



El sistema de derecho tributario ante el fenómeno migratorio. Especial referencia al contribuyente circular. Un análisis desde Cuba

The tax law system in the face of the migratory phenomenon. Special reference to the circular taxpayer. An analysis from Cuba

O sistema tributário frente ao fenômeno migratório Referência especial ao contribuinte circular Uma análise desde Cuba

REYNIER LIMONTA MONTERO*

* Magíster en Derecho Constitucional y Administrativo; doctorando en Ciencias Jurídicas. Profesor asistente de Derecho Económico y Derecho Financiero, Facultad de Derecho, Universidad de Oriente, Cuba. rlimonta@uo.edu.cu / <https://orcid.org/0000-0002-7698-4240>.
DOI: <https://doi.org/10.18601/16926722.n20.08>

Resumen

Las migraciones suponen un reto trascendente para el ordenamiento jurídico por varias razones. En el caso particular del sistema de derecho tributario el impacto es notable, en tanto los mecanismos previstos por esta rama del derecho en el proceso de exacción fiscal responden mayoritariamente a situaciones sociales con comportamientos demográficos visiblemente distintos a los que la contemporaneidad describe. *Ergo*, las adaptaciones de las instituciones tributarias como sujetos, objetos, carácter de la relación tributaria, ampliación de la territorialidad, moderación del poder tributario, cesión de competencias a otros Estados, enfoque cooperativo en la recaudación se han transformado al influjo del derecho internacional. Ahora bien, las garantías y los derechos de los contribuyentes en el caso del migrante/contribuyente circular suponen uno de los retos más peculiares para el sistema de derecho tributario, en tanto esta figura cobra auge e importancia en las sociedades contemporáneas, ora como ente dinamizador en la economía interna o como sujeto desprovisto de una protección adecuada por el derecho tributario en particular y financiero en general. Este trabajo esboza los desafíos fundamentales de la figura para el derecho tributario y pautar algunos nodos epistémicos para el desarrollo teórico-normativo de la figura.

Palabras clave: migrante circular; contribuyente circular; sistema de derecho tributario; migración.

Abstract

Migration is a major challenge for the legal system for various reasons. In the particular case of the tax law system, it receives a notable impact, as the mechanisms provided for by this branch of law in the tax exaction process mostly respond to social situations with demographic behaviors visibly different from those described by contemporaneity. *Ergo*, the adaptations of tax institutions as subjects, objects, nature of the tax relationship, expansion of territoriality, moderation of tax power, transfer of powers to other States, cooperative approach to collection have been transformed under the influence of International Law. Now, the guarantees and rights of the taxpayers in the case of the migrant / circular taxpayer is one of the most peculiar challenges for the tax law system, as this figure is gaining importance in contemporary societies, now as a dynamic entity in the internal economy or as a subject without adequate protection by tax law in particular and financial law in general. This work outlines the fundamental challenges of the figure for Tax Law and outlines some epistemic nodes for the theoretical-normative development of the figure.

Key words: Circular migrant; circular taxpayer; Tax law system; migration.

Resumo

A migração é um grande desafio para o sistema jurídico por várias razões. No caso particular do sistema de direito tributário, recebe um impacto notável, uma vez que os mecanismos previstos por este ramo do direito no processo de cobrança de impostos respondem principalmente a situações sociais com comportamentos demográficos visivelmente diferentes dos descritos pela contemporaneidade. Logo, as adaptações das instituições tributárias como sujeitos, objetos, natureza da relação tributária, expansão da territorialidade, moderação do poder tributário, transferência de poderes para outros Estados, abordagem cooperativa da cobrança foram transformadas sob a influência do Direito Internacional. Já as garantias e direitos dos contribuintes no caso do migrante / contribuinte circular é um dos desafios mais peculiares para o sistema de direito tributário, visto que esta figura vem ganhando importância nas sociedades contemporâneas, agora como entidade dinâmica na a economia interna ou enquanto matéria sem proteção adequada pelo direito fiscal em particular e pelo direito financeiro em geral. Este trabalho traça os desafios fundamentais da figura para o Direito Tributário e apresenta alguns nós epistêmicos para o desenvolvimento teórico-normativo da figura.

Palavras-chave: Migrante circular; contribuinte circular; sistema jurídico tributário; migração.

Introducción: un exordio necesario

A Benjamin Franklin se le ha acusado ser el autor de la famosa frase “in this world nothing can be said to be certain, except death and taxes” (1789, p. 69); no sin clara razón resultan los tributos, en tanto categoría más general, uno de los elementos más importantes en la vida social. La tributación es uno de los fenómenos más controversiales en la ciencia del derecho. Se trata de un conjunto de relaciones sociales extremadamente gravosas que solo la racionalidad y su evolución en torno a la acción colectiva ha hecho posible su desarrollo relacional (Limonta Montero, 2019).

En el caso del fenómeno migratorio, el sistema tributario aborda la migración desde una concepción dual, primero como disminución efectiva del número de potenciales contribuyentes a partir de que la actividad demostrativa de capacidad contributiva resulta fuera de los límites de la territorialidad, lo que ocurrió durante una buena parte del siglo xx y como elemento complejizador de las relaciones jurídicas tributarias. Ahora bien, el fenómeno de la migración circular plantea un reto peculiar al ordenamiento jurídico, en tanto la descripción de esta situación en el derecho internacional carece de correlato adecuado en el sistema de derecho tributario, lo que provoca una falta de sistematicidad en el desarrollo teórico-normativo de la figura.

Este trabajo se propone como objetivo definir los alcances teóricos del contribuyente circular, su posición en el universo de sujetos tributarios, el rol de los acuerdos contra la doble imposición y las insuficiencias sistemáticas que plantea esta figura, ahondando en pautas para comprender mejor su alcance y garantizar sus derechos. Variables como la extrafiscalidad tributaria logran armonizarse en este análisis para moderar el enfoque recaudatorio predominante en este caso. Se hace desde una perspectiva comparada en la región para, finalmente, abordar algunas notas del problema en el ordenamiento jurídico cubano.

I. Tributación y migración. Claves de un fenómeno convergente

El proceso de exacción fiscal supone la existencia de un conjunto de principios, normas, valores que componen el sistema de derecho tributario. Este plexo categorial interacciona no solo en el eje del derecho financiero como parte de la actividad financiera, sino que transversaliza gran parte de las relaciones jurídicas, en un enfoque marcadamente holístico. Al ser el régimen impositivo universal un rasgo del Estado (Cotarelo, 1996, pp. 15-23), es comprensible que las distintas ramas jurídicas resulten mediatizadas en el sentido descrito por la cuestión tributaria. Esta misma cercanía teórico-práctica es sostenida con una multiplicidad de fenómenos sociales. El fenómeno migratorio no es la excepción, y su impacto se ha sentido en las instituciones jurídicas-tributarias. Un ejemplo palpable de esta influencia es el tránsito del criterio de vinculación tributaria objetiva a la subjetiva, lo que disminuye los ordenamientos jurídicos que ponderan el criterio de territorialidad o de la fuente en relación con los que optan por el principio de renta mundial.

En su esencia, el fenómeno migratorio supone un reto en relación con las fuentes de ingreso tributario, de ahí que la protección de estas últimas haya dado lugar al alumbramiento de los denominados *exit taxes*. En realidad, estos gravámenes resultan del abandono de la residencia fiscal y la renuncia a la nacionalidad, suponiendo una pérdida de capacidad financiera para los Estados emisores. Aunque esto bien pudiera ser la punta del iceberg, pues este fenómeno –los *exit taxes*– produce un variado efecto en la economía global, con múltiples conexiones con la actividad financiera. Por ejemplo, en los mercados laborales produce un efecto de doble naturaleza: por un lado, constituye una ganancia económica para los países de llegada, a partir de un aumento de la producción de bienes y servicios. Pero, por otro lado, el pago a los emigrantes siempre es menor que el valor de los bienes y servicios adicionales que producen los ciudadanos del país receptor, lo que hace que, en su conjunto, las sociedades receptoras se encuentren en una posición macroeconómica favorable (Iturbe-Ormaetxe, 2014). Para los países o las sociedades emisoras ocurre diametralmente lo opuesto: disminución de la oferta laboral general, déficits en la oferta cualificada y minoraciones brutas en los ingresos tributarios a partir del éxodo de contribuyentes o futuros contribuyentes físicos, e incluso jurídicos, esto último relacionado con el comportamiento del emprendimiento. Otro de los previsible efectos es el aumento de la presión tributaria sobre los contribuyentes residuales en razón de un crecimiento mínimo o decrecimiento en el potencial contributivo. Estas son solo ejemplificaciones muy visibles

del fenómeno que tiene hondas implicaciones económicas, políticas, jurídicas, antropológicas, etc. Esta cadena de efectos es el factor primario en la reacción del sistema jurídico en general y el tributario en particular al abordar el fenómeno y el origen, *ab ovo*, de las medidas para contrarrestar en el plano puramente impositivo la migración de capitales y contribuyentes a partir del cambio de domicilio fiscal.

Como ha apuntado, con acierto, Ribes Ribes

... lógicamente en los casos en los que una persona física o jurídica se traslada de una jurisdicción a otra, el Estado de la antigua residencia puede ver mermados sus ingresos tributarios, lo que explica que sean numerosas las legislaciones nacionales en las que se han establecido este tipo de tributos, como medida de protección a sus fuentes de ingresos. (2015)

Este enfoque ha sido el predominante tanto en la producción normativa como en la jurisprudencia a pesar del variopinto mosaico de tipologías que supone el fenómeno migratorio en sí, y la expresión concreta del poder tributario en la definición de hechos imponibles.

El enfoque de la protección de las fuentes de ingresos tributarios ha resultado, en muchos casos, contrapuesto al de la protección de los contribuyentes, lo que ha esbozado un eje dilemático interesante que ha tensionado de manera extraordinaria el ordenamiento jurídico tributario y, de hecho, ha originado un debate no zanjado al respecto. La famosa decisión sobre el caso Werner, tomada por el Tribunal Europeo de Justicia en 1993, estableció la doctrina de que “el tratado de la CEE no se opone a que un Estado miembro imponga a sus nacionales que ejercen su actividad profesional en el territorio de este Estado y perciben de él la totalidad o casi totalidad de sus ingresos o poseen en él la totalidad o casi totalidad de su patrimonio una carga fiscal más gravosa cuando no residan en dicho Estado que cuando residan en él” (Tribunal Europeo de Justicia, 1993). Ello consagró la posición doméstica cuando se abordasen asuntos de tal naturaleza, fortaleciendo el papel del Estado impositor frente al contribuyente emigrado. Analicemos la cuestión del *óbiter dictum* al establecer una clara discriminación entre los contribuyentes teniendo como único motivo del trato desigual la residencia. Esta valoración coincide con la realidad jurídica de varios ordenamientos jurídicos. De hecho, Betten afirma, sin ambages, que cuando se realiza un análisis comparado entre los impuestos a la renta en tres Estados distintos como Canadá, Países Bajos y Alemania es posible advertir que el tratamiento en la imposición, bajo impuestos de salida limitados o generales, es comparable al tratamiento de los residentes con la diferencia de que en el caso de los *exit taxes* gravan ganancias futuras cuya efectividad resulta de algún modo “acelerada” desde el ordenamiento tributario (1998, p. 436). Sin embargo, “the effective income tax burden of resident taxpayers therefore has a lower cash value than the income tax burden of emigrant” (p. 436). Esto último es una realidad más que evidente. Aunque, en el caso de la realización del hecho imponible, ordenamientos como el danés y el de Países Bajos hayan escogido medidas para evitar la doble imposición internacional en forma de créditos recaudados por el país de inmigración al

momento de la obtención de las rentas. Caso distinto el de Estados Unidos, donde se grava a las personas de manera global, aunque es correcto señalar que, desde una perspectiva individual, el concepto de persona engloba ciudadanos y personas extranjeras residentes, poseedoras estas últimas de la tarjeta verde, o que hayan cumplido exitosamente con los requerimientos de la prueba de presencia sustancial (Schadewald, 2015). Sin embargo, como ha acotado certeramente Chand (2013), en Estados Unidos se aplica un régimen general de impuestos de salida a nacionales que renuncian a la ciudadanía y a los extranjeros que no obtienen la residencia legal permanente.

Pese a ello, el panorama ha comenzado a cambiar, al menos en el mundo iuspublicístico europeo. Tal y como ha señalado van Arendonk, no es infrecuente encontrar las teorías que expresan que la posición adoptada en la sentencia Werner ha sido o puede ser, acorde a las posiciones que se sostengan, suspendida, superada o reemplazada (van Arendonk y Engelen, 2005).

El caso de Hughes de Lasteyrie du Saillant es un ejemplo de lo afirmado anteriormente pues la actividad económica transfronteriza, cuyo sedimento había sido la decisión Werner, comienza a moverse ponderando el derecho al libre movimiento de personas. A partir de ello, el Tribunal Europeo de Justicia declara que “el artículo 167 bis no puede atribuir la intención de eludir la normativa tributaria francesa a todos los contribuyentes que trasladen su residencia fuera de Francia sin exceder considerablemente lo que resulta necesario para alcanzar el objetivo que persigue”. Con lo cual comienza a ponderar la libertad de establecimiento y las restricciones que pueden emanar de la sede tributaria, lo que queda claro cuando concluye que

... en la medida que la imposición de estos requisitos genera restricciones al derecho de establecimiento el objetivo de prevenir la evasión fiscal, que no puede justificar el régimen tributario previsto en el artículo 167 bis del CGI tampoco puede ser eficazmente invocado en apoyo de dichos requisitos, cuya finalidad es la aplicación de este régimen.

Como hemos explicado, la interrelación entre el fenómeno migratorio y la tributación ha alcanzado un punto epistémico de equilibrio en la figura de los *exit taxes*, no solo como una reacción a los efectos migratorios, sino como un nexo jurídico convergente entre el Estado impositor y un contribuyente especial que sale de su ámbito territorial y afecta la realización de las funciones públicas. Se trata de una responsabilidad diferida que los hechos imponibles tratan de resolver.

II. La figura del migrante circular ante el sistema de derecho tributario. El contribuyente circular

En esta clave convergente que los impuestos de salida expresan existen matices procedentes de las características del fenómeno migratorio, cuyo punto distintivo depende de

las características de la sociedad de que se trate. El abordaje teórico de una peculiaridad, como el contribuyente circular, aporta al debate iuspublicístico una riqueza teórica importante toda vez que rompe con la cosmovisión del abandono definitivo de persona y patrimonio y, por supuesto, del fundamento objetivo y ético de los *exit taxes*. Incluso mecanismos tradicionales como los acuerdos contra la doble tributación resultan rebasados por esta figura que, dadas las condiciones de la globalización tecnológica, es cada vez más frecuente.

Conviene entonces dilucidar la figura del migrante circular. La sociología ha trabajado desde su arista este fenómeno distinguiendo las matizaciones correspondientes, por ello utilizaremos las distinciones planteadas por Bovenkerk, quien explica:

... cuando la gente retorna por primera vez a su país de origen, solo en este caso se usará el término migración de retorno; cuando la gente se traslada a un segundo destino, emplearemos el término migración de tránsito; cuando se emigra de nuevo al mismo destino después de haber retornado por primera vez lo llamaremos reemigración; cuando se emigre a un nuevo destino tras haber retornado nueva emigración; cuando los movimientos de ida y vuelta entre dos lugares incluyan más de un retorno llamaremos a esto migración circular. (2012)

El sustento explicativo de estos flujos ha sido teóricamente abordado desde cuerpos episódicos muy variados, ponderando las características más visibles, aunque no es posible su especificación, sino que aparece explicado dentro de las teorías más generales del fenómeno migratorio (Castillo, 1997). Por ejemplo, las clasificaciones en relación con el retorno¹ son un elemento común y pueden ser de utilidad para las administraciones tributarias en su tratamiento a los retornados, en el caso particular del migrante circular, como abordaremos *a posteriori*.

La circularidad como categoría en este análisis expresa la traslación temporal a otro territorio, en este caso de otro Estado, con objetivos laborales o patrimoniales definidos, sin la ruptura evidente o contrastada con el Estado de origen. Ese ciclo descrito es el que, desde el punto de vista de la exacción fiscal, plantea los desafíos más evidentes al sistema tributario tradicional.

Como han expresado con claridad Newland *et al.*

... circular migration is a continuing, long term and fluid pattern of international mobility of people among countries that occupy what is now increasingly recognized as single economic space. At its circular migration increases the likelihood that both countries of origin and destination gain from international mobility. It also conforms to the natural preferences of many migrants, as illustrated by de facto circularity where

1 Se habla de las clasificaciones de Wielder-Okladek (1969), Cerase (1974) y Petersen (1968), por solo citar ejemplos.

national borders are open by agreement or are not heavily enforced. Current patterns of circular migration fall into several categories, seasonal migrations, non-seasonal law-wage labor and the mobility of professionals, academics and transnational entrepreneurs. (2008).

Sus orígenes se han reconocido en las migraciones de la posguerra y en los llamados *guestworkers* (Sánchez-Montijano y Faúdez García, 2011) aunque, como ha reconocido Martínez Pérez (2020), en las actuales condiciones de la emigración, cuyas características son la circularidad, el saldo negativo, el robo de cerebros y el flujo migratorio de personal calificado marcan una realidad globalizada. En el caso peculiar de la figura que abordamos, el migrante circular aparece signado por un movimiento que tiende a ser repetitivo, alejándose de la idea tradicional de un ciclo único marcado por la partida y el retorno: de aquí la noción de circularidad, entendida como un patrón de movilidad humana en el cual la circularidad actúa como un resorte para sostener la temporalidad (Sánchez-Montijano y Faúdez García, 2011). Al contar, desde la flexibilidad del ordenamiento jurídico, con la probabilidad de corporizar el retorno, resulta mucho más atractiva la posibilidad de regresar a las condiciones antropológicas de salida, una vez garantizado el sustento material en el destino. Este patrón circular puede derivar en una multiplicidad de conductas que van desde la temporalidad breve hasta los viajes diarios, en una dirección salida-entrada, dependiendo de las condiciones materiales de las sociedades en cuestión.

Esta realidad subyacente enfrenta al sistema tributario a una visión novedosa, desafiante y dialéctica en relación con el fenómeno migratorio. Se trata, a todas luces, de una cuestión que reviste la mayor importancia y actualidad, pues la multiplicidad de situaciones posibles hace del tema un fenómeno multidimensional e interdisciplinario, que desborda las esencias de los sujetos tributarios.

Si bien este migrante circular es un contribuyente sujeto a una potencial doble imposición, los acuerdos contra esta, en su naturaleza jurídica, ofrecen un abanico limitado de opciones por cuanto la figura desborda su alcance obligando, a nuestro criterio, a una reconfiguración epistémica de las categorías relacionadas. Conviene entonces detenernos en las características generales de estos acuerdos y su interacción con la migración circular.

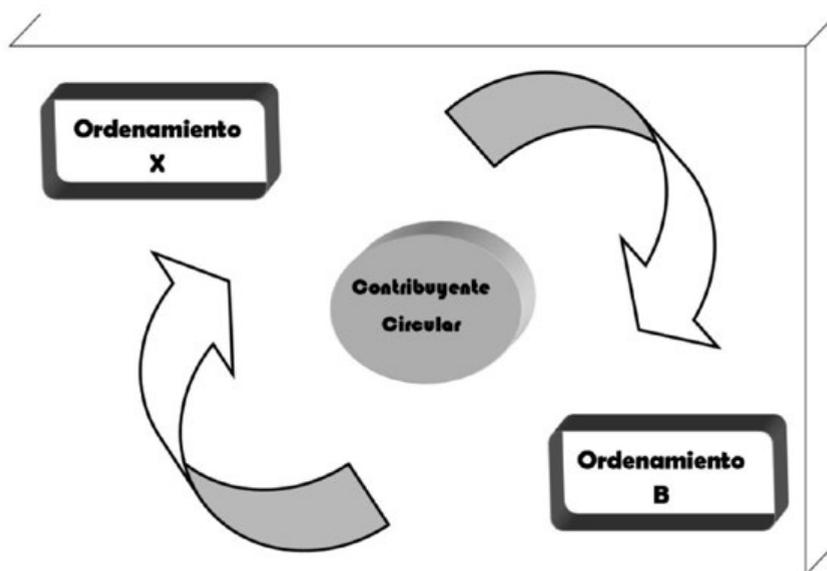
El mismo criterio de vinculación subjetiva, aun comprendiendo su extensión en los ordenamientos jurídicos, y el principio de renta mundial, no agotan una realidad tan peculiar como la migración circular. Como Evans Roland (1999) reconoce con agudeza, resulta muy complejo el proceso de exacción fiscal con las rentas obtenidas fuera del país ya que ello exige administraciones tributarias modernas desarrolladas y, como requisito *sine qua non*, la existencia de tratados que regulen la transferencia de información a fin de cuantificar los hechos imposables y poseer una visión más sistémica de los ingresos ubicados en el exterior.

En relación con los acuerdos para evitar la doble imposición es importante señalar que, aunque no son fuente de soberanía fiscal, tienen un papel limitativo del poder tributario, al evaluar la residencia como uno de los supuestos generales de no sujeción. El papel que

juega como remedio a la colisión de normas entre distintos ordenamientos teniendo como objeto la existencia de una renta regulada por dos ordenamientos contrapuestos es el punto trascendente de esta figura, y la convierte en una valiosa garantía para los contribuyentes (Buhler, 1968). Con el avance y la complejidad de la globalización tecnológica estos acuerdos fueron incluyendo en su contenido estipulaciones relativas a la evasión y elusión fiscal, disponiendo el intercambio de información entre las administraciones actuantes (Cabrera, 2019).

Ahora bien, la previsión de estas situaciones relativas a la residencia y la obtención de renta no responde a un modelo estándar o grabado en piedra. Dado el dinamismo de las relaciones económicas globales, los supuestos que retan este tipo de figuras cambian constantemente. Tal es el caso de la figura del migrante circular (figura 1).

FIGURA 1.



Fuente: elaboración propia.

Desde el punto de vista sociológico, con hondas implicaciones jurídicas, el retorno es la institución que corporiza, distingue e individualiza la migración circular (Castillo Castro, 2020). Y este es, precisamente, uno de los elementos más importantes en el presente análisis. Los acuerdos contra la doble imposición internacional no fueron diseñados para alcanzar las complejidades de estas figuras y ello resulta lógico para administraciones tributarias bajo el signo de la territorialidad, aun cuando la contemporaneidad ha implicado una modificación sustancial de su aparato regulador y de gestión en este sentido.

El contribuyente circular descansa en la noción de obtener rentas en ambos lugares –Estado receptor y Estado emisor– cuyo destino y reglas se superponen entre ambos

ordenamientos. La residencia temporal impide, en un análisis económico-sociológico-antropológico-jurídico, comprender la ubicación primaria, incluso teniendo como punto de partida del análisis el ordenamiento/sociedad/país emisor, como se muestra en la figura 1. Se trata de una realidad económica compleja cuya materialización es posible gracias al extraordinario avance de las tecnologías de la información. O sea, no se trata de la clásica migración laboral donde, bajo la soberanía tributaria de un Estado X, un contribuyente Z obtiene rentas y luego se traslada a su país de origen bajo las reglas tributarias de un Estado B. Esta situación, bastante extendida como noción conceptual para abordar los acuerdos contra la doble imposición internacional, resulta una realidad bastante más compleja en los comportamientos de los contribuyentes actuales.

En el caso peculiar que nos ocupa, se trata de una superposición de reglas sobre una renta que, ante las reglas disímiles, se comporta de manera fragmentada, pero en relación con la dirección de sus flujos y la concreción de objetivos, e incluso en su apalancamiento financiero, se comporta como una unidad indivisa.

¿Convendría, entonces, abordarla desde los acuerdos contra la doble imposición como una realidad bifurcada? ¿Qué enfoque prevalecería entre las dimensiones recaudatoria y extrafiscal? En caso de prevalecer esta última, ¿qué elementos configuradores podrían ordenar una solución en el ámbito del derecho internacional, sabidas las motivaciones de derecho interno de la dimensión extrafiscal? Estos son elementos trascendentes a la cuestión que desarrollamos en este trabajo.

Se trata de un flujo migratorio que describe un comportamiento circular, pero existe interrelación entre las rentas obtenidas en ambas localizaciones a partir de las características abordadas supra.

En esta peculiar situación, los *exit taxes* –respuesta habitual del ordenamiento jurídico tributario al fenómeno del cambio de residencia– quedan manifiestamente rebasados, pues su carga sería injusta, aun en los casos en que prevé minoraciones por la institución del retorno y la poca estadía bajo los arbitrios tributarios del Estado impositor. El modelo neerlandés² mencionado anteriormente puede paliar en parte la situación de discriminación injusta –incluso con la concepción de discriminación entre residentes permanentes y emigrados, toda vez que se obvia el importante componente de circularidad–, pero presupone un intercambio de información constante y enjundioso de manera que la tutela de la administración tributaria resulte efectiva; de esta manera, el intercambio de información se convierte en condición imprescindible para el éxito de la fórmula legal escogida.

Por otro lado, los acuerdos contra la doble imposición carecen de reglas específicas para un fenómeno en ascenso y que provoca falencias hacia la observancia de la seguridad jurídica en áreas muy variadas, aunque en materia de emprendimiento es extremadamente

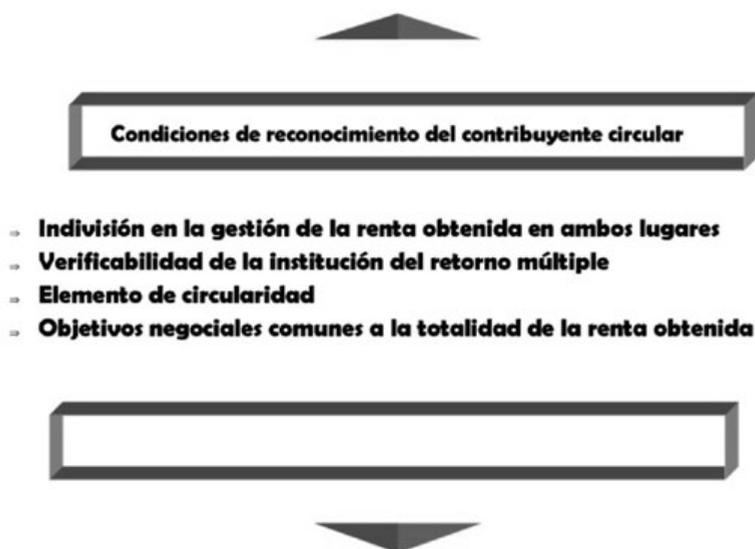
2 Aunque en el caso del establecimiento de sociedades extranjeras es aún complejo el mecanismo para dilucidar algunas categorías en la imposición a las sociedades, por ejemplo, en la Sentencia 12/01866, NTFR 2013/2228, la Corte Suprema llega a la convicción de que “un estado miembro de la EU no tiene que automáticamente hacerse cargo de una facilidad fiscal otorgada por otro Estado miembro a una compañía establecida en ese otro estado miembro” (al respecto, véanse los trabajos Kiekebeld, 2017a, 2017b).

trascendente. No significa esto que la vía interpretativa de los acuerdos resulte cerrada para la protección de estas realidades: el principio de no agravación (Castro Arango, 2016) puede resultar en algunos casos un fundamento axiológico importante, aunque la especialidad en la regulación resultaría la opción más garantista.

Es nuestro parecer que, toda vez que los acuerdos son bilaterales, la previsión normativa de esta figura sería una importante contribución a la seguridad en el ámbito del derecho de los negocios, mediatizada transversalmente por la cuestión fiscal, que incide de manera directa en la competitividad de los sujetos.

Para su reconocimiento proponemos la verificación de, al menos, tres condiciones en la calificación de la figura, tal y como muestra la figura 2.

FIGURA 2.



Fuente: elaboración propia.

En el caso la indivisión de la gestión de la renta, las tecnologías de la información se constituyen en un soporte probatorio importante en este aspecto. El principio de autoliquidación facilitaría el actuar de la administración pública en la exacción y se erigiría como un elemento configurador de garantía para el contribuyente, que dispondrá de un mecanismo para regular en mejor grado su situación jurídica. Argumentamos el principio de autoliquidación en virtud de la ventaja que significa en estos casos la autoliquidación presentada tardíamente, pero satisfecha de forma objetiva en el plazo, lo que no generaría responsabilidad (Rivas Andrés, 2017) y, en el contexto explicado, serviría de garantía tanto para la administración actuante como para el contribuyente, lo que constituye en buena lid una especie de incentivo selectivo positivo (Limonta Montero, 2018; Olson, 1965). La indivisión en la gestión de la renta obtenida ha de ser entendida en un sentido funcional, es decir,

no podrá reconocerse desde un enfoque estructural únicamente, sino que la operatividad y funcionalidad han de ser los signos trascendentes en este caso.

El segundo elemento planteado es la verificabilidad de la institución del retorno múltiple. Desde el punto de vista registral, el registro de contribuyentes –o el mecanismo análogo– puede aportar a la administración la probanza de esta institución. El retorno ha de ser entendido en el sentido del cierre del círculo en el punto inicial, tal y como hemos planteado supra (Martínez Pérez, 2020, p. 136). Esta última idea explica la direccionalidad del flujo y el sentido del reconocimiento de la figura.

Respecto a la circularidad y la comunidad de objetivos en relación con la totalidad de la renta es necesario aclarar que, en el caso de la circularidad se trata de la confirmación del ciclo, ya sea en sentido simple o con esquemas complejos. La existencia de objetivos negociales comunes no aplica solo a la actividad económica, sino al consumo; no se agota en el sentido literal de los negocios, sino en el uso de la renta y su carácter. Estas condiciones de reconocimiento no son, por sí solas, elementos de identificación automática para la ubicación de la figura. Se necesita un enfoque sistemático, que interrelacione estos elementos de identificación en una visión dialéctica e integrada.

III. La perspectiva teórica y comparada del contribuyente circular

La figura del contribuyente circular resulta una novedad para los modelos ampliamente difundidos contra la doble imposición, tanto el establecido por Naciones Unidas como el que recomienda la Organización para la Cooperación y el Desarrollo y Económicos (OCDE), junto con el Instituto de Estudios Fiscales (2010) que, según estimaciones, totalizan más de tres mil los vigentes formalmente en todo el planeta (Pedrosa López, 2015), pues sus principales diferencias radican en la conceptualización de ciertas instituciones y los alcances de las definiciones de estas, lo que permite afirmar que este fenómeno migratorio circular, corporizado por la figura propuesta del contribuyente circular, responde a un patrón de movilidad humana que coloca al ordenamiento jurídico a las puertas de una actualización, no solo a nivel de modelos de convenios, lo cual se realiza periódicamente (p. 715), sino en los ordenamientos jurídico-tributarios internos. Su regularización permitirá cumplimentar en mejor grado los objetivos esenciales de la fiscalidad internacional, a saber: la eliminación de barreras fiscales a la actividad económica y la búsqueda del crecimiento económico eliminando las contradicciones entre ordenamientos jurídicos que la dificultan. A ello habría que añadir los objetivos de cooperación para el desarrollo que componen la denominada fiscalidad internacional para el desarrollo,³ con lo cual el panorama resulta favorable para la introducción de la figura propuesta en aras del perfeccionamiento de la seguridad jurídica.

3 Esta categoría ha sido desarrollada en un proyecto de investigación con el Instituto de Estudios Fiscales de España durante 2020, denominada de forma homónima. (N. del A.).

Conclusiones. Principales pautas teóricas para el abordaje normativo del contribuyente circular

A manera de conclusiones, necesariamente preliminares, se establecen las principales pautas teóricas para el abordaje de la figura del contribuyente circular. Así, su reconocimiento como un patrón independiente en el fenómeno migratorio, que tiene su correlato jurídico en la institución del retorno, en un sentido de circularidad.

La existencia de estas peculiaridades nos hace colegir la necesidad de la existencia de condición suficiente y necesaria para su ubicación específica en el panorama del ordenamiento jurídico. Ahora bien, esta especificidad condiciona poderosamente al sistema de derecho tributario por cuanto la convierte en una figura peculiar de la fiscalidad internacional, es decir, el contribuyente portador de la condición de circularidad –conectada dicha condición, en esta sede, también con el retorno–. La condición de contribuyente circular, entonces, no resulta atribuida únicamente por la direccionalidad de los flujos de movimiento o por el cambio de residencias, sino por la obtención de rentas bajo ordenamientos jurídico-tributarios distintos, cumpliendo una serie de postulados epistémicos que, a su vez, se convierten en condiciones para su reconocimiento desde el ordenamiento interno. No se trata de la simple renuncia a soberanía fiscal o una causal adicional y ramplona de disminución de la recaudación fiscal. Se trata de la dimensión extrafiscal tributaria, esta vez desde el derecho tributario internacional. El fomento del emprendimiento, la innovación y el dinamismo económicos subyacen a una propuesta de este tipo que premia, precisamente, lo que los *exit taxes* gravan, en una dinámica que apuesta por objetivos de más largo plazo.

Esta no es una línea de pensamiento tributario novedosa, en palabras de Musgrave:

... aun cuando las operaciones del erario público suponen flujos monetarios de ingresos y gastos, los problemas básicos no son cuestiones financieras. No se ocupa de dinero, liquidez o mercados de capital. En lugar de ello son problemas de asignación de recursos, de distribución de renta, de pleno empleo, de estabilidad de nivel de precios y de desarrollo. (1969)

Tal aseveración conecta con la propuesta originaria del propio Musgrave y que durante décadas presidió la enseñanza y la comprensión de la hacienda pública desde un prisma keynesiano pues “se parte del concepto de Economía, como ciencia que estudia el modo de satisfacer las necesidades humanas con recursos escasos de uso alternativo. Se distingue entonces entre problemas de asignación, distribución estabilidad y crecimiento” (Bustos Gisbert, 2001, p. 35). Tales problemas suponen esferas que se unifican bajo las potestades financieras y que presumen la existencia de relaciones cuya urdimbre afecta y soporta la decisión financiera pública (Limonta Montero, 2019).

Estos metaobjetivos gravitan en torno al reconocimiento de la figura abordada, dotándola de un contenido estratégico que se demostrará en los años venideros, signados desde

ya por un aumento de flujos migratorios y tecnologías de la información. La figura del contribuyente circular marcha por esta senda de aumento de la interacción merced a las tecnologías y los flujos humanos con alto nivel de movilidad y complejización de los fenómenos económico-financieros, todo lo cual hace pensar en una nueva reforma al sistema del derecho tributario internacional en materia subjetiva.

Referencias

- Betten, R. (1998). *Income tax aspects of emigration and immigration of individuals*. IBFD.
- Bovenkerk, F. (2012). *The sociology of return migration: A bibliographic essay*. Springer Science & Business Media.
- Buhler, O. (1968). *Principios de Derecho Tributario Internacional*. Instituto de Estudios Fiscales.
- Cabrera, O. S. (2019). Analysis of the Main Aspects of the Double Taxation Convention Concluded between Colombia and Japan. *Revista Derecho Fiscal*, I(15).
- Casahuga Vinardell, A. (1984). Fundamentos de la teoría económica de la hacienda pública democrática. En AA.VV. (ed.), *Teoría de la Hacienda Pública Democrática*. Instituto de Estudios Fiscales.
- Castillo Castillo, J. (1997). *Teorías de la migración de retorno*. Universidade da Coruña , Servizo de Publicacións.
- Castillo Crasto, T. E. (2020). *Migraciones y desarrollo*.
- Castro Arango, J. M. (2016). *El concepto de dividendo en los convenios de doble imposición*. Universidad Externado de Colombia.
- Cerese, F. P. (1974). Expectations and reality: A case study of return migration from the United States to Southern Italy. *International Migration Review*, 8(2), 245-262.
- Chand, V. (2013). Exit charges for migrating individuals and companies: Comparative and tax treaty analysis. *Bulletin for International Taxation*, 67 (4/5), 1-30.
- Cotarelo, R. (1996). Teoría del Estado. En *Manual de Ciencia Política*. Universidad Nacional de Educación a Distancia, UNED

- Einaudi, L. (1948). *Principios de Hacienda Pública*. Aguilar.
- Fitzpatrick, P. (ed.) (1984). Law and Societies. *Osgoode Hall Journal*, 22, 115-138.
- Fonrouge, C. G. (1993). *Derecho Financiero*. De Palma.
- Franklin, B. (1789). Cartas a Jean Baptiste Le Roy. En *Albert Henry Smyth, The Writings of Benjamin Franklin* (vol. X, pp. 1789-1790). MacMillan.
- Iturbe-Ormaetxe, Í. (2014). Efectos económicos de la emigración. *Revista Valenciana de Economía y Hacienda*, III(6), 61-78.
- Kaufmann, F. X. et al. (1986). *Guidance, Control and Evaluation in the Public Sector*. Walter de Gruyter.
- Kiegebeld, B. J. (2017a). Britse exitheffing over latente meerwaarde in trustgoederen in strijd met vrijheid van vestiging. *Tijdschrift voor Fiscaal Recht*, 2489, 1-16.
- Kiegebeld, B. J. (2017b). *Dividendbelasting binnen de EU: The never ending story continues*. NTFR Beschouwingen.
- Limonta Montero, R. (2018). *La producción jurídica de los recursos de uso común*. UniAcademia&Leyer.
- Limonta Montero, R. (2019). La decisión financiera pública y el dimensionamiento del derecho de participación en ella. Apuntes para un debate. *Derechos y Libertades*, 1(41), 323-347.
- Martínez Pérez, O. (2020). Las regulaciones iusprivatistas para el contrato de trabajo internacional como forma de protección al migrante: apuntes desde Cuba. *Revista Ius*, 14(45), 138 y ss.
- Musgrave, R. (1969). *Teoría de la Hacienda Pública*. Aguilar.
- Musgrave, R. y Peacock, A. T. (1967). *Classics in the Theory of public Finance*. MacMillan.
- Newland, K., Agunias, D. R. y Terrazas, A. (2008). *Learning by doing: Experiences of circular migration*. Program on Migrants, Migration, and Development, MPI (Migration Policy Institute).

- OCDE e Instituto de Estudios Fiscales (2010). *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio*. OCDE. <https://www.gloabal.co/wp-content/uploads/2018/04/Modelo-de-CDI-OCDE-versi%C3%B3n-abreviada.pdf>
- Olson, M. (1965). *The Logic of Collective Action. Public Good and the Theory of groups*. Harvard University Press.
- Olson, M. (1985). La lógica de la acción colectiva. En Colectivo de Autores, *Diez textos básicos de ciencia política* (pp. 203-220). Ariel.
- Pedrosa López, J. C. (2015). El instrumento esencial en la fiscalidad internacional: los convenios de doble imposición. Diferencias y semejanzas entre el modelo de convenio para eliminar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal de la OCDE, ONU y Comunidad Andina de Naciones. *Actualidad Jurídica Iberoamericana*, I(3).
- Petersen, W. (1968). *La población: Un análisis actual*. Tecnos.
- Ribes Ribes, A. (2015). Un nuevo *exit tax* en el ordenamiento español: el artículo 95 bis LIRPF. *Crónica Tributaria*, I(154), 119-138.
- Rivas Andrés, R. (2017). La presentación tardía de autoliquidación pagada en plazo no puede (no debe) generar sanción. *Revista Jurídica de la Comunidad Valenciana*, 63, 65-72.
- Roland Márquez, E. (1999). *Régimen jurídico de la doble tributación internacional*. McGraw-Hill.
- Sánchez-Montijano, E. y Faúndez García, R. (2011). *Migración laboral temporal y circular y codesarrollo: estudio de caso de una articulación posible*. Instituto Universitario de Estudios sobre Migraciones.
- Schadewald, M. S. (2015). *Practical Guide to US taxation of International transactions*. Thomson Reuters.
- Tribunal Europeo de Derechos Humanos (1981). *Sentencia del caso Dudgeon Vs. United Kingdom*. 7525/76, Dudgeon Vs. United Kingdom. (MA. Eissen Relator; 22 de octubre de 1981).
- Tribunal Europeo de Justicia (1993). *Hans Werner contra Finanzamt Aachen-Innenstadt*. C-112/91, 112. (J.G Giraud).

van Arendonk, H. y Engelen, F. (2005). Hughes Lasteyrie du Saillant: Crossing borders? *A Tax Globalist, Essays in honour of Maarten J. Ellis*. Groningen.

Wielder-Okladek, F. (1969). *The return movement of Jews to Austria after the Second World War from Israel*. Martinus Nihjoff, 1969.

Woolcock, M. (1998). Social capital and economic development: Toward a theoretical synthesis and policy framework. *Theory and Society*, xxvii(2).

Fecha de recepción: 30 de junio de 2020.

Fecha de aprobación par 1: 26 de febrero de 2021.

Fecha de aprobación par 2: 6 de marzo de 2021.