

Las bases normativas del régimen fiscal en materia diplomática

Carlos María López Espadafor

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
en la Universidad de Jaén

Resumen

El personal que desarrolla funciones internacionales para su Estado suele gozar de un régimen fiscal bastante ventajoso. Ahora bien, el fundamento de dichos privilegios fiscales es muy complejo. Se presentaba como necesario un estudio que abordase las bases normativas de tales situaciones, pues se trataba de un tema que estaba pendiente de un análisis en profundidad.

Abstract

The personnel that develops international functions for their Government usually enjoys a very profitable tax regime. Notwithstanding, the foundation of those tax concessions is very complex. It was necessary a study on the normative bases of those situations, since this topic lacked an analysis in depth.

Palabras clave

Privilegios fiscales, personal diplomático.

Keywords

Tax concessions, diplomatic staff.

Sumario:

1. Introducción.
2. La determinación de si existen en materia tributaria normas generales en el Ordenamiento de la Comunidad Internacional.
3. Consideración fiscal de los Estados extranjeros.
4. Consideración fiscal del personal diplomático extranjero.

1. Introducción

Los Estados extranjeros y su personal diplomático y consular suelen gozar de un tratamiento especial en materia tributaria. Este tratamiento se ha ido recogiendo en convenios internacionales y en leyes internas de los Estados. Pero lo que debemos preguntarnos es si los privilegios y trato especial de que disfruta en materia tributaria un Estado por sus actividades y bienes en otro Estado, así como el tratamiento que recibe su personal diplomático, nacen directamente de esos convenios internacionales o de esas leyes internas o si por el contrario tienen una base normativa anterior y más general. Obviamente, lo dispuesto en los correspondientes tratados internacionales prevalecerá sobre la normativa de origen interno, al adquirir aquéllos una posición supralegal¹.

Habría que preguntarse si existen normas de Derecho Internacional que impongan ese trato especial, obligando a cualquier Estado en tal sentido, con independencia de que haya suscrito o no los referidos convenios internacionales y con independencia de lo que haya contemplado o no en su legislación interna. De esta forma, deberemos preguntarnos por el origen normativo de ese trato especial y deberemos plantearnos si se puede defender en esta línea la existencia de normas generales de Derecho Internacional, que formen parte de Ordenamiento común de la Comunidad Internacional, es decir, de la Comunidad de Estados. Se trataría de normas de Derecho Internacional General que vincularían a todos los Estados con independencia de que hayan dado o no su consentimiento directo a las mismas.

Así pues, aunque las ramas del Derecho Internacional más desarrolladas, por trascendencia práctica, en materia tributaria son el Derecho convencional, es decir, el Derecho de los convenios internacionales, y el Derecho de la Unión Europea, debemos plantearnos si junto a las mismas se pueden encontrar una serie de costumbres internacionales y una serie de principios generales del Derecho Internacional de validez universal. Será en esas normas de Derecho Internacional general donde deberemos buscar si existen unas bases normativas en materia de tratamiento fiscal de los Estados extranjeros y de su personal diplomático, de aplicación común a la Comunidad de Estados como previas o más generales que las normas previstas en los correspondientes convenios internacionales y que puedan obligar a los Estados a un cierto tratamiento tributario en un determinado sentido, de forma que cometiesen un ilícito internacional si sus legislación interna contraviniese esas normas de Derecho Internacional General.

Para ello, partiremos de la delimitación de lo que puedan ser las normas de Derecho Internacional General, como individualización de esta rama del Derecho Internacional, con respecto al Derecho Tributario. A continuación nos plantearemos las consecuencias que de la aplicación de los principios generales del Derecho Internacional se pueden derivar en relación al tratamiento en materia tributaria de las actividades y bienes de un Estado en el territorio de otro. Por último, nos plantearemos si se puede probar la existencia de normas de Derecho Internacional General, ya se trate de costumbres internacionales o de principios generales del Derecho Internacional, en relación al tratamiento del personal diplomático extranjero en materia tributaria.

2. La determinación de si existen en materia tributaria normas generales en el Ordenamiento de la Comunidad Internacional.

La cuestión ahora es determinar si existen límites de Derecho Internacional General en relación a la creación normativa en materia tributaria.

1 Cfr. el artículo 96 de la Constitución.

Para XAVIER la delimitación de la territorialidad en sentido material o la extensión de la ley tributaria no afecta a la soberanía de los Estados, mientras que una violación de la territorialidad en sentido formal del tributo sí constituiría una violación de la soberanía

Cuando hemos estudiado el concepto de soberanía en Derecho Tributario, hemos visto cómo este concepto es muy discutido en Derecho interno, pero, por el contrario, muestra todavía una importante relevancia en Derecho Internacional. En relación a la materia que nos ocupa en este apartado, RASTELLO hace uso del concepto de soberanía para delimitar su planteamiento. Destaca que, refiriendo a la ley los principios de territorialidad, exclusividad y efectividad, la doctrina ha entendido que el Estado, a través de sus leyes, puede gravar hechos impositivos que se realizan en el extranjero, ya que, en tal caso, la territorialidad de la ley es respetada,

en cuanto ésta permanece como aplicable solamente en el ámbito del territorio estatal. Señala este autor que tal modo de concebir el principio de territorialidad no le parece aceptable. Para fundamentar su opinión, este autor hace referencia a la idea de «exclusividad» del Poder Tributario sobre el territorio del Estado al que ese Poder pertenece, señalando que, como sobre el territorio de un Estado está excluido el Poder Tributario de otro Estado, así sobre el territorio del segundo queda excluido el Poder tributario del primero. Y la razón señala encontrarla en que el territorio delimita dos ordenamientos jurídicos diversos, caracterizados cada uno por una distinta soberanía. Señala que la ley, que la doctrina considera como válida en la hipótesis en examen, no existe porque falta el Poder del Estado para crearla, esto es, el Poder Tributario y, más genéricamente, según este autor, la soberanía. Y el error, según RASTELLO, procede del hecho de haber referido el principio de la territorialidad a la ley antes que al Poder de crearla².

De modo distinto, para XAVIER la delimitación de la territorialidad en sentido material o la extensión de la ley tributaria no afecta a la soberanía de los Estados, mientras que una violación de la territorialidad en sentido formal del tributo sí constituiría una violación de la soberanía³.

Por otra parte, y buscando ya referencias doctrinales expresas al Derecho Internacional General en esta materia, debemos detenernos en la respuesta que BISCOTTINI da al interrogante que se plantea sobre si el Poder soberano del Estado encuentra en este campo límites especiales y, sobre todo, si existen en esta materia restricciones de naturaleza internacional. La respuesta de este autor a tal interrogante es negativa, en el sentido de entender que en este campo no existen normas específicas de Derecho Internacional General. Sin embargo, BISCOTTINI precisa su planteamiento explicando que, cuando niega que existan límites internacionales especiales en el campo tributario, entiende que se deba excluir que existan normas que determinen positivamente los casos en que se consiente al Estado valerse del Poder Tributario o que establezcan cuando, específicamente, el Estado se debe abstener del uso del mismo. Pero aclara que no niega que, también en este campo, el Estado se deba mover dentro de los límites generalísimos que delimitan su acción y que el Estado no puede ejercitar su propio Poder Tributario en relación a quien no se pone de alguna manera en contacto con su Ordenamiento. Destaca este autor que sostener lo contrario vendría a desconocer indirectamente el poder del otro Estado interesado y desembocaría, bajo este perfil, en una actuación ilícita. Y así señala que la imposición de tributos que tuviesen por objeto bienes inmuebles

2 Cfr. RASTELLO, L.: *Diritto Tributario. Principi Generali*, CEDAM, Padova, 1980, págs. 176 y 177.

3 Cfr. XAVIER, A.: *Direito Tributário Internacional do Brasil*, Editora Resenha Tributária, Sao Paulo, 1977, pág. 8.

situados en una determinada porción del territorio extranjero podría dar vida a una medida lesiva de la soberanía y de la integridad del mismo y presentarse, bajo este perfil, como ilícita⁴.

Por otra parte, es necesario exponer la opinión de MICHELI⁵, quien, en relación al problema de la existencia o no de normas de Derecho Internacional General relativas al poder normativo en materia tributaria, se manifiesta señalando que debemos preguntarnos si existen límites derivados de normas consuetudinarias de Derecho Internacional sobre el poder normativo tributario, de manera tal que la ley interna que los violase configurase un comportamiento internacionalmente ilegítimo. A tal interrogante se da, en general, una respuesta negativa, considerándose ilimitado el poder legislativo de los Estados, los cuales no podrían sin embargo actuar su propia ley tributaria fuera del propio territorio sin cometer un ilícito internacional, cuando faltase el consentimiento del Estado extranjero.

La apuntada extensión que se atribuye al principio de la territorialidad de la ley tributaria a MICHELI no le parece exacta, señalando que tal tesis parte del presupuesto de que sea incompatible con la soberanía de los Estados cualquier límite que derive del extranjero. Pero, al contrario, según este autor, es imposible dar un contenido a la soberanía, en el ámbito de la Comunidad de los Estados, si no se reconoce la exigencia imprescindible de la libertad y de la igualdad de todos los Estados que en ella participan, con la consecuencia que de la misma noción de soberanía es legítimo deducir el ámbito del Poder Tributario, en el sentido de que ésta puede ser ejercitada por un Estado, si y en cuanto existan en concreto elementos de conexión con el Ordenamiento jurídico o con el territorio del Estado mismo. Así señala que no debería considerarse internacionalmente legítimo el establecimiento de un tributo, que tuviese por sujeto pasivo a un extranjero, respecto a un inmueble situado en otro Estado, sin que en el territorio del Estado impositor se verificasen actos jurídicamente relevantes, que tuviesen por objeto el inmueble en cuestión, o sin que allí residiese el sujeto pasivo.

A esto añade MICHELI la consideración del ámbito de «efectividad» de la norma tributaria como circunstancia que debe condicionar el ámbito de extensión de la misma. Señala en este sentido que la misma esencia del Poder Tributario, como manifestación típica de soberanía, requiere que la norma que lo actúa pueda ser aplicada por el Estado que la ha creado, a través de la actividad normal de sus órganos administrativos, dejando a parte los casos, particulares, en que el Estado deba recurrir a la asistencia o colaboración de un Estado extranjero. Señala que de esta «efectividad» de la norma tributaria, que acompaña y califica el carácter territorial y exclusivo de la misma, como dirigida a regular la actividad administrativa de un Estado, estableciendo relaciones específicas obligatorias con los sujetos a la soberanía del Estado mismo, descende el ámbito del Poder estatal de establecer tributos, en el sentido de que el Estado puede elegir, como presupuestos subjetivos y objetivos, hechos y circunstancias que se conectan a su propio Ordenamiento, como, por ejemplo, la ciudadanía o residencia del sujeto pasivo, la nacionalidad de la persona jurídica, la percepción de la renta, la producción de ésta, la realización del acto jurídico o la existencia del bien en el territorio.

En la investigación de si existan normas consuetudinarias en Derecho Internacional Tributario, BÜHLER ha señalado que en esta rama del Derecho Internacional hay menos espacio que en otras ramas del mismo para las costumbres,

4 Cfr. BISCOTTINI, G.: *Diritto Amministrativo Internazionale*, Tomo secondo (*La circolazione degli uomini e delle cose*), CEDAM, Padova, 1966, págs. 364 a 366.

5 Cfr. MICHELI, G.A.: *Corso di Diritto Tributario*, ottava edizione, UTET, Torino, 1989, págs. 96 y 97. Consideraciones similares a las hechas por MICHELI en esta obra, habían sido ya realizadas antes por el mismo autor en «*Problemi attuali di Diritto Tributario nei rapporti internazionali*», en *Diritto e Pratica Tributaria*, Parte Prima, 1965, págs. 223 y 224.

dada la fuerte vinculación de la Administración a los presupuestos de hecho formulados en la ley⁶. Pero en materia de territorialidad en sentido material del tributo, tal consideración no sería del todo exacta. Si la Administración es la encargada de aplicar los tributos, ante la existencia de una costumbre internacional debería aplicarla, y podría servir tal aplicación como prueba del reconocimiento por parte de su Estado de la existencia de tal costumbre. Pero la territorialidad en sentido material se mueve en el plano de la creación normativa y así sería también importante aquí la posición del Poder Legislativo estatal.

Ha destacado CROXATTO cómo la uniformidad de comportamiento por parte de los Estados puede reconocerse al máximo en el sentido de que no son asumidas como hechos imponibles las situaciones de hecho que se verifican en el extranjero en relación a extranjeros residentes allí, los cuales son, en general, sometidos a impuestos sólo por los hechos que se verifican en el territorio del Estado impositor. Y como este autor ha señalado, el constatar la subsistencia de un comportamiento uniforme por parte de los Estados no basta para afirmar la existencia de un límite de Derecho Internacional Consuetudinario a la actividad legislativa en materia tributaria, porque a tal fin es necesario demostrar que la limitación no viene puesta por los Estados de modo autónomo, sino que la misma es observada por éstos en cuanto considerada como un deber de Derecho Internacional. En base a ello, señala que parece, por tanto, fundado retener que no estemos en esta materia ante un límite impuesto por el Derecho Internacional, sino ante una autolimitación por parte de los Estados⁷.

La mayoría de la doctrina entiende que, en principio, no existen límites en relación a la territorialidad en sentido material del tributo o extensión de la ley tributaria⁸. Pero esto no quita que normas de Derecho Internacional General no específicamente tributarias sean aplicadas en relación a la territorialidad del tributo. Por ejemplo, los convenios internacionales para evitar la doble imposición son de gran importancia en materia de territorialidad en sentido material, y en relación a la aplicación de tales convenios encuentra plena vigencia el principio *pacta sunt servanda*.

Por otra parte, los convenios para evitar la doble imposición internacional podrían sugerir la idea de la no existencia de límites de Derecho Internacional General a la territorialidad en sentido material del tributo. Si existiesen en Derecho Internacional costumbres y principios generales claros en esta materia, se podría pensar que no habrían sido necesarios los convenios para evitar la doble imposición. Pero a veces lo que hacen los tratados internacionales

6 Cfr. BÜHLER, O.: *Principios de Derecho Internacional Tributario* (Versión castellana de F. CERVERA TORREJÓN), Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1968, pág. 52.

7 Recuerda en este tema CROXATTO la jurisprudencia emanada del Tribunal Permanente de Justicia Internacional en la Sentencia del caso Lotus (de 7 de septiembre de 1927, en *Recueil des arrêts*, Serie A, pág. 18), en la cual se reconoce que no existen límites de Derecho Internacional General al ejercicio de la actividad legislativa del Estado, estando solamente prohibido, salvo que exista una norma permisiva en contrario, el ejercicio de su poder sobre el territorio de otro Estado («Le norme di Diritto internazionale tributario», en *Studi in onore di Enrico Allorio*, II, Giuffrè, Milano, 1989, págs. 2226 a 2228, y «*Diritto internazionale tributario*», en *Digesto delle Discipline Privatistiche*, IV, UTET, Torino, 1989, pág. 643).

8 Véanse BERLIRI, A.: *Principi di Diritto Tributario*, Vol. I, Giuffrè, Milano, 1952, pág. 120; CARLI, C.C.: «Cooperazione internazionale tributaria», en la *Enciclopedia Giuridica Treccani*, pág. 7; HENSEL, A.: *Diritto Tributario* (Traducción al italiano de D. JARACH), Giuffrè, Milano, 1956, págs. 32 y 33; KRUSE, H.W.: *Derecho Tributario. Parte General* (Traducción de P. YEBRA MARTUL-ORTEGA y M. IZQUIERDO MACÍAS-PICAVEA), Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1978, pág. 115; OLIVARES ZARZOSA, J.I.: «El ámbito territorial de los impuestos generales sobre las sucesiones y sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados y la doble imposición internacional», en *Estudios de doble imposición internacional*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979, pág. 351; SACCHETTO, C., «Territorialità (diritto tributario)», en la *Enciclopedia del Diritto*, Vol. XLIV, 1992, pág. 324; SAINZ DE BUJANDA, F.: *Un esquema de Derecho Internacional Financiero* (Discurso de investidura como Doctor honoris causa por la Universidad de Granada), Universidad de Granada, 1983, págs. 24 a 26; STEVE, S.: «Sulla tutela internazionale della pretesa tributaria», en la *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, Parte I, 1940, págs. 243 a 260.

es codificar una costumbre internacional, dando así claridad y seguridad jurídica en la determinación de la norma internacional.

Y, junto a ello, debemos tener en cuenta que también aunque existiese una norma que impusiese la territorialidad en sentido material, esto, en principio, no supondría necesariamente la prohibición de la doble imposición internacional. Piénsese, por ejemplo, en el caso que se plantearía ante el posible gravamen de la misma manifestación de riqueza por dos Estados, por uno en base a la conexión del sujeto pasivo con su territorio y por el otro en base a una conexión del objeto de gravamen con su territorio; para los dos Estados existiría una conexión con su territorio.

La mayoría de la doctrina entiende que, en principio, no existen límites en relación a la territorialidad en sentido material del tributo o extensión de la ley tributaria. Pero esto no quita que normas de Derecho Internacional General no específicamente tributarias sean aplicadas en relación a la territorialidad del tributo

La prueba de la existencia de normas de Derecho Internacional General es siempre difícil. Los Estados, en la materia en estudio, como en tantas otras materias, intentan siempre no dar ocasión a poder entender que cuando actúan en el campo internacional lo hagan porque se crean obligados por la existencia de una norma consuetudinaria internacional, o sea, intentando no dejar ver en su comportamiento la *opinio iuris*.

Pero son localizables también en los convenios contra la doble imposición posibles pruebas explícitas de la inexistencia de normas de Derecho Internacional General que delimiten con carácter general deberes en materia de territorialidad en sentido material del tributo. Cuando estos convenios hacen referencia a las normas de Derecho Internacional General en materia de tributación de los diplomáticos, muestran con ello su reconocimiento de la existencia de normas de ese tipo en relación al tratamiento tributario de estos sujetos, pero no en relación a la globalidad del fenómeno tributario internacional. Así al menos se da la prueba de la no aceptación por parte de los Estados de la existencia de una norma de Derecho Internacional General que prohíba la doble imposición internacional. Por otra parte, también la doctrina entiende que no existe una norma de Derecho Internacional General que prohíba tal doble imposición⁹.

Además de las consideraciones realizadas en relación a la territorialidad en sentido material en general y a la doble imposición internacional, es oportuno, llegados a este punto, analizar la posible existencia de normas de Derecho Internacional General relativas a la tributación de ciertas categorías de sujetos. Se trata de verificar si existen normas consuetudinarias internacionales que prohíban gravar ciertas manifestaciones de riqueza que se encuentran en el territorio del Estado impositor cuando correspondan a ciertas categorías de sujetos.

9 Véanse BÜHLER, O., *ob. cit.*, pág. 224; GONZÁLEZ GARCÍA, E.: Comentario al artículo 21 de la Ley General Tributaria, en *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, Tomo I (Ley General Tributaria), Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1982, pág. 158; MICHELI, G.A.: «Problemi attuali di Diritto Tributario nei rapporti internazionali», *cit.*, págs. 227 y 228, «Legge (diritto tributario)», en la *Enciclopedia del Diritto*, XXIII, 1973, pág. 1095, y *Corso di Diritto Tributario*, *cit.*, pág. 98; MIRAULO, A.: *Doppia imposizione internazionale*, Giuffrè, Milano, 1990, pág. 11; SACCHETTO, C., *ob. cit.*, págs. 324 y 325; UDINA, M.: *Il Diritto internazionale tributario*, CEDAM, Padova, 1949, págs. 68 y 69; VITALE, M.: «Doppia imposizione (dir. intern.)», en la *Enciclopedia del Diritto*, XIII, 1964, pág. 1008.

3. Consideración fiscal de los Estados extranjeros

En función de lo expuesto en el apartado anterior, es necesario, en primer lugar, determinar si las exenciones tributarias de que disfrutaban los Estados extranjeros tienen su fundamento en el Derecho Internacional General. Señala GRIZIOTTI que los entes soberanos extranjeros pueden ser sujetos pasivos de impuestos porque el deber de pago del impuesto no hace disminuir la independencia política; por ello, señalaba que un Estado que posea una propiedad en el extranjero estaría obligado a pagar el correspondiente impuesto¹⁰.

Sobre este punto, MICHELI señala que no es actualmente configurable un principio consuetudinario que determine la exención del Estado extranjero del Poder Tributario de otros Estados. Destaca que hay actos del Estado extranjero que son tradicionalmente considerados como referentes al ejercicio de la soberanía de éste y, por tanto, como tales, sustraídos al Poder de otro Estado; pero pocos de éstos entran en consideración con respecto al Poder Tributario. Indica que se entiende comúnmente, por ejemplo, que la costumbre internacional excluye a las naves de guerra extranjeras. Señala a continuación este autor que, en cuanto a los Estados extranjeros en general, éstos no se encuentran sustraídos a la ley tributaria emanada de otro Estado, cuando en este último se verifique un hecho o tenga lugar una circunstancia que sea calificada por la ley de ese Estado como presupuesto del tributo. Añade que podrá suceder luego que el Estado, acreedor del tributo, renuncie en la práctica al ejercicio del consiguiente derecho de crédito y, por ello, a recurrir a la ejecución forzosa contra el Estado extranjero deudor. Pero, dicho esto, señala MICHELI que se debe rechazar que se pueda reconocer la existencia de una norma consuetudinaria internacional¹¹.

Por otra parte, UCKMAR ha señalado que a través de una práctica, que se ha elevado ya a norma de Derecho Internacional, los Estados extranjeros se presentan como «inmunes» de tributación cuando desarrollen en el territorio del Estado impositor actividades normal y tradicionalmente consideradas como estatales, no dándose, por el contrario, la «inmunidad» cuando el Estado extranjero realice operaciones de naturaleza comercial, es decir, operaciones que normalmente sean desarrolladas por empresarios privados¹².

Especial atención ha prestado al tema de la tributación de los Estados extranjeros BISCOTTINI, el cual, en el estudio de las normas de Derecho Internacional General que puedan incidir sobre el mismo, se pronunciaba señalando que todo Estado, en el momento en que reconoce que otro Estado actúa en la condición de ente soberano, se encuentra en la imposibilidad de imponerle algo. En el campo específico que se trata, esto implica que ningún Estado puede someter a sus propios tributos a otro Estado por los actos que realice en su condición de sujeto revestido de poder de imperio o de sujeto de Derecho Internacional. Y así señalaba este autor, a título de ejemplo, que no se puede sujetar a tributación a un Estado extranjero en relación a los fondos que tiene a su propia disposición para pagar los estipendios a cuantos están autorizados a desarrollar en lugar público actividades por cuenta del mismo. Añadía que, por otra parte, ello no significa que el Estado en cuestión no pueda valorar el evento que se origina a partir del desarrollo de las actividades soberanas ajenas, y así, volviendo al ejemplo anterior, señala que no significa que el pago del estipendio no pueda ser considerado como hecho relevante desde el punto de vista fiscal para dar lugar a la aplicación de tributos a cargo del agente extranjero considerado, no como órgano, sino en su condición de sujeto del ordenamiento local. Sobre la exención tributaria de los Estados extranjeros, especificaba BISCOTTINI que es evidente que esta exención cubre

10 Cfr. GRIZIOTTI, B.: «Studi di Diritto Tributario», en *Studi nelle Scienze Giuridiche e Sociali*, Vol. XII, R. Università di Pavia, 1928, pág. 97.

11 *Corso di Diritto Tributario*, cit., pág. 98. En el mismo sentido se pronuncia FANTOZZI (*Diritto Tributario*, UTET, Torino, 1991, pág. 158).

12 Cfr. UCKMAR, V.: *La tassazione degli stranieri in Italia*, CEDAM, Padova, 1955, págs. 64 y 65.

solamente las actividades que el Estado extranjero realiza como tal y no las otras que puedan estar más o menos íntimamente conectadas a las primeras. Así, por ejemplo, se debería entender que un Estado extranjero no podrá ser sometido a tributos por los ingresos que le deriven de las tasas percibidas por sus cónsules en relación con los servicios que están legitimados para desarrollar en el extranjero. Pero señalaba que parece que no estén cubiertas por tal exención las rentas que podrían derivar de la inversión del dinero así recaudado, aunque ello estuviese simplemente representado por los intereses satisfechos por el banco donde tal dinero es depositado, y ello porque la actividad funcional del Estado se limita a la percepción del tributo y no a cuanto es realizado posteriormente. Destacaba BISCOTTINI que los casos que dan lugar a exención son, por ello, bastante raros; entre ellos incluía el relativo a la concesión del *exequatur* para el ejercicio de las funciones consulares, al presentarse tal acto como indispensable para que el cónsul extranjero

pudiese ser admitido y desarrollar sus funciones. A tal propósito observaba que las disposiciones que establecían tal exención se encontraban, normalmente, en los convenios consulares, tanto que entendía que el deber de concederla hubiese entrado a formar parte del Derecho consuetudinario, y ello en cuanto que, si se hubiese debido pagar el tributo, ello habría afectado al individuo en su condición de órgano del Estado extranjero¹³.

Subrayaba BISCOTTINI en este tema el régimen tributario de los inmuebles de los Estados extranjeros. Delimitaba el problema señalando que siguiendo el principio enunciado *supra* es fácil resolver el problema de si el Estado extranjero está exento de impuestos en relación a los inmuebles de su propiedad que estén destinados a sede de sus servicios en el extranjero. Advertía a este propósito que, a menos que se demuestre la existencia de normas específicas en esta materia, el problema no puede ser planteado en relación simplemente a los inmuebles destinados a los servicios diplomáticos o consulares, con respecto a los que, incluso, el problema se presenta un poco apartado por la presencia de particulares inmunidades que afectan a estos órganos. El problema, entonces, lo presentaba como que debe ser apreciado en su integridad, o sea, comprendiendo todos los servicios que un Estado puede legítimamente poner en funcionamiento en territorio extranjero. De gran importancia a este propósito es la observación de que la adquisición por parte del Estado de un bien inmueble para destinarlo a sus propios servicios en el extranjero es una operación de inversión patrimonial y no constituye ejercicio de poder público. Señalaba que el discurso no cambia si, en vez de considerar el momento de la adquisición, se hace referencia a un momento posterior y se mira la utilización del bien, ya que es evidente que la propiedad del mismo no sirve para hacer posible el desarrollo del servicio, sino que tiene un fin económico, en cuanto permite no deber tomar en alquiler el inmueble necesario para el desarrollo de la actividad pública. Así, destacaba que la adquisición de la propiedad está, pues, solamente conectada al ejercicio del poder del Estado extranjero y no tiene, por regla, carácter funcional. Destacaba BISCOTTINI que, puesto esto en claro, se debe añadir que la práctica en esta materia

Por otra parte, UCKMAR ha señalado que a través de una práctica, que se ha elevado ya a norma de Derecho Internacional, los Estados extranjeros se presentan como «inmunes» de tributación cuando desarrollen en el territorio del Estado impositor actividades normal y tradicionalmente consideradas como estatales, no dándose, por el contrario, la «inmunidad» cuando el Estado extranjero realice operaciones de naturaleza comercial, es decir, operaciones que normalmente sean desarrolladas por empresarios privados

13 Cfr. BISCOTTINI, G., *ob. cit.*, págs. 409 a 413.

es mucho más amplia de lo que pueda imponer el Derecho Internacional General y que a menudo también el Derecho Convencional reconoce aquí exenciones que los Estados no estarían, en rigor, obligados a reconocer¹⁴.

En el Derecho Internacional, con respecto a la posición de un Estado extranjero en relación al Ordenamiento jurídico de otro Estado, encontramos dos institutos de base consuetudinaria: la inmunidad de jurisdicción y la inmunidad de ejecución. La primera hace referencia a la imposibilidad de que los Tribunales de un Estado conozcan de una demanda judicial contra un Estado extranjero. Esta institución, en principio, no tendría importancia en relación al Derecho Tributario, dado que los tributos son aplicados por la Administración, conociendo los órganos jurisdiccionales solamente de los recursos contra los actos administrativos tributarios.

De todas formas, la inmunidad de jurisdicción no impediría que el Estado extranjero pudiese actuar activamente ante los Tribunales de otro Estado. Pero esto, en principio, quedaría al margen de la materia tributaria. El segundo instituto mencionado, la inmunidad de ejecución, hace referencia a la imposibilidad de adoptar medidas ejecutivas judiciales o administrativas contra un Estado extranjero. Así, la Administración tributaria, aunque liquidase un crédito tributario contra un Estado extranjero, no podría proceder a la ejecución de los bienes de éste, quedando así inmune tal Estado en relación a las pretensiones tributarias del Estado del territorio.

Pero lo que acabamos de evidenciar necesita de una precisión. La inmunidad de jurisdicción juega en relación con los actos *jure imperi*, pero no con respecto a los actos *jure gestionis*; tal distinción toma como base que el acto del Estado extranjero represente o no ejercicio de su poder de imperio y en la práctica se presenta como muy problemática, vistas las dificultades interpretativas que origina la aplicación de un criterio tan general a la diversidad de casos de la vida real. Pero con respecto a la inmunidad de ejecución no importa tanto la condición del acto del Estado extranjero, cuanto la función a la que están destinados los bienes ejecutables. Así, un bien utilizado en el ejercicio de una función pública del Estado extranjero no podría ser ejecutado.

Aunque el daño efectivo no se produciría hasta que no se ejecutasen los bienes de otro Estado, el simple hecho de someter a gravamen los actos de Estados extranjeros que sean ejercicio de poder de imperio sería claramente ofensivo a la independencia y a la igualdad entre Estados, en cuanto teóricamente condicionaría el ejercicio de tal poder. Así, cuando los Estados eximen de impuestos a los Estados extranjeros deberían tener presente tal deber internacional, lo que sirve de base para reconocer en su comportamiento el cumplimiento de una norma consuetudinaria internacional. Y para los actos que no supongan ejercicio de poder de imperio y que originen obligaciones tributarias, siempre se debe tener presente que no se pueden ejecutar bienes afectos a funciones públicas extranjeras, porque sería atentatorio contra el ejercicio de tales funciones. Por ello, la práctica aconseja eximir, en general, de impuestos a los Estados extranjeros a través de normas internas o de convenios internacionales, sin olvidar la toma en consideración e influencia de la cortesía internacional, que tiene un alcance que va más allá de los deberes jurídicos internacionales existentes.

4. Consideración fiscal del personal diplomático extranjero

En el ámbito de la posible influencia del Derecho Internacional General en materia tributaria debemos ocuparnos del régimen fiscal de los agentes diplomáticos. Es necesario analizar cuál sea el fundamento

14 Cfr. BISCOTTINI, G., *ob. cit.*, pág. 413.

jurídico de las exenciones tributarias de que gozan los agentes diplomáticos extranjeros en el Estado en el que desempeñan sus funciones.

Para MICHELI es muy dudosa la existencia de una norma consuetudinaria internacional que exima de determinados impuestos a los agentes diplomáticos de un Estado extranjero, inspirándose, según él, las prácticas de los Estados en este punto en reglas de cortesía internacional que no crean derechos o deberes en el Ordenamiento internacional¹⁵. Por otra parte, UDINA señala que las exenciones tributarias acordadas a los agentes diplomáticos de Estados extranjeros se basan en «reglas de cortesía internacional que tienden siempre más a generalizarse y a convertirse -por vía consuetudinaria o por coincidencia de las cada vez más numerosas normas de derecho internacional particular en la materia- en verdaderas y propias normas de derecho internacional común»¹⁶. Pero, en general, la doctrina entiende que existen normas de Derecho Internacional Consuetudinario que imponen a los Estados eximir de ciertos impuestos a los agentes diplomáticos de otros Estados¹⁷.

Con respecto a la inmunidad de ejecución no importa tanto la condición del acto del Estado extranjero, cuanto la función a la que están destinados los bienes ejecutables. Así, un bien utilizado en el ejercicio de una función pública del Estado extranjero no podría ser ejecutado

A nuestro entender, la prueba de la existencia de un deber de Derecho Internacional General en el sentido de eximir de ciertos impuestos a los agentes diplomáticos extranjeros, se podría encontrar en los convenios internacionales para evitar la doble imposición. La referencia que en la inmensa mayoría de estos convenios se hace a los Principios Generales¹⁸ del Derecho Internacional relativos a las exenciones tributarias de los agentes diplomáticos extranjeros, representa una prueba del reconocimiento, por parte de los Estados, de la existencia de normas de Derecho Internacional General sobre este punto. Tales convenios parten aquí esencialmente de lo que prevé a estos efectos el Modelo de convenio para evitar la doble imposición internacional sobre la renta y el patrimonio de la O.C.D.E. Debemos destacar aquí que, en las sucesivas versiones del referido Modelo, se ha venido proponiendo que en todo convenio para evitar la doble imposición internacional se establezca que sus disposiciones no afectarán «a los privilegios fiscales de que disfruten los miembros de las misiones diplomáticas o de las oficinas consulares de acuerdo con los principios generales del derecho internacional o en virtud de las disposiciones de acuerdos especiales»¹⁹.

15 Cfr. MICHELI, G.A., *Corso di Diritto Tributario*, cit., pág. 97.

16 *Il Diritto internazionale tributario*, cit., págs. 156 y 157.

17 Véanse BÜHLER, O., ob. cit., pág. 52; FERREIRO LAPATZA, J.J.: *Curso de Derecho Financiero Español*, 10ª edición, Marcial Pons, Madrid, 1988, pág. 113; KRUSE, H.W., ob. cit., págs. 115 y 116; OLIVARES ZARZOSA, J.I., ob. cit., pág. 351; STEVE, S., ob. cit., pág. 243.

18 En la práctica, unos convenios hablan de principios generales y algunos otros de normas generales.

19 Una referencia similar se puede encontrar en el artículo 13 del Modelo de convenio para evitar la doble imposición internacional sobre las sucesiones y las donaciones de la O.C.D.E. de 1982.

A nuestro entender, la prueba de la existencia de un deber de Derecho Internacional General en el sentido de eximir de ciertos impuestos a los agentes diplomáticos extranjeros, se podría encontrar en los convenios internacionales para evitar la doble imposición

Las posibles normas consuetudinarias internacionales sobre las exenciones tributarias de los agentes diplomáticos extranjeros fueron codificadas por la Convención de Viena sobre relaciones diplomáticas, de 18 de abril de 1961²⁰. En el preámbulo de esta Convención se señala que las inmunidades y los privilegios que en la misma se reconocen no se conceden en beneficio de las personas, sino con el fin de garantizar el desempeño eficaz de las funciones de las misiones diplomáticas en calidad de representantes de los Estados. Así, debemos tener presente que los

mencionados privilegios fiscales ayudan a preservar la independencia necesaria para el correcto desempeño por parte de los agentes diplomáticos de sus funciones²¹. Piénsese, por ejemplo, en los problemas que podría generar una inspección tributaria en relación a un agente diplomático, dado el secreto que debe rodear sus funciones.

Por lo que respecta a nuestro Ordenamiento tributario, debemos recordar que, siguiendo la tradición normativa del mismo en las distintas leyes que se han venido sucediendo, en relación al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y al Impuesto sobre la Renta de No Residentes, la condición de agente diplomático o de personal consular, así como otras funciones al servicio de Estados extranjeros, determinan, a título de reciprocidad²², en relación a los sujetos de nacionalidad extranjera, que no queden sometidos al primero y, en su caso, sí al segundo, aunque residan, en función del desempeño de sus funciones, en territorio español.

De otro lado, muchas veces, los funcionarios de las organizaciones internacionales gozan, en los Estados miembros de las mismas, de privilegios fiscales similares a los reconocidos a los agentes diplomáticos. Pero en estos casos no se trata de privilegios que encuentren su origen en el Derecho Internacional consuetudinario, sino en acuerdos internacionales²³. De origen convencional son también los privilegios fiscales de las propias organizaciones internacionales. De esta forma, desde la perspectiva tributaria, mientras en materia diplomática y de Estados extranjeros pueden tener alguna influencia las normas generales del Derecho Internacional, en materia de organizaciones internacionales y de sus funcionarios no se daría ya tal influencia.

20 En este Convenio se prevén privilegios fiscales relativos no sólo a los agentes diplomáticos, sino también al Estado al que pertenece la misión diplomática. Por otra parte, recordemos aquí que exenciones tributarias relativas al Estado extranjero titular de una oficina consular fueron recogidas en la Convención de Viena sobre relaciones consulares, de 24 de abril de 1963, donde también se contemplaron privilegios fiscales para el personal consular.

21 Sobre las razones que históricamente se han dado para justificar el régimen tributario privilegiado de los agentes diplomáticos, véase LEMUS CHAVARRI, F. de: «Régimen fiscal de las misiones y de los agentes diplomáticos acreditados en España», en *XX Semana de Estudios de Derecho Financiero*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1973, págs. 794 a 796.

22 Apartado 2 del artículo 9 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

23 En este sentido, véanse MONACO, R.: «La condizione giuridica esterna dei funzionari internazionali», en la *Rivista Trimestrale di Diritto Pubblico*, 1951, pág. 404; SOLA, M. de: «Impuesto municipal sobre las residencias principales de los funcionarios de las Comunidades Europeas», en *Noticias/C.E.E.*, núm. 24, 1987, pág. 131; UDINA, M., «Il Trattamento Tributario dei Funzionari Internazionali», en *Gegenwartsprobleme des internationalen Rechtes und der Rechtsphilosophie* (Festschrift für Rudolf Laun zu seinem siebzigsten Geburtstag), Girardet & Co., Hamburg, 1953, pág. 282.

No obstante, GÓMEZ TARRAGONA entiende que el Derecho Internacional consuetudinario puede tener en este tema cierta influencia («Tributación de los funcionarios de los organismos internacionales», en *XX Semana de Estudios de Derecho Financiero*, cit., pág. 835).