, G., Ferrajoli, L., Lanchester, F. & B. Conforti (1998, p. 397)–, resultan asemejables las consideraciones críticas expresadas especialmente por Baldassarre, A. (2002, pp. 30, 113, 228, 328, 336 y 345); Luciani, M. (1996, p. 124); y Gallo, F. (2016, p. 619). Por supuesto, un punto de vista más radical sería el de Huntington, S.P. (1997).

<sup>30</sup> Por utilizar la expresión de Avi-Yonah, R. (2016).

<sup>31</sup> Piénsese, por ejemplo, en el asunto del *digital service tax* en los países europeos. Sobre la base de una serie de proyectos en avanzada fase de debate, en especial después de la cumbre Ecofin de septiembre del 2017 en Tallin, la Comisión Europea elaboró el llamado *digital tax package* el 21 de marzo 2018. Específicamente, el *digital tax package* se compone de dos proyectos de directivas que la Comisión Europea ha propuesto al Consejo: el primero de ellos es el COM(2018) 147 (2018a), redactado en materia de imposición para las empresas con significativa presencia digital en Europa; y el segundo (2018b), el COM(2018) 148, que sugiere la introducción de un *digital service tax*. Al respecto, el siguiente *summary* Ecofin, celebrado en Bruselas en marzo 2019, tropezó con la falta de consenso entre los Estados y, en consecuencia, de falta de presupuestos para traducir la propuesta en norma jurídica. En este contexto, algunos Estados –como Italia y Francia– han decidido introducir unilateralmente en sus propios sistemas impositivos impuestos de similar contenido al *digital services tax* propuesto por la Comisión. Sobre este hecho, y en general "these unilateral measures are legitimate and have the positive effect of exerting pressure on international coordination" (Dourado, 2018, p. 565).

<sup>32</sup> De la cláusula antiabuso se habla, y también de la posibilidad de someter con impuesto a la renta a las multinacionales del web, en el modelo sugerido por la Comisión Europea en la Recomendación C(2012) 8806 y en la Acción 6 del programa Anti-BEPS (llamado PPT a partir de Principal Purpose Test): Kok, R. (2016, p. 406); Dourado, A. (2017); Kuznacki, B. (2018); Pistone, P. & D. Weber (2018). Así también, se habla de la erosión de la base imponible en el Diverted Profits Tax británico, por ejemplo.

dos de funciones solo ejecutivas presentan un nivel de conexión al consenso colectivo diferente con respecto a aquel considerado necesario para fijar en general las obligaciones fiscales<sup>33</sup>. Por lo tanto, la adopción de casos elásticos y cláusulas antiabuso se presta a originar problemas relacionados con la imposición sobre el consenso democrático<sup>34</sup>, y también la centralidad en las hipótesis para limitar las consecuencias de la incertidumbre que los ordenamientos jurídicos pudieran establecer a través de sus instrumentos (como los *rulings*).

Por otra parte, se considera que las cláusulas de este tipo no parecen decisivas para resolver el problema del adecuamiento del fenómeno tributario a la dinámica multiforme de la realidad económica. En efecto, se limitan simplemente a posponer la resolución del problema: se aplica la norma en el caso concreto en lugar de aprobar una ley general. Además, las cláusulas de este tipo juzgan de manera significativa el valor de la certeza del derecho; es decir, de la predictibilidad *ex ante* de las consecuencias jurídicas del propio comportamiento.

En conclusión, con independencia de cada observación relativa a la oportunidad de contrarrestar la elusión fiscal (más que la evasión), las cláusulas antiabuso están dirigidas a adaptar los sistemas tributarios al multiforme y rápido evolucionar de la *praxis* económica. Tal aspiración puede ser alcanzada solo dando vida a una constante búsqueda de los cambios de la realidad con el fin de adecuar el tejido normativo a las formas que esta misma asume. Naturalmente, tal adaptación requiere de intervenciones a nivel estatal e interestatal de normas tributarias internas y convencionales respecto a las evoluciones de la realidad económico-tecnológica.

No bastan, a tal consideración, intervenciones puntuales. Antes que implementar un proyecto de repartición de gasto público, resulta necesario institucionalizar mecanismos periódicos de adecuación de la normativa interna y convencional para considerar las siempre renovadas formas de manifestación de la capacidad económica por parte de los operadores internos, globales y virtuales.

Con el fin de contrarrestar una agresiva planificación fiscal por parte de los operadores económicos, es posible que las normas puedan implementarse de forma razonablemente retroactivas (*id est* que puedan considerarse predictibles en el momento anterior a su aprobación)<sup>35</sup>. Así se tendría como objeto a los casos correspondientes a prácticas abusivas detectadas en la *praxis*; y, a nivel interestatal, el abandono de los tradicionales criterios de la residencia y del establecimiento permanente<sup>36</sup>. Además, en cualquier caso, se insertan en las convenciones contra la doble imposición cláusulas para evitar los efectos de los hybrid mismatch arrangements, como, en particular, cláusulas contra la doble exención<sup>37</sup>.

#### IV. LA FUNCIÓN REDISTRIBUTIVA DEL GRAVAMEN FISCAL Y LA PERMANENTE CENTRALIDAD DEL ROL FISCAL DE LOS ESTADOS

La concurrencia fiscal entre los Estados ha determinado la pérdida de la centralidad de los impuestos sobre el rédito, ya sea a nivel sistemático o al nivel de ingresos. Esta se manifiesta antes que nada en la progresiva disminución de las alícuotas de los impuestos sobre las ganancias de las empresas y en la reducción de la progresividad de los impuestos sobre el rédito de las personas físicas. Al mismo tiempo, se relaciona tanto a la reducción de las alícuotas nominales como a la configuración de un mayor número de regímenes especiales y sustitutivos que separan algunas tipologías de rédito de las normas imponibles para obligarlos a alícuotas especiales, que a menudo se presentan en la forma del *flat tax*.

Tal pérdida de centralidad no puede ser acogida positivamente a la luz de los principios que deberían caracterizar a los sistemas tributarios desarrollados y, en particular, del principio de solidaridad y de la función redistributiva de la imposición fiscal. De hecho, la acción pública que apunta a la reducción de las desigualdades sustanciales entre los miembros de la colectividad queda realizada por la combinación de elecciones entre un amplio abanico de intervenciones públicas referidas —desde el punto de vista del derecho financiero público— al

<sup>33</sup> El hecho vale no solamente para los ordenamientos de *civil law*, sino también para los de *common law*, como recientemente ha recordado la misma Corte Suprema de los Estados Unidos en *Dakota del Sur c. Wayfair Inc.*: “it is inconsistent with the Court’s proper role to ask Congress to address a false constitutional premise of this Court’s own creation [...] Stare decisis can no longer support the Court’s prohibition of a valid exercise of the States’ sovereign power” (2018, cap. IV).

<sup>34</sup> El tema de la conexión entre la cláusula general anti-abuso y la reserva de ley fue expuesto con mucha claridad por Hultqvist, A. (1995, p. 408) y Versiglioni, M. (2016a, p. 53; 2016b, p. 257). Consúltese también a Parlato, A. (2012, p. 458) y a Valente, P. (2018, p. 19). En el plano constitucional, véase a Massa Pinto, I. (2016, p. 96).

<sup>35</sup> Como exactamente ha reconocido la Corte Constitucional de Italia (75/1969, párr. 3; 143/1982, párr. 10; 315/1994, párr. 4; 14/1995, párr. 2; 410/1995, párr. 5; y 21/2015). En la doctrina, véase a Mastroiacovo, V. (2005). Consúltese también a la jurisprudencia constitucional española (Barrachina, 2010) y, en general, a Weber, D. (2018) y a Schroeder (2018).

<sup>36</sup> Y adoptando, por ejemplo, el criterio del *apportionment*.

<sup>37</sup> Además, sugerida por la misma Comisión Europea en la recomendación 8806 del 2012, así como en el informe OCDE “Hybrid Mismatch Arrangements: tax policy and compliance issues” (2012).



gasto mismo o a los ingresos. En lo que concierne a este último aspecto, la identificación de las posiciones diferenciadas de cada uno de los contribuyentes se presta a políticas compensatorias con el fin principal de completar, por el lado de la equidad vertical, el eventual diseño ético del constituyente en sentido solidario e igualitario<sup>38</sup>.

Desde este punto de vista, suele afirmarse que el impuesto personal es el instrumento más apropiado para permitir el financiamiento del gasto público. Además, aquello representaría una ocasión adicional para reducir las desigualdades económicas entre miembros de la colectividad<sup>39</sup>. Por más que tal finalidad redistributiva se preste a ser actuada en el campo del ingreso público, también desde la aplicación de otros institutos tributarios la presencia de un impuesto personal es un elemento incuestionable al proyecto redistributivo en el mismo campo. De hecho, a estos tributos se les asigna la finalidad de mitigar las desigualdades a través de intervenciones redistributivas que tengan en cuenta los estados de pobreza y riqueza de cada persona (Gallo, 2007, pp. 112 y 119).

Tal y como se ha indicado anteriormente, resulta claro que, si el objetivo de reducir las desigualda-

des sustanciales entre miembros de la comunidad es considerado deseable, desde la crisis de la imposición personal correlacionada con ordenamientos de fiscalidad general, no se puede concluir que esta debe ser abandonada o **compensada** con una **ecualización leve**<sup>40</sup>. Por ello es necesario impulsar una nueva reflexión sobre las posibles y renovadas modalidades con las cuales esta puede ser articulada con el fin de mantenerse al paso del tiempo<sup>41</sup> y, en particular, de no terminar agobiando únicamente a los réditos con movilidad más baja, los cuales generalmente corresponden a una posición de menor ventaja social de los relativos poseedores<sup>42</sup>.

Bajo esta perspectiva, la progresiva disminución del espacio fiscal de los Estados (ahogado entre los muros del localismo y la globalización) lleva a considerar su función como negativamente superada si los países insisten en mantener esquemas y barreras ineficientes en la imposición de la economía global<sup>43</sup>. Una reflexión mucho más amplia en orden a las funciones de la fiscalidad de servir a la sociedad nos induce a concluir que los Estados, entendidos como entidades colectivas organizadas con finalidades políticas generales, son ciertamente aún útiles para realizar una fiscalidad que pueda definirse justa<sup>44</sup>. 🗨

<sup>38</sup> Véase también Gallo, F. (2007, pp. 6, 102, 107; 2004) y Vanoni, E. (1951, pp. 2 y 7).

<sup>39</sup> En particular, consúltese a Vanoni, E. (1943); Gallo, F. (2012); Luciani, M. (2012, pp. 831 en adelante, párr. 3, con especial énfasis en el principio de progresividad); y a Avi-Yonah, R. (2006).

<sup>40</sup> Merecen ser compartidas las palabras de Brauner:

There are many good reasons not to support an equalization tax, but the main fault of such a tax is that it avoids the core problem, being external to the income tax system that is at the heart of the debate, and hence cannot be seriously viewed as a solution, perhaps only a political pacifier of an arbitrary set of countries [...] Inappropriate interim measures, such as the equalization tax, are necessarily undesirable, and cannot be supported since they do not bring us closer to a solution. Beyond the legal problems presented by the equalization tax, that would serve solely as distractions from a consensus building effort, such a measure can strategically only harm that effort (2018, p. 464). Véase también: Báez Moreno, A. & Y. Brauner (2019); y Pisrone, P. & Y. Brauner (2017, p. 12).

<sup>41</sup> Bajo esta perspectiva, el mismo criterio del *apportionment* parece ir en la dirección de la valorización del carácter personal de la imposición sobre el rédito.

<sup>42</sup> En tal sentido, bajo el perfil económico consúltese a Tanzi, V. (2018), quien observa como un importante antídoto a la obra de grandes operadores económicos –que, como “termitas”, van comiendo a la justicia y la equidad del sistema económico y político (p. 103; pp. 153 y ss.)– sea la imposición personal (p. 324). Véanse también a Stiglitz, J. (2012, p. 434) y a Gallo, F. (2007, p. 115).

<sup>43</sup> Resuena todavía clásica, en tal sentido, la duda que despiertan las palabras de Hobsbawm, E. (1994): entre 1914 y principios de la década del 90 el mundo se convirtió en un campo operativo unitario; sobre todo en los eventos económicos el mundo es ahora la unidad operativa primaria y las unidades más antiguas, como las economías nacionales, definidas por las políticas de los Estados territoriales, se han reducido a complicaciones de las actividades transnacionales.

<sup>44</sup> Conclusiones similares son alcanzadas también por Graetz (2001, p. 261) quien menciona que it is a mistake to believe that the globalization of markets for goods, services, and capital signals the demise of national identity or national politics. Economic globalization does not imply global government. Tax policy decisions, including decisions regarding a country's tax treatment of international income, should be, and inevitably are decided based on a nation's capacity, culture, economics, politics, and history”. Véase también lo señalado por Christians (2013, p. 1403), quien concluye que “the nation-state is not threatened, but rather is empowered by globalization and technological advancement to reassert its right and its ability to rule. This further indicates that the current unraveling of income taxation that appears to be occurring all over the world could be reversed through stronger, broader, and more effective regulation. In other words, the claim is that political will alone stands in the way of a coherent and fair global tax system.

Asimismo, Gallo afirma que la única vía para combatir la llegada de una época dominada solo por las relaciones de contrato-intercambio (según una variante economicista) y por el derecho de las organizaciones internacionales (según una **más confortante** variante cosmopolita) no puede ser más que aquella de defender firmemente y potenciar, sea a nivel interno como comunitario, el rol del Estado como coordinador, racionalizador y al mismo tiempo redistribuidor de los cargos públicos (2004, p. 1079).

## REFERENCIAS

- Antonini, L. (2005). *Sussidiarietà fiscale. La frontiera della democrazia*. Milán: Guerini e Associati.
- Ault, H.J. (2002). Tax Competition: What (if anything) to do about it? En Kirchhof, P. (coord.) *International and Comparative Taxation. Essays in Honour of Klaus Vogel*. Alphen aan der Rijn: Kluwer Law International.
- (2019). Tax competition and tax cooperation: a survey and reassessment. En Monsenego, J. & J. Bjuvberg (eds.). *International Taxation in a Changing Landscape. Liber Amicorum in Honour of Bertil Wilman* (pp. 1-14). Alphen aan der Rijn: Kluwer Law International.
- Avi-Yonah, R. (2000). Globalization, Tax Competition, and the Fiscal Crisis of the Welfare State. *Harvard Law Review*, 113(7), pp. 1573-1676. <https://doi.org/10.2307/1342445>
- (2004). International Tax as International Law. *Tax Law Review*, (57), pp. 500-577.
- (2006). The Three Goals of Taxation. *Tax Law Review*, (60), pp.1-28.
- (2008). Os Três Objetivos da Tributação. *Direito Tributário Atual*, 22, pp. 7-29.
- (2009). The OECD Harmful Tax Competition Report: A Retrospective After a Decade. *Brooklyn Journal of International Law*, (34), pp. 784-795.
- (2016). Constructive Unilateralism: U.S. Leadership and International Taxation. *International Tax Journal*, (42). <https://doi.org/10.2139/ssrn.2622868>
- (2017) *The Triumph of BEPS: US Tax Reform and the Single Tax Principle* (research papers 579 y 17-021 para la Universidad de Michigan). <https://doi.org/10.2139/ssrn.3081523>
- (2018). *The International Provisions of the TCJA: A Preliminary Summary and Assessment* (research paper 605 para la Universidad de Michigan). <https://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3193278>
- Báez Moreno, A. & Y. Brauner (2019). Tax policy for the digitalized economy under Benjamin Franklin's rule for decision-making. En Haslechner, W., Kofler, G., Pantazatou, K. & A. Rust (eds.). *Tax and the digital economy: challenges and proposals for reform*. Alphen aan der Rijn: Kluwer Law International.
- Baldassarre, A. (2002). *Globalizzazione contro democrazia*. Roma-Bari: Editori Laterza.
- (2018). *Taxation, virtual currency and blockchain*. Alphen aan der Rijn: Kluwer Law International.
- Beck U. (2013). *German Europe*. Cambridge: Polity Press.
- Barrachina Juan, E. (1 de junio del 2010). El principio de retroactividad según la jurisprudencia del Tribunal Constitucional. Recuperado de <http://elfisco.com/articulos/revista-no-164-el-principio-de-retroactividad-segun-la-jurisprudencia-del-tribunal-constitucional>
- Berman, S. (2017). The Pipe Dream of Undemocratic Liberalism. *Journal of democracy*, (28), pp. 29-38. <https://doi.org/10.1353/jod.2017.0041>
- Bertolini, F. (2017). Rappresentanza politica e forma di governo parlamentare. *Rivista AIC*, 3(2017), pp. 1-19. Recuperado de [https://www.rivistaaic.it/images/rivista/pdf/6.%203\\_2017\\_Bertolini\\_.pdf](https://www.rivistaaic.it/images/rivista/pdf/6.%203_2017_Bertolini_.pdf)
- Betzu, M. (2018). *Stati e istituzioni economiche sovranazionali*. Turin: G. Giappichelli Editore.
- Birk, D. (1989). Gleichheit und Gesetzmäßigkeit der Besteuerung. *Steuer und Wirtschaft*, pp. 212-218.
- Bizioli, G. (2008). *Il processo di integrazione dei principi tributari nel rapporto fra ordinamento costituzionale comunitario e diritto internazionale*. Padua: Casa Editrice.
- Brauner, Y. (2003). An International Tax Regime in Crystallization. *Tax Law Review*, (56), pp. 259-328.
- (2018). Taxing the Digital Economy Post-BEPS, Seriously. *Intertax*, (46), pp. 464-475.
- Cannizzaro, E. (2000). Democrazia e sovranità nei rapporti fra Stati membri e Unione Europea. *Directive UE*, pp. 241.
- Carpentieri, L. (7 de junio del 2015). Riserva di legge e consenso al tributo. Recuperado de [http://www.treccani.it/enciclopedia/riserva-di-legge-e-consenso-al-tributo\\_%28Diritto-online%29/](http://www.treccani.it/enciclopedia/riserva-di-legge-e-consenso-al-tributo_%28Diritto-online%29/)
- Cassese, S. (2003). *Lo spazio giuridico globale*. Roma-Bari: Editori Laterza.
- (2006). *Oltre lo Stato*. Roma-Bari: Editori Laterza.

- (2009). *Il diritto globale. Giustizia e democrazia oltre lo Stato*. Turín: Global Law Press. <https://doi.org/10.5007/2177-7055.2013v34n66p357>
- (2018a). *A World Government?* Sevilla: Global Law Press.
- (2018b). *La democrazia e i suoi limiti*. Milán: Mondadori.
- Christians, A. (2007). Hard Law and Soft Law in International Taxation. *Wisconsin International Law Journal*, (25), pp. 325-333.
- (2009). Sovereignty, Taxation and Social Contract (research paper para Universidad de Wisconsin 1063). Recuperado de <https://ssrn.com/abstract=1259975>
- (2011). How Nations Share. *Industrial Law Journal*, (87), pp.1-54.
- (2013). Putting the Reign back in Sovereign. *Pepperdine Law Review*, (40), pp.1373-1403.
- (2017). *Spillovers and Tax Sovereignty*. *Tax Notes International*, (85), pp. 831-833.
- Cipollina, S. (2006). La riserva di legge in materia fiscale nell'evoluzione della giurisprudenza costituzionale. En Perrone, L. & C. Berliri (ed.). *Diritto tributario e Corte costituzionale*. Nápoles: Nuova Edizione.
- Cockfield, A. (2006). The Rise of the OECD as Informal 'World Tax Organization' Through National Responses to E-Commerce Tax Challenges. *Yale Journal of Law and Technology*, (8), pp. 136-187.
- Consejo de Europa-Comisión de Venecia (2016). *The rule of law checklist*. Disponible en [https://www.venice.coe.int/webforms/documents/default.aspx?pdffile=CDL-AD\(2016\)007-e](https://www.venice.coe.int/webforms/documents/default.aspx?pdffile=CDL-AD(2016)007-e)
- Dagan, T. (2018). *International Tax Policy: Between Competition and Cooperation*. Cambridge: Series Editor.
- Dahl, R. (1998). *On democracy*. New Haven: Yale University Press.
- De Jong, S., Neuvel, W. & Á. Uceda (2018). Dealing with Data in a Digital Economy. *International Transfer Pricing Journal*, 25(2).
- Devereux, M., Lockwood, B. & M. Redoano (2008). Do Countries compete over corporate tax rate? *Journal of Public Economics*, (92), pp. 1210-1235. <https://doi.org/10.1016/j.jpubeco.2007.09.005>
- Di Pietro, A. (2012). Il consenso all'imposizione e la sua legge. *Rassegna Tributaria*, (1), pp. 11-51. <https://cris.unibo.it/handle/11585/115158?mode=full.35#.XmxbUWRKiUk>
- (2016). Imposte moderne e Stati post-nazionali. *European Tax Studies*, (1), pp. 1-21. DOI 10.6092/issn.2036-3583/7822
- Dourado, A.P. (ed.) (2010). *Separation of Powers in Tax Law*. Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation.
- (ed.) (2017). *Tax Avoidance Revisited in the EU BEPS Context*. Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation.
- (2018). Digital Taxation Opens the Pandora Box: The OECD Interim Report and the European Commission Proposals. *Intertax*, 46(6/7), pp. 565-572.
- Englisch, J. & J. Becker (2019). Taxing Where Value is Created: What's "User Involvement" Got to Do With It? *Intertax*, 47(2), pp. 161-171.
- Essers, P. (2017). International tax justice between Machiavelli and Habermas. En Peeters, B., Gribnau, H., & J. Badisco (eds.). *Building trust in Taxation* (pp. 235-266). Cambridge: Intersentia. <https://doi.org/10.1017/9781780684734>
- Fantozzi, A. (2005). Riserva di legge e nuovo riparto della potestà normativa in materia tributaria. *Rivista di diritto tributario*, (1), pp.1-32.
- Farri, F. (2019). Sovranità tributaria e nuovi "luoghi" dell'economia globale. *Diritto Pubblico*, (1), pp. 153-218. <https://rivistaweb.it/doi/10.1438/93723>
- Fedele, A. (1978). Art. 23. En Branca, G. (ed.). *Commentario della Costituzione I*. Bologna-Roma: Zanichelli.
- (1994). La riserva di legge. En Amatucci, A. (ed.). *Trattato di diritto tributario I*. Padova: Cedam.
- Ferrajoli, L. (1997). *La sovranità nel mondo moderno. Nascita e crisi dello Stato nazionale*. Roma-Bari: Laterza.
- Forte, F. (1956). Note sulla nozione di tributo nell'ordinamento finanziario italiano e sul significato dell'art. 23 della Costituzione. *Rivista*

- di diritto finanziario e di scienza delle finanze*, (27).
- Fracanzani, M.M. (2000). *Il problema della rappresentanza nella teoria dello Stato*. Padua: Cedam.
- Fregni, M.C. (2017). Legitimacy in decision-making in tax law: some remarks on taxation, representation and consent to imposition. *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, (76), pp. 410-435.
- Frosini, T.E. (2008). *Forme di governo e partecipazione popolare*. Turín: Giappichelli.
- (2013). Elogio della Sovranità. En Vergottini, G. de (dir.) & T.E. Frosini (coord.). *Sovranità vs. Sovranazionalità*. Padua: Cedam.
- (2017). La lotta per il costituzionalismo. *Percorsi Costituzionali*, (1), pp. 3-13.
- Gallo, F. (2004). Giustizia sociale e giustizia fiscale tra decentramento e globalizzazione. *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, (10), pp. 1079-1082.
- (2007). *Le ragioni del fisco*. Bologna: Società Editrice Il Mulino.
- (2016). Il diritto e l'economia. Costituzione, cittadini e partecipazione. *Contratto e impresa*, 32(3), pp. 616-646.
- Giddens, A. (2014). *Turbulent and mighty continent: What future for Europe?* Cambridge: Polity Press.
- Graetz, M.J. (2001). Taxing international income. Inadequate principles, outdated concepts, and unsatisfactory Policy. *New York University Tax Law Review*, 54(3), pp. 261-336.
- (2015). Can a 20th Century Business Income Tax Regime Serve a 21st Century Economy? *Australian Tax Forum*, (30), pp. 235-251.
- (2016). Bringing International Tax Policy into the 21st Century. *Tax Notes International*, (83), pp. 316-330.
- (2018) Foreword. The 2017 Tax Cuts: how polarized politics produced precarious Policy. *Yale Law Journal*, (128). <https://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3157638>
- Gribnau, H. (2008). Soft Law and Taxation: EU and International Aspects. *Legisprudence*, 2(2), pp. 67-117.
- Guarino, G., Ferrajoli, L., Lanchester, F. & B. Conforti. (1998). Convegni dell'ISLE. L'erosione della sovranità nazionale. *Rassegna Parlamentare*, 40(1), pp. 391-452.
- Guermani, M. (2017). Tax sovereignty and the globalised process of law-making. The proposal of the UN Code of Conduct on Cooperation in Combating International Tax Evasion. En Peeters, B., Gribnau, H. & J. Badisco (eds.). *Building trust in Taxation* (pp. 285-307). Cambridge: Intersentia. <https://doi.org/10.1017/9781780684734>
- Habermas, J. (2012). *The crisis of the European Union - A response*. Cambridge: Polity.
- Hobsbawm, E. (1994). *The age of extremes: the short Twentieth Century*. Nueva York: Vintage Books.
- Hultqvist, A. (1995). *Legalitetsprincipien vid inkomstbeskattningen*. Estocolmo: Juristförlaget.
- Ingrosso, M. (2014). Europa e tributi. La fine della sovranità impositiva nazionale? En Leanza, U., Tizzano, A., Vasalli de Dahenhausen, T., Mastroianni, R., Pasquale, P. de & R. Ciccone (coords.). *Scritti in onore di Giuseppe Tesaurò* (tomo III). Nápoles: Editoriale Scientifica.
- Kirchhof, P. (2001). Besteuerung nach Gesetz. En Dreseck, W. & R. Seer (eds.). *Festschrift für Heinrich Wilhelm Kruse* (pp. 17-38). Colonia: Dr. Otto Schmidt.
- Kok, R. (2016). The Principal Purpose Test in Tax Treaties under BEPS 6. *Intertax*, (44), pp. 406-457.
- Kuznacki, B. (2018). The principal purpose test - PTT - in BEPS Action 6 and the MLI: exploring challenges arising from its legal implementation and practical application. *World Tax Journal*, 10(2), pp. 233-294.
- Kysar, R. (25 de octubre del 2018). Critiquing (and repairing) the new international tax regime. Recuperado de <https://www.yalelawjournal.org/forum/critiquing-and-repairing-the-new-international-tax-regime>
- Langbein, S. (2019). United States Policy and the Taxation of International Intangible Income. *University of Miami Inter-American Law Review*, 50(1), pp. 4-24. Disponible en <https://repository.law.miami.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=2573&context=umialr>

- Lasch, C. (1995). *La ribellione delle élite. Il tradimento della democrazia*. Milán: Feltrinelli.
- Lombardi, G. (1967). *Contributo allo studio dei doveri costituzionali*. Milán: A. Giuffrè.
- Luciani, M. (1996). L'antisovrano e la crisi delle costituzioni. *Rivista di diritto costituzionale*, (96), pp.124-188.
- (2012). Costituzione, tributi e mercato. *Rassegna Tributaria*, (124), pp. 831-839.
- Magalhaes, T. (2017). International taxation without international representation? Legality and legitimacy in global governance. En Peeters, B., Gribnau, H. & J. Badisco (eds.). *Building trust in Taxation* (pp. 267-284). Cambridge: Intersentia. <https://doi.org/10.1017/9781780684734>
- Massa Pinto, I. (2016). Principio di solidarietà, abuso del diritto e indefettibile necessità di un ordinamento coercitivo: appunti per una riconsiderazione della dottrina pura del diritto al tempo dell'anomia. *Costituzionalismo*, (1), pp. 67-109. Recuperado de <http://www.constituzionalismo.it/articoli/562/>
- (2017). Rappresentanza. *Rivista AIC*, (3), pp. 2-50. Recuperado de [https://www.rivistaaic.it/images/rivista/pdf/4.%203\\_2017\\_Staiano\\_.pdf](https://www.rivistaaic.it/images/rivista/pdf/4.%203_2017_Staiano_.pdf)
- Mastroiacovo, V. (2005). *I limiti alla retroattività nel diritto tributario*. Milán: Giuffrè.
- Morse, S. (25 de octubre del 2018). International cooperation and the 2017 Tax Act. Recuperado en <https://www.yalelawjournal.org/forum/international-cooperation-and-the-2017-tax-act>
- Mounk, Y. (2018). *The people vs. Democracy: Why Our Freedom Is in Danger and How to Save It*. Cambridge: Harvard University Press. <https://doi.org/10.4159/9780674984776>
- Nodia, G. (2017). The end of the postnational illusion. *Journal of democracy*, (28), pp. 5-19.
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (1998). *Report to the 2000 Ministerial Council Meeting and Recommendations by the Committee on Fiscal Affairs*. Disponible en <https://www.oecd.org/tax/harmful/2090192.pdf>
- (2012). *Hybrid Mismatch Arrangements: Tax Policy and Compliance Issues*. Disponible en [https://www.oecd.org/ctp/aggressive/HYBRIDS\\_ENG\\_Final\\_October2012.pdf](https://www.oecd.org/ctp/aggressive/HYBRIDS_ENG_Final_October2012.pdf)
- (2013). *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*. Disponible en [https://www.oecd-ilibrary.org/action-plan-on-base-erosion-and-profit-shifting\\_5k4516pjjz35.pdf?itemId=%2Fcontent%2Fpublication%2F9789264202719-en&mimeType=pdf](https://www.oecd-ilibrary.org/action-plan-on-base-erosion-and-profit-shifting_5k4516pjjz35.pdf?itemId=%2Fcontent%2Fpublication%2F9789264202719-en&mimeType=pdf)
- Offe, C. (2015). *Europe Entrapped*. Cambridge: Polity.
- Pajno, S. (2005). Considerazioni su principio democratico e principio di legalità. *Diritto Pubblico*, (2), 467-524.
- Parlato, A. (2012). Riflessioni in tema di clausola generale antielusiva. En Moschetti, F., Schiavolin, R., Beghin, M., Tosi, L. & G. Zizzo (eds.). *Atti della giornata di studi in onore di Gaspare Falsitta*. Padua: Cedam.
- Papier, H. (1973). *Die finanzrechtlichen Gesetzesvorbehalte und das grundgesetzliche Demokratieprinzip*. Berlín: Duncker & Humblot GmbH.
- Peeters, B., Gribnau, H. & J. Badisco (eds.) (2017). *Building trust in Taxation*. Cambridge: Intersentia. <https://doi.org/10.1017/9781780684734>
- Peters, C. (2014). *On the legitimacy of international tax law*. Amsterdam: IBFD Publications.
- (2017). Improving democratic international tax governance: on the power of citizens, transparency and independent watchdogs. En Peeters, B., Gribnau, H. & J. Badisco (eds.). *Building trust in taxation* (pp. 205-231). Cambridge: Intersentia. <https://doi.org/10.1017/9781780684734>
- Pistone, P. & Y. Brauner (2017). Adapting Current International Taxation to New Business Models: Two Proposals for the European Union. *Bulletin for International Taxation*, 71(12), pp. 681-687.
- Pistone, P. & D. Weber (eds.) (2018). *The Implementation of Anti-BEPS Rules in the European Union: A Comprehensive Study*. Amsterdam: IBFD Publications.
- Prussak, A. (2017). *Source, Character and Taxable Presence in a Digital World: International Taxation of Online Advertising*. Ann Arbor: University of Michigan Press.
- Roin, J. (2000). Competition and Evasion: Another Perspective on International Tax Competition. *Georgetown Law Journal*, 89(543), pp. 543-604.

- Ronsanvallon, P. (2011). *Democratic legitimacy: impartiality, reflexivity, proximity*. Princeton: Princeton University Press.
- Rosembuj Erujmovich, T. (1999). *Harmful tax competition*. *Intertax*, (27), pp. 316-334.
- (2015). *Bitcoin*. Barcelona: El Fisco.
- Schroeder, S. (2018). The Constitutional Limits of Retroactivity in Tax Law. En Haslehner, W., Kofler, G. & A. Rust (eds.). *Time and Tax: Issues in International, EU and Constitutional Law*. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International.
- Shaviro, D. (2018). *The new non-territorial U.S. international tax system* (working paper para el Oxford University Center for Business Taxation 18/06) Recuperado de [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=3222660](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3222660)
- Staiano, S. (2017). La rappresentanza. *Revista AIC*, (3). Recuperado de [https://www.rivistaaic.it/images/rivista/pdf/4.%203\\_2017\\_Staiano\\_.pdf](https://www.rivistaaic.it/images/rivista/pdf/4.%203_2017_Staiano_.pdf)
- Stiglitz, J. (2012). *The price of inequality: how today's divided society endangers our future*. Nueva York: Norton & Company.
- Tanzi, V. (2018). *Termites of the State*. Cambridge: Cambridge University Press.
- Tipke, K. (2000). *Die Steuerrechtsordnung: Wissenschaftsorganisatorische, systematische und grundrechtlich-rechtsstatliche Grundlagen* (vol. 1). Colonia: Dr. Otto Schmidt.
- Tumpel, M. & J. Kofler (2019). Tax treatment of digital currencies. En Haslehner, W., Kofler, G., Pantazatou, K. & A. Rust (eds.). *Tax and the digital economy: challenges and proposals for reform* (pp.177-230). Alphen aan der Rijn: Kluwer Law International.
- Valente, P. (2018). Spirit of tax law and tax (non) compliance: reflections on form and substance. *European Taxation*, 58(5), pp.19-21.
- Vanistendael, F. (2016). Legal pluralism and higher fiscal coordination and budgetary supervision to achieve economic and monetary union. En Englisch, J. (ed.). *International Tax Law: New Challenges to and from Constitutional and Legal Pluralism*. Amsterdam: IBDF.
- Vanoni, E. (1943). La finanza e la giustizia sociale. *Stadium*, (11/12).
- (1951). *La riforma tributaria*. Sondrio: Camera di Commercio, Industria e Agricoltora.
- Versigliani, M. (2016a). *Abuso del diritto. Logica e Costituzione*. Pisa: Pacini Editore.
- (2016b). Impossibilità logiche e costituzionali delle attuali norme costituzionali antiabuso. *Diritto e Processo Tributario*, (1).
- Wacke, G. (1947). Gesetzmäßige und gleichmäßige Besteuerung. *Steuer und Wirtschaft*, (22), pp. 21-66.
- Weber, D. (2018). Tax Rules with Retroactive Effect Versus Legal Certainty and Legitimate Expectations. En Haslehner, W., Kofler, G. & A. Rust (eds.). *Time and Tax: Issues in International -EU- and Constitutional Law*. Alphen aan der Rijn: Kluwer International Law.
- Widmer, L. (1988). *Das Legalitätsprinzip im Abgaberecht*. Zürich: Schulthess.
- Wilson, J. (1999). Theories of tax competition. *National Tax Journal*, (52), pp. 269-334.
- Wilson, J. & D. Wildasin (2004). Tax competition: Bane or boon. *Journal of Public Economics*, (88), pp. 1065-1091. [https://doi.org/10.1016/s0047-2727\(03\)00057-4](https://doi.org/10.1016/s0047-2727(03)00057-4)

#### LEGISLACIÓN, JURISPRUDENCIA Y OTROS DOCUMENTOS LEGALES

- Comisión Europea (1997). *COM(97) 495. Comunicación de la Comisión al Consejo. Hacia la coordinación fiscal en la Unión Europea*. Disponible en <https://eur-lex.europa.eu/procedure/EN/108026>
- (1997). *COM(97) 564. Comunicación de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo: competencia y empresas*. Londres: The Stationery Office Books.
- (2018a). *Directiva del Consejo por la que se establecen normas relativas a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa*. Disponible en <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2018/ES/COM-2018-147-F1-ES-MAIN-PART-1.PDF>
- (2018b). *Directiva del Consejo relativa al sistema común del impuesto sobre los servicios digitales que grava los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales*. Disponible en <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2018/ES/COM-2018-148-F1-ES-MAIN-PART-1.PDF>

Consejo de Europa. Estatuto del Consejo de Europa. Londres, 05 de mayo de 1949. Recuperado de <https://rm.coe.int/CoERMPublicCommonSearchServices/DisplayDCTMContent?documentId=0900001680935bd0>

Corte Constitucional [Italia]. Sentencia 75/1969, de 27 de marzo de 1969. Recuperado de [http://legislature.camera.it/\\_dati/leg05/lavori/stampati/pdf/007\\_048001.pdf](http://legislature.camera.it/_dati/leg05/lavori/stampati/pdf/007_048001.pdf)

Sentencia 143/1982, de 27 de julio de 1982. Recuperado de <http://www.giurcost.org/decisioni/1982/0143s-82.html>

Sentencia 315/1994, de 15 de julio de 1994. Recuperado de <http://www.giurcost.org/decisioni/1994/0315s-94.html>

Corte Suprema [Estados Unidos]. Sentencia recaída en el Caso 17-494 (caso Dakota del Sur c. Wayfair Inc.), de 21 de junio de 2018. Recu-

perado de [https://www.supremecourt.gov/opinions/17pdf/17-494\\_j4el.pdf](https://www.supremecourt.gov/opinions/17pdf/17-494_j4el.pdf)

Ley del Congreso 115-97 [Estados Unidos]. Tax Cut and Jobs Act. Stat. 2054, de 22 de diciembre de 2017.

Tribunal Europeo de Derechos Humanos. Pleno. Sentencia recaída en el Caso 6538/74 (The Sunday Times c. Reino Unido), de 26 de abril de 1979. Recuperado de <http://hudoc.echr.coe.int/rus?i=001-57584>

Gran Sala. Sentencia recaída en el Caso 67335/01 (caso Achour c. Francia), de 26 de marzo de 2006. Recuperado de <https://hudoc.echr.coe.int/eng#%22itemid%22:%22001-72927%22>

Gran Sala. Sentencia recaída en el Caso 36376/04 (caso Kononov c. Letonia), de 17 de mayo de 2010. Recuperado de <https://hudoc.echr.coe.int/eng#%22itemid%22:%22001-98669%22>