

El *soft law* y nuestro sistema de fuentes

Gloria Alarcón García, 27452104V, Profesora Titular del Departamento de Hacienda y Economía del Sector Público, Universidad de Murcia, Gran Vía Escultor Salzillo, 30, 3º izda, 30005 Murcia, 968217485/ 626649878, gloria@um.es

Versión pre-print 17.02.10

Contribución al Libro-Homenaje del profesor Alvaro Rodríguez Bereijo,

Sumario

I. INTRODUCCIÓN

II. EL SOFT LAW

1. Concepto, funciones y tipología

III. EL SOFT LAW COMO FUENTE DEL DERECHO INTERNACIONAL

IV. EL SOFT LAW COMUNITARIO EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO

1. Las recomendaciones y los dictámenes comunitarios

2. Los códigos de conducta

3. La cooperación reforzada

4. La jurisprudencia TJCE respecto a los Estados no parte en el litigio

V. EL SOFT LAW EN EL ORDENAMIENTO TRIBUTARIO ESPAÑOL

VI. CONCLUSIONES

VII. BIBLIOGRAFÍA

I. INTRODUCCIÓN

El artículo 7 de la Ley 58/2003, General Tributaria dispone la jerarquía normativa en el ordenamiento tributario y el artículo 8 establece el alcance del principio de reserva de ley en el ámbito tributario.

A tenor de lo establecido en el párrafo 1 del artículo 7, los tributos se regirán:

- a. Por la Constitución.
- b. Por los tratados o convenios internacionales que contengan cláusulas de naturaleza tributaria y, en particular, por los convenios para evitar la doble imposición, en los términos previstos en el artículo 96 de la Constitución.
- c. Por las normas que dicte la Unión Europea y otros organismos internacionales o supranacionales a los que se atribuya el ejercicio de competencias en materia tributaria de conformidad con el artículo 93 de la Constitución.
- d. Por esta Ley, por las Leyes reguladoras de cada tributo y por las demás Leyes que contengan disposiciones en materia tributaria.
- e. Por las disposiciones reglamentarias dictadas en desarrollo de las normas anteriores y, específicamente en el ámbito tributario local, por las correspondientes ordenanzas fiscales.

El párrafo 2 de dicho precepto establece el carácter supletorio de las disposiciones generales del derecho administrativo y de los preceptos del derecho común.

De otra parte, el artículo 8 desarrolla el principio constitucional de reserva de Ley tributaria, al señalar que, en todo caso, se regularán por Ley:

- a. La delimitación del hecho imponible, del devengo, de la base imponible y liquidable, la fijación del tipo de gravamen y de los demás elementos directamente determinantes de la cuantía de la deuda tributaria, así como el establecimiento de presunciones que no admitan prueba en contrario.
- b. Los supuestos que dan lugar al nacimiento de las obligaciones tributarias de realizar pagos a cuenta y su importe máximo.
- c. La determinación de los obligados tributarios previstos en el apartado 2 del artículo 35 de esta Ley y de los responsables.

- d. El establecimiento, modificación, supresión y prórroga de las exenciones, reducciones, bonificaciones, deducciones y demás beneficios o incentivos fiscales.
- e. El establecimiento y modificación de los recargos y de la obligación de abonar intereses de demora.
- f. El establecimiento y modificación de los plazos de prescripción y caducidad, así como de las causas de interrupción del cómputo de los plazos de prescripción.
- g. El establecimiento y modificación de las infracciones y sanciones tributarias.
- h. La obligación de presentar declaraciones y autoliquidaciones referidas al cumplimiento de la obligación tributaria principal y la de pagos a cuenta.
- i. Las consecuencias del incumplimiento de las obligaciones tributarias respecto de la eficacia de los actos o negocios jurídicos.
- j. Las obligaciones entre particulares resultantes de los tributos.
- k. La condonación de deudas y sanciones tributarias y la concesión de moratorias y quitas.
- l. La determinación de los actos susceptibles de reclamación en vía económico-administrativa.
- m. Los supuestos en que proceda el establecimiento de las intervenciones tributarias de carácter permanente.

Según lo anterior, tras la Constitución española se sitúan los *tratados o convenios internacionales* y, tras éstos, las *normas que dicte la Unión Europea y otros organismos internacionales o supranacionales* a los que se atribuya el ejercicio de competencias en materia tributaria. No es el objeto de este trabajo la discusión sobre la posición jerárquica de éstos últimos en nuestro sistema de fuentes¹ sino la de abordar un tema relevante como es el papel jugado por el denominado *soft law*, o derecho blando, en los ámbitos de la producción normativa tanto internacional como comunitaria, cuestión ésta de enorme interés y actualidad. Y ello porque nuestro legislador, al referirse al tercer

¹ La postura que mantenemos a este respecto puede ser apreciada en ALARCON GARCÍA, G.: *Manual del Sistema Fiscal Español. Un compendio sistemático y práctico*, Ed. Cívitas, Madrid, 2009, pp. 113-114.

escalón de la jerarquía normativa en el derecho tributario español menciona las “*normas de Derecho internacional y comunitario*”, concepto éste de enorme amplitud, en el cual, según nuestro criterio, se sitúan las normas que conforman el *soft law* internacional y comunitario, como expondremos a lo largo de este trabajo.

Es por ello que nuestra contribución no se centrará en examinar la posición de los tratados o convenios internacionales y de las disposiciones de derecho originario en nuestra jerarquía normativa y de su problemática, sino en el estudio del *soft law* como fenómeno presente en el sistema de producción de normas tanto en el ordenamiento jurídico internacional como en el comunitario y de su incidencia en nuestro sistema de fuentes.

Antes de concluir el trabajo, haremos una breve referencia al *soft law* en el ordenamiento tributario español, no ya como consecuencia de la vigencia del *soft law* comunitario e internacional en el mismo, sino como fuente autónoma de nuestro derecho tributario.

II. EL SOFT LAW

1. Concepto, tipología y función en el sistema

La configuración dogmática del *soft law* se realiza en el marco del Derecho internacional y, en particular, en el ámbito de las organizaciones internacionales. Añadido a lo anterior, y como punto de partida, hemos de destacar que el término *soft law* fue acuñado por Lord Mc Nair², pretendiendo realizar una distinción entre las proposiciones de *lege lata*³ y *lege ferenda*⁴.

² DUPUY, R.J.: “Droit déclaratoire et droit programmatore: de la costume sauvage á la soft law”, en *L’élaboration du droit international public*, Société française pour le Droit international, Colloque de Toulouse, 1975, p. 139, citado en: MAZUELOS BELLIDO, A. : “Soft Law, ¿Mucho ruido y pocas nueces ?”, *Revista Electrónica de Estudios Internacionales*, num.8, 2004, pp.1-40. Esta figura, no obstante su reciente configuración dogmática derivada del Derecho internacional y, en particular, de las organizaciones internacionales como hemos señalado, ya era conocida en el derecho romano bajo la calificación de *lex imperfecta*.

³ Interpretación del derecho vigente.

⁴ Modificación del derecho vigente.

Según su punto de vista, el término era empleado «para describir enunciados normativos formulados como principios abstractos que devenían operativos a través de su aplicación judicial».

Julio BARBERIS⁵ considera que «el orden Internacional actual no constituye un orden cerrado en el que existe un número determinado de creación de normas jurídicas. Los miembros de la Comunidad Internacional pueden acordar nuevas fórmulas para crear el Derecho de gentes». En este contexto se ubica el fenómeno del *soft law*, también denominado derecho blando, derecho flexible o pre-derecho, cuyo principal punto de interés es el papel que desempeña en la formación del Derecho, esto es, si es o no fuente de esta parcela del ordenamiento jurídico.

Bajo este término se recogen los actos o instrumentos jurídicos sin carácter obligatorio pero incardinados en el sistema de fuentes, tales como recomendaciones, resoluciones, instrucciones, planes, circulares, normas técnicas, cartas de servicios, códigos de conducta o de buen gobierno, entre otros, cuyo elemento común es el de causar dificultades al intérprete del derecho⁶.

MAURICIO DEL TORO⁷ afirma que la expresión *soft law* «busca describir la existencia de fenómenos jurídicos caracterizados por carecer de fuerza vinculante pero que poseen al menos cierta relevancia jurídica».

De otra parte hay quien estima que tales acuerdos no vinculantes permanecen en el ámbito de los compromisos políticos, aunque no por ello carecen de importancia, pero nunca en el mundo de lo jurídico⁸. Otros autores⁹ defienden

⁵ BARBERIS, J.: *Formación de Derecho Internacional*, Ed. Abaco, Buenos Aires, 1994. p. 257.

⁶ SARMIENTO, D.: "La autoridad del Derecho y la naturaleza del soft law", *Cuadernos de Derecho Público*, nº 28, 2006, pp. 221-261, p. 223.

⁷ DEL TORO HUERTA, M.I.: "El fenómeno del soft law y las nuevas perspectivas del Derecho Internacional", *Anuario Mexicano de Derecho Internacional*, vol. VI, 2006, pp. 513- 549, p.519.

⁸ BERNHART, R.: "Las fuentes del Derecho Comunitario: la "Constitución" de las Comunidades", en *Treinta años de Derecho Comunitario*, Oficina de Publicaciones Oficiales de las Comunidades Europeas, 1984, p. 84.

que, cuando las instituciones están dispuestas a cooperar y dan su consentimiento a determinados acuerdos, éstos tienen plena fuerza jurídica. En un terreno intermedio se sitúa quien argumenta¹⁰ que no se puede dar una respuesta general al problema al ser decisiva la intencionalidad de los actores en cada proceso.

Según Christine CHINKIN¹¹, para que un instrumento sea calificado como *soft law* es necesaria la concurrencia de los siguientes presupuestos:

- a. que sean formulados en términos no obligatorios de acuerdo a los procesos tradicionales de creación de derechos
- b. que contengan términos vagos e imprecisos
- c. que procedan de órganos carentes de autoridad para dictar normas internacionales
- d. que estén dirigidos a actores no estatales
- e. que sean ajenos a cualquier teoría de la responsabilidad
- f. y, por último, que estén basados exclusivamente en la adhesión voluntaria y no existan mecanismos para su exigibilidad

Completando las premisas aportadas por CHINKIN, Daniel THÜRER¹² identifica cuatro aspectos que resultan apropiados para describir el fenómeno del *soft law*:

- i. es un instrumento tendente a regular relaciones internacionales que tienen lugar en el marco de la actuación de las organizaciones internacionales.
- ii. versa sobre cuestiones de Derecho Internacional.
- iii. no ha pasado por todas las fases previstas por el ordenamiento internacional para convertirse en *hard law*.

⁹ BIBIER, R.: "The Settlement of Institutional Conflicts on the Basis of Article 4 of the EEC Treaty", *Common Market Law Review*, 1984 (3), p. 521.

¹⁰ ALONSO GARCÍA, R.: "El Soft Law Comunitario", *Revista de Administración Pública*, Madrid, Num. 154, Enero- Abril 2001, pp.63-94, p- 67.

¹¹ CHINKIN, C.: "Normative Development in the international legal system" en SHELTON, D. (ed), *Commitment and compliance. The role of non binding norms in the international legal system*, New York, Oxford University Press, 2000, pp. 30 -31.

¹² THÜRER, D.: "Soft Law", en BERNHARDT, R. (ed.), *Encyclopedia of Public International Law*, 2000, p.454, citado en DEL TORO HUERTA, M.I.: op. cit., p 535.

- iv. pese a carecer de efectos jurídicos vinculantes, está próximo a la ley por su capacidad para producir ciertos efectos legales.

Las definiciones y planteamientos expuestos ponen de manifiesto que el concepto de *soft law* es un término complejo y que carece de un significado unívoco, pudiendo incluirse en el mismo una infinita variedad de formas y manifestaciones.

No obstante lo anterior, la posición generalizada de la doctrina¹³ es considerar que el fenómeno del *soft law* aparece cuando el instrumento tiene un *carácter jurídicamente no vinculante y posee cierta relevancia jurídica*, siendo su espacio natural de producción el Derecho internacional, aún cuando se esté extendiendo, en la actualidad y por su influencia, a los derechos domésticos.

Esto es, lo que parece concitar unanimidad es la consideración de que tal fenómeno, o tal expresión, se refiere, o se emplea, respecto de instrumentos cuya *juridicidad es dudosa* o cuya *fuerza vinculante se cuestiona*. A estos dos rasgos es necesario incorporar la *buena fe* como elemento presente y dominante en las relaciones interestatales, y en los acuerdos que derivan de las mismas, así como en el desarrollo, clarificación e interpretación del Derecho Internacional por operadores jurídicos¹⁴.

Un elemento interesante a destacar en relación con el *soft law* es la *no aplicabilidad de sanciones como consecuencia de su incumplimiento*. En relación con este extremo, es necesario poner de manifiesto que, si bien es cierto lo anterior, la realidad relativiza dicho aserto, pues aún cuando el incumplimiento de las disposiciones que integran el *soft law* no es sancionable mediante las formas tradicionales, existe lo que se viene denominando la *soft coerción*, la cual tiene sus propios canales de sanción. En este sentido,

¹³ Entre otros veasé DEL TORO HUERTA, M. I.: op. cit., p.535; ALONSO GARCÍA, R.: "El Soft Law Comunitario", op. cit.; SARMIENTO, D.: "La autoridad del Derecho y la naturaleza del soft law", op. cit., pp. 221-261.

¹⁴ DEL TORO HUERTA, M. I.: op. cit., p.535.

CAAMAÑO ANIDO y CALDERÓN CARRERO¹⁵ se refieren a dicho fenómeno del siguiente modo: “Ciertamente en el contexto actual de globalización económica cada vez con mayor frecuencia e intensidad los diferentes Estados se ven obligados a reformar su ordenamiento siguiendo el *soft law*, dado que en caso contrario pueden sufrir determinado tipo de contramedidas por parte de las organizaciones e instituciones que las han dictado, como por ejemplo, la inclusión en una “lista negra” (blacklisting), sanciones económicas, obstaculización de las operaciones con el país incumplidor por parte de un bloque de países que establecen legislación a tal efecto (v. gr. “contramedidas” fiscales como la propuesta por el Comité Fiscal de la OCDE en relación con los países que figuran en su blacklisting), o simplemente la suspensión de los pagos de un crédito internacional.”

Por tanto, una primera consideración que cabría realizar es que, a pesar de ser un fenómeno complejo, controvertido y ambiguo, la doctrina mencionada advierte sobre su relevancia en el ordenamiento Internacional¹⁶.

La tipología del *soft law*, puede ser estudiada desde diversos puntos de vista. De una parte, se distingue el *soft law* que contiene normas generales o principios de aquél que se conforma por reglas específicas. A este respecto hay que señalar que si bien, en su origen, el *soft law* se identificaba con normas programáticas cuyo contenido era esencialmente formulado a través de principios y cuyo objetivo era promover la práctica de los Estados en una determina dirección, su evolución ha permitido que algunos instrumentos del *soft law* alojen contenidos normativos específicos, pudiendo llegar a ser éstos incluso más fuertes que otros instrumentos jurídicos convencionales.

Otra clasificación del *soft law* es la que distingue entre *soft law* público y *soft law* privado¹⁷ y, en el marco de cada una de ellos, cabe la posibilidad de considerar el *soft law* ad intra y el *soft law* ad extra¹⁸.

¹⁵ CAAMAÑO ANIDO, M.A Y CALDERÓN CARRERO, J.M.: "Globalización Económica y Poder Tributario: ¿Hacia un nuevo Derecho Tributario?", *Civitas. Revista española de derecho financiero*, nº 114, 2002, pp. 245-288, p. 263.

¹⁶ Para ampliar el estudio del *soft law* veasé la bibliografía citada en DEL TORO HUERTA, op.cit, p. 546-549.

En cuanto a la *función* que el *soft law* cumple en el sistema, existe una opinión generalizada de que viene a cumplir cuatro funciones fundamentales¹⁹:

1. Ser el avance del *hard law*
2. Constituir una alternativa al *hard law*
3. Servir de complemento al *hard law*
4. Constituir un parámetro interpretativo del *hard law*

Partiendo de última función, la doctrina defiende la calificación del *soft law* como fuente del derecho en cuanto principio general del Derecho²⁰. Y ello porque su misión es clarificar el Derecho Internacional al reflejar el consenso de los actores involucrados²¹.

Un ejemplo claro lo tenemos con las Recomendaciones de la Asamblea General de las Naciones Unidas. Éstas cumplen con tal función en la medida en que sirven de parámetro interpretativo de la Carta de la ONU, cuando han sido adoptadas por unanimidad o consenso entre los Miembros²². Y ello resulta así porque las mismas reflejan la voluntad de los mismos indicando el sentido en el que debe interpretarse dicha Carta para ser más eficaz.

Puesto en claro el concepto de *soft law*, la diversa tipología que puede revestir y su función en el ordenamiento jurídico, el debate doctrinal se centra ahora en determinar su posición dentro de éste, con la pretensión de dilucidar si es o no fuente de Derecho Internacional y, en consecuencia, del Derecho tributario Internacional²³, y por ende, del Derecho Comunitario y del Derecho tributario comunitario y si, aún cuando su lugar originario sean los anteriores, si cabe considerarlo como fuente del Derecho tributario español.

¹⁷ SARMIENTO, D.: "La autoridad del Derecho...", op. cit., pp. 231 y ss.

¹⁸ SARMIENTO, D.: "La autoridad del Derecho...", op. cit., pp. 231 y ss.; ALONSO GARCÍA, R.: op.cit., pp.74 y ss.

¹⁹ ALONSO GARCÍA, R.: op.cit., pp.74 y ss.

²⁰ SARMIENTO, D.: "La autoridad del Derecho...", op. cit., pp.223.

²¹ ALONSO GARCÍA, R.: op.cit., pp.75-7.

²² MAZUELOS BELLIDO, A.: op.cit., p.12.

²³ DEL TORO HUERTA, M.I.: op.cit., pp.525-533.

III. EL SOFT LAW COMO FUENTE DEL DERECHO INTERNACIONAL

Dada la dinamicidad del Derecho Internacional es muy difícil mantener un concepto tradicional de ordenamiento jurídico en el que sólo las normas producidas por las fuentes jurídicas del sistema tradicional internacional sean las válidas para regular tales fenómenos. De ser así, la aparición de fenómenos cuya entidad y complejidad exigen el diseño de una regulación jurídica, tal y como plantea la creación de instituciones supranacionales, el fenómeno de unificación europea o el cambio climático en materia de protección de medio ambiente y el fenómeno de Internet en el ámbito de las transacciones²⁴, podrían quedar sin regular o bien se haría de forma superficial e incompleta.

En el ámbito de las fuentes del Derecho internacional, el consentimiento de los Estados juega un papel fundamental, en la medida en la que sólo se consideran reglas generales aquellas que han sido aceptadas por la Comunidad. Ello puede llevar a estimar que sólo la costumbre y los tratados son los medios principales de creación de las normas internacionales. No obstante cabría la opción de admitir que éstos no son los únicos.

Tradicionalmente se ha considerado que el art. 38 del Estatuto 38^o de la Corte Internacional de Justicia, CIJ,²⁵ es el precepto regulador de las fuentes del Derecho Internacional, según el cual:

“La CIJ, cuya función es decidir conforme al derecho internacional las controversias que le sean sometidas, deberá aplicar:

- a. las convenciones internacionales, sean generales o particulares, que establecen reglas expresamente reconocidas por los Estados litigantes;
- b. la costumbre internacional como prueba de una práctica generalmente aceptada como derecho;

²⁴ DEL TORO HUERTA, M.I.: op. cit., p.514.

²⁵ Estatuto de la Corte Internacional de Justicia. <http://www.un.org/spanish/aboutun/icjstat.htm>.

- c. los principios generales de derecho reconocidos por las naciones civilizadas;
- d. las decisiones judiciales y las doctrinas de los publicistas de mayor competencia de las distintas naciones, como medio auxiliar para la determinación de las reglas de derecho, sin perjuicio de lo dispuesto en el Artículo 59.”

Este precepto guarda la apariencia de ser una enumeración de las fuentes del derecho internacional tradicionales, constitutivas, por tanto, del denominado *hard law*. Ello supone que dichas disposiciones tienen carácter obligatorio y que su incumplimiento puede ser exigido por las vías institucionales de resolución de conflictos, generando responsabilidades para los Estados²⁶.

Según el planteamiento expuesto, todo lo que no fuese calificado como *hard law* o, lo que es lo mismo, no emanara de alguna de las fuentes previstas en el anterior art. 38 y tuviera un carácter jurídicamente no vinculante así como poseyera cierta relevancia jurídica, sería adjetivado como *soft law*.

Sin embargo, Baxter²⁷ afirma que el proceso de creación de derechos y obligaciones internacionales reposa en el consentimiento de los Estados y, por tanto, existe una «infinita variedad de manifestaciones de Derecho Internacional que no se constriñe al texto del art. 38».

En una línea de pensamiento próxima a la anterior, Zemanek²⁸ considera que el art. 38 no tiene carácter absoluto y que «la dicotomía entre el derecho y el no derecho no ayuda para determinar la verdadera naturaleza del *soft law*». Según el planteamiento de este autor, no todos aquellos actos que no emanan de las tradicionales fuentes del Derecho Internacional conforman el *soft law*.

²⁶ DEL TORO HUERTA, M.I.: op.cit., p.528.

²⁷ BAXTER, R.: "International law in "her infinite variety", *International and Comparative Law Quarterly*, vol.48, 1980, p.566.

²⁸ ZEMANEK, K.: "Is the term "Soft law" convenient?", *Liber Amicorum Professor Seidl-Hohenveldern*, Ed. Kluwer, 1998, p.845.

En la actualidad, se le otorga un carácter más bien secundario a la expresión “fuentes del Derecho” en el Derecho internacional pues se éstas han sido relegadas y adquiriendo enorme relevancia los procesos de formación de normas y creación de derechos y obligaciones internacionales, «international lawmaking»²⁹.

Si, por lo tanto, hay que considerar que el *soft law* no está dentro del catálogo de las fuentes tradicionales de Derecho Internacional y que no todo lo que no está incluido en las mismas es *soft law*, pero que éste se sitúa en el ámbito de lo jurídico ¿cuál es su posición dentro del sistema?

Para resolver esta cuestión debemos considerar que el art. 38 muestra una concepción estática del Derecho Internacional, lo que se sitúa en las antípodas de la realidad, en la medida en la que la creación de las normas internacionales constituye un proceso complejo, necesitado de largos periodos de tiempo para que los estados acuerden las decisiones y adquieran los compromisos. Pues bien, en este proceso es en el que se sitúa el *soft law*. Entre el no derecho y el *hard law* existe una zona intermedia que separa a «los valores sociales emergentes» de las normas vinculantes³⁰.

En efecto, el desarrollo del *soft law* se explica por la estructura y desarrollo de la sociedad contemporánea, la cual está determinada por elementos económicos, ideológicos y políticos, en cuyo seno se hace necesario revisar la teoría tradicional de las fuentes del derecho internacional y del papel y la influencia de las diferentes organizaciones internacionales.

El fenómeno *soft law*, por tanto, no debe definirse como lo opuesto al *hard law* sino que, dado que éste se mueve en “zonas grises”, se podría definir como «el ámbito en el que se transforma la norma social en norma jurídica, un acto de

²⁹ GONZÁLEZ CAMPOS, J.; SÁNCHEZ RODRÍGUEZ, L. Y SAÉNZ DE SANTA MARÍA, P.A.: *Curso de Derecho Internacional Público*, 2a, ed. Civitas Madrid, 2002, pp. 127 y ss.

³⁰ AABI SAAB, G.: “Les Sources du Droit International: Essai de Déconstruction”, *El Derecho Internacional en un mundo en transformación*, Uruguay, 1994, pp.37 y ss. .

transformación y consagración que culmina el proceso de creación de lo jurídico»³¹.

De forma muy sucinta podemos afirmar que el *soft law* en el ámbito internacional puede agruparse en cuatro grandes categorías ³²:

1. las resoluciones no obligatorias de las Organismos internacionales³³
2. las resoluciones de actores no estatales³⁴
3. los acuerdos interestatales no normativos³⁵
4. el *soft law* material³⁶

Adentrándose en la posición del *soft law* en el ***Derecho internacional tributario***, Caamaño y Calderón³⁷ señalan que, entre las “nuevas fuentes”, la que mayor interés y controversia suscita, debido a sus singulares características, son las denominadas “backdoor rules” (o *soft law*), en la medida en que este tipo de normas son producidas sin intervención directa (o autoridad delegada) de los Parlamentos Nacionales.

Dichos autores consideran que determinadas organizaciones internacionales tales como la OCDE y la OMC, o bien instituciones internacionales, tales como el Banco Mundial o el Fondo Monetario Internacional, elaboran reglas, directrices, lineamientos, catálogos, códigos de conducta, etc., con el objeto de establecer o codificar una serie de parámetros uniformes a nivel internacional con la finalidad de que, tanto los países miembros como los no miembros de dichas organizaciones admitan, lo que en la mayoría de los supuestos les conducirá a reformar su legislación interna a tal efecto. Un ejemplo

³¹ DEL TORO HUERTA, M.I.: op. cit., p.530.

³² MAZUELOS BELLIDO, A.: op. cit., p. 2 y DEL TORO HUERTA, M.I.: op.cit., p.536.

³³ MAZUELOS BELLIDO, A.: op.cit., pp.2-13; DUPUY, R. J.: “Declaratory law and programmatic law: from revolutionary custom to ‘soft law’”, en AKKERMAN, R.J., VAN KRIEKEN, P.J. y PANNENBORG, Ch. O. (eds.), *Declarations on principles, a quest for world peace (Liber Röling)*, Sijthoff, Leyden, 1997, pp. 247-257

³⁴ MAZUELOS BELLIDO, A.: op.cit., pp.13-4.

³⁵ REMIRO BROTONS, A.; RIQUELME, R.; DÍEZ- HOCHLEITNER, J.; ORIHUELA, E.; Y PÉREZ- PRAT, L.: *Derecho Internacional*, Mc Graw-Hill, 1997, pp. 186-188.

³⁶ Esta la manifestación de soft law es la más controvertida puesto que hace referencia a las disposiciones de los Tratado internacionales cuando éstas sean vagas o imprecisas, bien cuando éstas establezcan obligaciones ya de carácter meramente programático ya sean declaraciones generales. DEL TORO HUERTA, M.I.: op.cit., pp.536 y ss.

³⁷ CAAMAÑO ANIDO, M.A Y CALDERÓN CARRERO, J.M.: “Globalización Económica y Poder Tributario: ...”, op. cit. p. 262.

paradigmático de este tipo de *soft law* –o de “backdoor rules” en la terminología de los autores citados- lo constituyen los Modelos de Convenio para evitar la doble imposición recomendada por el Comité Fiscal OCDE³⁸ y sus comentarios, o las Directrices sobre Precios de Transferencia o sobre competencia fiscal perniciosa elaboradas por este mismo Comité, las 40 Recomendaciones en materia antiblanqueo del Financial Action Task Force, o las directrices que utiliza el FMI o el Banco Mundial cuando negocian con los diferentes gobiernos estatales el otorgamiento de créditos internacionales.

En el supuesto en el que las categorías normativas mencionadas que conforman el *soft law* en el Derecho Internacional tengan como objeto la materia tributaria internacional será *soft law tributario* y constituirán fuente de este ordenamiento. Afirmado lo anterior, cabría defender que éstas se podrían considerar integradas en la letra c. del el párrafo 1 del artículo 7 de la LGT arriba transpuesto.

Analizada la problemática relativa al concepto y posición del *soft law* dentro del ordenamiento jurídico internacional, su presencia en el derecho tributario internacional y su posible admisión en la jerarquía normativa española, en el siguiente apartado abordaremos el papel del *soft law* en el ordenamiento comunitario.

IV. EL SOFT LAW COMUNITARIO

En este apartado pasamos a exponer las diferentes manifestaciones de *soft law* que pueden encontrarse en el ámbito comunitario, profundizando un poco más que en el epígrafe anterior en su incidencia en el ámbito tributario comunitario.

1. Las recomendaciones y los dictámenes comunitarios

³⁸ En este mismo sentido, veasé MARTÍN JIMÉNEZ, A.J.: "Los Comentarios al MC OCDE: su Incidencia en el Sistema de Fuentes del Derecho Tributario y sobre los Derechos de los Contribuyentes", *Carta Tributaria*, 2003, nº. 20, pags. 1-19.

Uno de los rasgos distintivos de la Comunidad Europea es la posibilidad de producir normas jurídicas, habida cuenta del propio aparato político con el que cuenta, el cual está dotado de la capacidad y competencia para ello.

El sistema de normas de la Unión Europea se articula en una *summa divisio* entre normas originarias y derivadas, a lo que hay que añadir el llamado derecho complementario, esto es, los principios generales, la costumbre y la jurisprudencia.

El derecho derivado es un derecho legislado y no un derecho convencional en la medida en que procede de las instituciones comunitarias, y está regulado en el artículo 249 del TCE, el cual establece que:

«Para el cumplimiento de su misión, el Parlamento Europeo y el Consejo conjuntamente, el Consejo y la Comisión adoptarán reglamentos y directivas, tomarán decisiones y formularán recomendaciones o emitirán dictámenes, en las condiciones previstas en el presente Tratado.

El reglamento tendrá un alcance general. Será obligatorio en todos sus elementos y directamente aplicable en cada Estado miembro.

La directiva obligará al Estado miembro destinatario en cuanto al resultado que deba conseguirse, dejando, sin embargo, a las autoridades nacionales la elección de la forma y de los medios.

La decisión será obligatoria en todos sus elementos para todos sus destinatarios.

Las recomendaciones y los dictámenes no serán vinculantes».

De este precepto se infiere cuales son las fuentes del ordenamiento comunitario derivado, dejando al margen el derecho originario o primario. Llama la atención en este precepto la atribución a unas de naturaleza vinculante, los *reglamentos*, las *directivas* y las *decisiones*, frente a la no

atribución de dicha naturaleza a otras, a las *recomendaciones* y los *dictámenes*.

Ahora bien, la ausencia de efectos vinculantes de las *recomendaciones* y *dictámenes* no impide su calificación como instrumentos jurídicos integrantes del ordenamiento comunitario³⁹, y ello como consecuencia de los pronunciamientos del TJCE.

Dicho tribunal, en el asunto Grimaldi⁴⁰ refiriéndose a las recomendaciones, estimó que, a pesar de carecer de efecto vinculante, a tenor de lo dispuesto en el art. 249 TCE, tales actos «no pueden ser considerados como carentes en absoluto de efectos jurídicos».

Cabe por tanto admitir, según la definición de *soft law* expuesta en páginas anteriores, que tanto las recomendaciones como los dictámenes forman el *soft law* comunitario. En relación con las primeras es necesario destacar el papel de las mismas en la función interpretadora pues, en ocasiones, éstas son dictadas precisamente con tal finalidad, la de orientar la interpretación de las disposiciones nacionales con el fin de darle aplicación al *hard law* comunitario.

Esto nos lleva a afirmar que, de todos los actos emanados de las instituciones comunitarias, hay ciertos instrumentos de intervención de las Instituciones mencionadas a los que el propio Tratado les atribuye el carácter de no vinculante lo que no es impedimento para su inclusión dentro del ordenamiento comunitario, ni para la producción de efectos jurídicos. Ello, en definitiva, les convierte en fuente del derecho comunitario.

Añadido a los actos normativos previstos por el propio TCE mencionados, el ordenamiento comunitario cuenta con otros, denominados “atípicos”, que integran tanto el *hard law* como el *soft law* comunitario y que revisten la más variada denominación y tipología. Entre estos últimos cabe referirse a

³⁹ ALONSO GARCÍA, R.: “El soft law comunitario”, op. cit., p. 64.

⁴⁰ Este caso es considerado el *leading case*, Asunto Grimaldi (C- 322/88), de 13 de diciembre de 1989.

determinados *reglamentos*, *decisiones* y *dictámenes* que, pese a su denominación, deben ser incluidos en esta segunda categoría, puesto que no responden a los rasgos del art. 249 TCE, tales como los *reglamentos internos de las instituciones, órganos y administraciones*, los cuales no tienen el alcance general de los reglamentos típicos y sólo obligan a las instituciones. Al igual que los anteriores, forman parte de este grupo de actos normativos atípicos las *decisiones* por las que el Consejo aprueba concluir un acuerdo internacional, carentes de destinatarios, o los *dictámenes del Parlamento Europeo, del Comité de las Regiones o del Comité Económico y Social* en el transcurso de un procedimiento tendente a la aprobación de un acto comunitario.

La aprobación de estos actos puede estar prevista en los Tratados o puede ser el fruto del ejercicio de sus competencias por parte de una institución y los mismos, tal y como ha establecido el TJCE. Aunque en sí no sean vinculantes, pueden llegar a producir efectos jurídicos por el principio de confianza legítima dado que están pensados para regular la conducta de las instituciones en una perspectiva “ad intra” de la UE y no “ad extra”⁴¹.

Junto a lo anterior, cabe referirse a las *comunicaciones comunitarias*⁴², las cuales desempeñan un papel fundamental en el ámbito comunitario como instrumento interpretativo, cuarta -y más importante- de las funciones del *soft law* señaladas, por cuanto orientan la conducta de los Estados Miembro hacia el sentido deseado por la Comunidad. Ello es principal cuando abordan la regulación de intereses especialmente sensibles o se refieren a ámbitos materiales caracterizados por la complejidad de su regulación.

La propia Comisión estima que “las comunicaciones servirán de guía a los poderes públicos en lo que se refiere a sus obligaciones, y a los ciudadanos comunitarios en lo que se refiere a sus derechos que les asisten”⁴³.

⁴¹ ALONSO GARCÍA, R.: “El Soft Law Comunitario”, op. cit., pp.63-94.

⁴² ALONSO GARCÍA, R.: “El Soft Law Comunitario”, op. cit., p.79.

⁴³ “La Communication Interpretative de la Comisión sur les concessions des services d'utilité publique: un instrument de transparence et délibération”. *Revue du Droit de l'Union européenne*, 2000 (2), pp. 302-3.

En palabras de Mattera⁴⁴, las *comunicaciones interpretativas* deben reunir tres características para poder cumplir la función de guía:

- a.- Situarse en el marco de las competencias específicas que el Tratado confiere a la Comisión.
- b.- Tener un contenido suficientemente claro e informativo para que los sectores afectados pueda extraer las líneas de conducta a seguir.
- c.- ser exteriorizadas bajo una forma pública y oficial.

2. Los códigos de conducta

Julio BARBERIS destaca tres acepciones del término *soft law*: a) las normas que se encuentran en proceso de formación y aún no han adquirido validez jurídica; b) las normas jurídicas de contenido difuso o vago en las que resulta difícil precisar si sus disposiciones han sido o no cumplidas debidamente; y c) las normas que se hallan en las resoluciones de la Asamblea General de las Naciones Unidas y de algunas organizaciones regionales, en los acuerdos políticos entre los gobiernos, en los “*gentlemen’s agreements*”, en ciertos códigos de conducta, en declaraciones conjuntas de presidentes o de ministros de Relaciones Exteriores, en directivas adoptadas por consenso en conferencias internacionales, etc., lo que formaría un “orden jurídico intermedio”⁴⁵, como exponíamos al comienzo de este trabajo.

Según la consideración de BARBERIS los códigos de conducta de la EU estarán incluidos en la tercera de las acepciones anteriores.

Los códigos de conducta de la UE no tienen un carácter jurídicamente vinculante, y son declaradamente voluntarios, sino que reflejan un compromiso político que fija pautas de comportamiento en relación con una concreta materia, como pueda ser la autorización de las exportaciones de material de

⁴⁴ MATTERA, A.: *El Mercado Único Europeo: sus reglas, su funcionamiento*, Ed. Civitas, Madrid, 1991, p.73, tomado de ALONSO GARCÍA, R.: “El Soft Law Comunitario”, op. cit., p. 79.

⁴⁵ BARBERIS, J., *Formación del derecho internacional*, op cit., pp. 282-288.

defensa de los Estados miembros⁴⁶, para ayudar a las empresas a adoptar una mayor eficiencia energética, a adquirir productos de Green IT e informar del uso energético⁴⁷ o en materia de fiscalidad.

En este sentido, una de las acciones más relevantes en materia de coordinación fiscal se alcanzó en 1997 a través de esta modalidad de *soft law* cuando el denominado “Grupo de Política Fiscal” adoptó el “paquete Monti”, ante la necesidad de una acción coordinada desde Europa para luchar contra la competencia fiscal perjudicial en aras a la reducción de las distorsiones existentes en el seno de un mercado único. Con ello se alcanzaron progresos importantes en esta materia, y, sobre todo, en aquellos aspectos que habían permanecido bloqueados durante años a través de directivas comunitarias.

Buenos ejemplos de la eficacia de los códigos de conducta como ordenamiento intermedio son el Código de Conducta de prácticas fiscales perniciosas (conocido como Código de Conducta) o el Código de Conducta sobre la documentación relacionada con los precios de transferencia exigida a las empresas asociadas en la Unión Europea. En este sentido, las actividades del Foro Conjunto de la Unión Europea sobre precios de transferencia en el ámbito de la fiscalidad de las empresas asociadas en la Unión Europea, han desembocado en la aprobación del Código de Conducta sobre la documentación relacionada con los precios de transferencia exigida a las empresas asociadas en la Unión Europea, el cual ha sido tenido en cuenta por el legislador español, como tendremos ocasión de mencionar más adelante.

Otro buen ejemplo del empleo de códigos de conducta, en cuanto expresión del *soft law* en materia de fiscalidad⁴⁸, es el Código de conducta dirigido a mejorar

⁴⁶ Es importante recordar que este Código de Conducta comunitario es el primer instrumento internacional de estas características. El éxito alcanzado en su aplicación, y muy especialmente en el logro del objetivo fundamental consistente en la armonización de las políticas de exportación de material de defensa de los Estados miembros ha propiciado que numerosos países se adhieran al mismo. MURO MARTÍNEZ, R.: “El Código de Conducta de la Unión Europea en materia de exportación de armas. Siete años de experiencia”, *Boletín Económico de ICE*, nº 2858, 2005, p. 1

⁴⁷ el [Código de Conducta europeo para los centros de datos](#)

el funcionamiento del Convenio de Arbitraje⁴⁹ que permite garantizar una aplicación más eficaz y más uniforme por los Estados miembros de la convención de 1990. Hay que tener especialmente presente que el Convenio de Arbitraje es un convenio multilateral y no es una norma de derecho comunitario sino de derecho convenido o *soft law*, cuya finalidad es la de instituir el arbitraje como medida para asegurar la eliminación de la doble imposición en el ámbito de las relaciones entre empresas asociadas en el seno de la UE, de manera que se puedan reducir los efectos de este efecto indeseable en el Impuesto de sociedades de los Estados Miembros por ajustes derivados en las relaciones comerciales o financieras entre empresas en la Unión Europea.

3. La cooperación reforzada

La cooperación reforzada es un instrumento comunitario que introduce flexibilidad en una UE cada vez más heterogénea⁵⁰.

Su importancia es fundamental pues permite avanzar en la integración de forma desigual en materias reservadas a unanimidad mediante acuerdos interestatales de un mínimo de Estados.

El art.44 TCE establece que:

“Tales actos y decisiones no formarán parte del acervo de la Unión.

⁴⁸ AUJEAN, M.: “Entre armonización, coordinación, y cooperación reforzada: la política fiscal en la Unión ampliada”, *Revista española de Derecho financiero*, num.129, Civitas, 2006, pp.1- 20, pp. 5-20.

⁴⁹ Convenio de arbitraje 90/436/CEE, de 23 de julio de 1990, firmado por todos los estados miembros en 1990 y ratificado por todos ellos en 1995. Tras un proceso, el convenio volvió a estar vigente el 4 de noviembre de 2004. TRAPÉ VILADOMAT, M.: “El foro sobre precios de transferencia en la Unión Europea”, *Nuevas Tendencias en Economía y Fiscalidad Internacional*, ICE, Sept-Octubre 2005, pp. 161-172, p. 163. El Consejo de la UE del pasado 22 de diciembre aprobó una versión revisada del Código de Conducta sobre la aplicación del Convenio de Arbitraje en materia de ajustes de Precios de Transferencia a las empresas en la UE.

⁵⁰ MARTÍN Y PÉREZ DE NANCLARES, J.: “La Flexibilidad en el Tratado de Ámsterdam: Especial Referencia a la Noción de Cooperación Reforzada”, *Revista de Derecho Comunitario europeo*, Año num.2, num.3, pp. 205-232, (pp. 219 et seq); y Stettner, R.: “Flexibilidad en el Derecho europeo. Complemento autónomo del Tratado y Cooperación Reforzada”, *Revista de Derecho Constitucional europeo*, Año num.2, num.3, Enero- Junio 2005, pp. 213-228.

Los Estados miembros aplicarán, en la medida en que les corresponda, los actos y decisiones adoptados para llevar a cabo la cooperación reforzada en la que participen. Tales actos y decisiones vincularán únicamente a los Estados miembros que participen en ella y, en su caso, sólo serán directamente aplicables en dichos Estados. Los Estados miembros que no participen en la cooperación reforzada no impedirán su aplicación por parte de los Estados miembros que participen en ella”.

Por lo tanto, siguiendo con lo expresamente previsto en el Tratado, los actos adoptados en el seno de una cooperación reforzada sólo tendrán efectos vinculantes para los que los hayan adoptado. Sin embargo, para el resto de los Estados será *soft law* en la medida en que carecen de efectos jurídicos vinculantes para ellos y, por tanto, su no observancia no derivará en responsabilidad.

Como consecuencia de las dificultades que supone la armonización de las legislaciones entre los Estados Miembros en determinadas áreas, tal y como lo es en la fiscal, la cual supondría sustituir las legislaciones nacionales por un cuerpo de legislación común a nivel de la UE, se ha planteado “la coordinación de las políticas fiscales”.

En el marco de la fiscalidad, la coordinación ha sido propuesto por la Comisión misma y su objetivo no es reemplazar los sistemas fiscales nacionales en vigor por un régimen comunitario uniforme, sino asegurar que estos sistemas nacionales puedan operar conjuntamente sin fricciones”⁵¹. Ello supone que, mediante la coordinación, se mantienen las legislaciones domésticas a nivel nacional pero intentando hacerlas compatible con el acervo comunitario, así como entre ellas mismas.

4. La jurisprudencia TJCE respecto a los Estados no parte en el litigio

⁵¹ Bruselas 19.12.2006. COM (2006) 823 final

El TJCE es una institución comunitaria cuyas decisiones son vinculantes para las partes involucradas en el litigio. Sin embargo, lo dispuesto por el Tribunal sirve de parámetro de actuación para el resto de Estados y para las propias instituciones. Es por ello que nosotros incluimos estas resoluciones dentro del fenómeno *soft law* respecto de los Estados no litigantes.

Ello significa que , tras una sentencia del TJCE si un estado contiene una regulación idéntica al supuesto de hecho planteado ante los tribunales, las partes deberían actuar modificar su legislación conforme a lo resuelto por el Tribunal, ya que de otro modo corren el riesgo de ser denunciados ante dicho tribunal.

Un ejemplo de este supuesto nos lo aporta la STJCE 12/12/2002, Lankhorst-Hohorst GmbH, Asunto C-324/00. Así, la referida sentencia Lankhorst-Hohorst GmbH estableció que la norma de subcapitalización alemana era incompatible con la libertad de establecimiento regulada en el art. 43 del Tratado Constitutivo, ya que disponía un trato diferente a las sociedades filiales residente,s en función del domicilio de su sociedad matriz, lo que suponía un obstáculo a la libertad de establecimiento.

Como consecuencia de lo anterior se produjo un cambio normativo en el Impuesto sobre Sociedades en España a partir de 2004, no aplicando las normas antielusión de subcapitalización y transparencia fiscal internacional a los supuestos en que la entidad vinculada no residente está domiciliada en un país miembro de la Unión Europea, por citar algún ejemplo.

V. EL SOFT LAW EN EL ORDENAMIENTO TRIBUTARIO ESPAÑOL

En el ámbito del ordenamiento tributario español, cabe hacer dos consideraciones. De una parte, la recepción del *soft law* internacional y comunitario como fuente del derecho español y de otra, la producción doméstica de *soft law* en nuestro Ordenamiento jurídico

Bajo nuestra perspectiva, y a la vista del ordenamiento fiscal español positivo, consideramos que la recepción del *soft law* se ha producido, al menos, tras la observancia de tres instrumentos del *soft law* internacional y comunitario: los convenios y directrices de la OCDE, los códigos de conducta de la Unión Europea y la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

Cabe la posibilidad de afirmar, a su vez, que la recepción del *soft law* en el ámbito del sistema fiscal español puede apreciarse tanto en el marco de la regulación concreta de algunos tributos, cuanto en el ámbito de los procedimientos, del derecho tributario formal.

Aún cuando la recepción del *soft law* se ha ido produciendo lentamente, es importante destacar que, en el momento actual, dicha admisión resulta, afortunadamente, mucho más visible en el marco de las recientes reformas de los impuestos principales del sistema fiscal español, el IRPF, el IS y el IRNR, los cuales han sido objeto de modificaciones a través de la aprobación de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal y de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de No Residentes y sobre el Patrimonio.

De uno modo sintético, pasamos a ejemplificar en alguna de las nuevas disposiciones concretas del ordenamiento español donde se pone de manifiesto la influencia del *soft law*, en los términos aclarados.

1. La modificación de la regulación del artículo 16 de la Ley del IS y del 41 del IRPF y del 15 del IRNR, relativo a los precios de transferencia, a la luz de la recepción del *soft law* internacional y comunitario.

El artículo 16 del TRLIS regula en el ordenamiento fiscal español los precios de transferencia ha sido modificado por la Ley de medidas para la prevención del fraude fiscal. Aún cuando no está inspirada directamente en el Código de Conducta de prácticas fiscales perniciosas (Código de Conducta), no obstante,

sí existen dos regulaciones internacionales que con el carácter de soft law han influido en el contenido del artículo 16 del TRLIS.

A. Las directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias

B. El Código de Conducta sobre la documentación relacionada con los precios de transferencia exigida a las empresas asociadas en la Unión Europea.

A. Las directrices de la OCDE

El nuevo régimen de las operaciones vinculadas está plenamente inspirado por los criterios OCDE, llegando a proclamarse en la exposición de motivos del Proyecto de Ley de medidas para la prevención del fraude fiscal el carácter interpretativo de dichas directrices. La obligación de valorar por el valor de mercado, los métodos de valoración, la regulación de los servicios intragrupo y los acuerdos de reparto de costes, son buenos ejemplos de ello.

B. El Código de Conducta sobre documentación relacionada con los precios de transferencia.

El régimen fiscal de las operaciones vinculadas prevé el establecimiento de obligaciones de documentación al establecer en el artículo 16.2 del TRLIS que "Las personas o entidades vinculadas deberán mantener a disposición de la Administración tributaria la documentación que se establezca reglamentariamente", lo cual ha sido realizado atendiendo las directrices del Ley al Foro Europeo sobre precios de transferencia.

2. La deducibilidad de los gastos en concepto de servicios intragrupo, así como de los acuerdos de reparto de costes.

Aún cuando se venía admitiendo la deducción de los gastos en concepto de servicios entre entidades vinculadas, la reforma proyectada del IS supone una relajación en las condiciones para la admisión de estos gastos, siguiendo la doctrina de las directrices de la OCDE, art. Dos, 5 y 6, de la Ley de medidas

para la prevención del fraude fiscal, tales como que desaparece la exigencia del contrato escrito como condición de su deducibilidad, así como que se admite de nuevo cuño la posibilidad de repartir las contraprestaciones con racionalidad en el caso de que los servicios sean prestados conjuntamente a favor de varias personas y no fuera posible su individualización del servicio recibido o la cuantificación de los elementos determinantes de su remuneración.

En este mismo orden de cuestiones, se admiten de nueva planta, y siguiendo las directrices de la OCDE, los acuerdos de reparto de costes para imputar los gastos deducibles en el caso de entidades vinculadas, bajo determinados requisitos contemplados en la nueva norma.

3. La regulación en el IRNR del procedimiento amistoso en orden a la solución de conflictos que puedan surgir con las Administraciones de los otros Estados.

Dicha normativa, de nuevo cuño en la legislación interna española, introduce la regulación del procedimiento, y de sus efectos, para resolver los conflictos que puedan surgir entre las Administraciones en la aplicación de los convenios y tratados internacionales, lo que supone la transposición del espíritu del artículo 25 del Convenio de la OCDE y del Código de conducta sobre el convenio de arbitraje, así como de los informes relativos a este último del Foro Conjunto sobre Precios de la Unión Europea⁵².

Esta regulación se introduce por la Ley de medidas para la prevención del fraude fiscal, regulación que implica la inclusión de una nueva disposición adicional en la Ley del IRNR.

⁵² Como anteriormente hemos destacado, el Consejo de la UE del pasado 22 de diciembre aprobó una versión revisada del Código de Conducta sobre la aplicación del Convenio de Arbitraje en materia de ajustes de Precios de Transferencia a las empresas en la UE.

4. La modificación del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades y del IRNR como consecuencia de las Directrices de la OCDE en relación con el intercambio de información.

El informe de la OCDE, *The OEDE's Project on Harmful Tax Practices (Consolidated Application Note: Guidance in applying the 1998 Report to preferential tax regimes)*⁵³ ha señalado los cuatro criterios principales para considerar que un país contiene en su ordenamiento prácticas fiscales perniciosas, siendo éstas las siguientes:

- a) tributación anormalmente reducida
- b) *ring fencing* o regímenes estancos
- c) falta de transparencia
- d) no intercambio efectivo de información⁵⁴.

Bien, conforme a las Directrices de la OCDE relativas a la lucha contra las prácticas fiscales perniciosas, de la que un ejemplo es la eliminación de las sociedades interpuestas, se introduce en el Impuesto sobre Sociedades una presunción de residencia en el territorio español de las entidades radicadas en un país de nula tributación o en un paraíso fiscal, cuando sus activos principales consistan en bienes situados o derechos que se cumplan o ejerciten en territorio español.

En el marco de la reforma del IRNR, se obliga a nombrar representante a las entidades o personas residentes en países o territorios con los que no exista intercambio de información, cuando estos sean titulares de bienes situados o derechos que se cumplan o ejerciten en territorio español. Del mismo modo se establece un régimen especial para el gravamen de las plusvalías inmobiliarias pertenecientes a entidades residentes en estos países. En ambos supuestos se siguen las recomendaciones de las directrices, según las cuales se ha de discriminar entre los territorios con y sin intercambio de información,

⁵³ OECD, Paris, 2004.

⁵⁴ CALDERÓN CARRERO, J.M.: *Precios de transferencia e Impuesto sobre Sociedades (Un análisis de la normativa española desde una perspectiva internacional, Comunitaria y Constitucional)*, Ed. Tirant lo blanch "Colección Financiera", Valencia, 2005, p. 26.

por entender que estos son legítimamente aislables, aún cuando no sean directamente paraísos fiscales.

5. La regulación de los acuerdos previos de valoración, APAs

La Ley de medidas contra el fraude introduce modificaciones a la regulación de los Acuerdos previos de valoración conforme a las recomendaciones del Foro de precios, art. Dos, 7 del proyecto de ley de medidas para la prevención del fraude fiscal.

Dichos acuerdos permiten solicitar a la Administración una valoración de las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas, con carácter previo a la realización de éstas, lo que constituye una medida alternativa para prevenir la doble imposición, así como promueve la seguridad jurídica de las entidades.

6. La modificación de los tipos de gravamen para los no residentes, a partir de la reforma del IRNR

Dicha medida es operada en virtud del efecto anuncio o inducido que producen las sentencias del Tribunal de Luxemburgo respecto de la aplicación del art. 52 del Tratado de la CE (actualmente artículo 43 CE), donde se afirma la no discriminación de las rentas o plusvalías de los no residentes respecto de los residentes y en relación con las circunstancias objetivas del gravamen, lo que resultaba de la aplicación del actual gravamen español del 35 % a las rentas de no residentes respecto del 15 % aplicable antes de la reforma introducida por la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de No Residentes y sobre el Patrimonio a las plusvalías de los residentes. .

La Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de No Residentes y sobre el Patrimonio, disposición final tercera, modifica los apartados 1 y 2 del artículo 25 de la LIRNR, reduciendo la tributación de las

ganancias de patrimonio de los no residentes de un 35 % a un 18 % que es el tipo de gravamen que se aplicaba a las mismas a partir del 1 de enero de 2007, cuando sean obtenidas por residentes, según el impuesto sobre la Renta de las Personas físicas entonces vigente.

Esta modificación se produce como consecuencia de la jurisprudencia emanada de las sentencias de la Corte de Luxemburgo de fecha 12 de junio de 2003 (asunto C 234/01) y de la sentencia de 6 de julio de 2006 (asunto 346/2004) en virtud de las cuales se exige a los Estados miembros la paridad de trato a las rentas de los no residentes en cuanto a la determinación de las circunstancias objetivas, esto es, en los modos de determinar el rendimiento neto y los tipos aplicables, dejando a la soberanía de los estados la restricción de las deducciones personales para los contribuyentes que sean residentes.

Este efecto inducido, o anuncio, de la jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo puede detectarse en nuestro ordenamiento en otras medidas tales como la supresión de la transparencia fiscal internacional, cuando se trata de entidades residentes en estados miembros, y del gravamen complementario de la renta distribuida de los no residentes, cuando tales rentas se desplacen a países de la UE, tal y como hemos referido anteriormente.

En relación con la producción doméstica de *soft law* en nuestro Ordenamiento jurídico es necesario destacar su creciente presencia. Estamos asistiendo a la proliferación de instrumentos no vinculantes, *cuya juridicidad es dudosa* o *cuya fuerza vinculante se cuestiona*, pero que son dictados acompañados de la *buena fe* como elemento presente y dominante en las relaciones que establece.

Nos estamos refiriendo a aquellos actos o instrumentos jurídicos sin carácter obligatorio pero incardinados en nuestro ordenamiento jurídico, tales como las instrucciones, las resoluciones, los planes, las circulares, las normas técnicas, las cartas de servicios o de derechos, los códigos de buen gobierno, entre otros, cuyo elemento común, como anteriormente apuntábamos, además de

carecer de fuerza vinculante, es el de causar dificultades al intérprete del derecho⁵⁵.

Valga como ejemplo de lo anterior, por su reciente aprobación, la Resolución ECF/2627/2009, de 13 de julio, por la que se aprueba y se da publicidad a la Carta de Derechos de los Contribuyentes de la Agencia Tributaria de Cataluña. Ésta, según su exposición de motivos, nace fruto de la voluntad de mejorar los servicios para la ciudadanía. Se articula en cuatro grandes bloques: en el primero se presenta el documento con un decálogo de intenciones destinadas a mejorar los servicios para los contribuyentes; en el segundo se delimitan los derechos de la ciudadanía, y se refuerzan de manera sistemática desde una perspectiva general y específica, detallando, mediante un anexo, la normativa en la que se regulan; en el tercer bloque se enumeran los servicios que se prestan a las personas contribuyentes con el fin de facilitar las tareas de relación con la Administración, y en el último bloque, se presenta una relación de compromisos de calidad que pretende ofrecer mejores servicios a la ciudadanía.

Según se expone en la presentación de la carta, esta Carta de derechos de los contribuyentes, reconociendo la colaboración social, ha sido objeto de amplia consulta con los colegios y las asociaciones profesionales, especialmente del ámbito tributario. Es, pues, un documento muy elaborado que ha recogido aportaciones de quienes, en calidad de personas contribuyentes o en su representación, se relacionan asiduamente con la Agencia y, por lo tanto, pueden aportar propuestas para mejorar los servicios.

Las preguntas que nos hacemos al respecto de este ejemplo son las siguientes ¿Qué valor jurídico tiene dicho documento?, ¿Tiene diferente valor para la Agencia tributaria que para los contribuyentes? ¿Se compromete en alguna medida la Administración tributaria catalana a respetarla, máxime cuando la ha publicado oficialmente?, ¿Qué mecanismos tienen los contribuyentes frente a un incumplimiento por parte de la Administración catalana de los mismos?

⁵⁵ SARMIENTO, D.: “La autoridad del Derecho y la naturaleza del soft law”, op. cit., p. 223.

A nuestro modo de ver, aún cuando no sea vinculante para la Administración tributaria catalana, sí que desprende efectos jurídicos frente a los administrados quienes podrán elevar quejas ante su incumplimiento, en consecuencia, se enmarca en el acervo de las normas tributarias del artículo 7 de la LGT.

VII. CONCLUSIONES

El *soft law* es un fenómeno no unívoco, no hay unanimidad respecto de su conceptualización y de las funciones que debe desempeñar. Por el contrario, hay cierto consenso en relación a su catalogación como un fenómeno que comprende aquellos instrumentos que carecen de efectos vinculantes pero que, sin duda, producen efectos jurídicos.

Sin embargo, nosotros mantenemos que el *soft law* es tanto fuente del Derecho Internacional como de Derecho comunitario y del derecho español, a pesar de carecer de efecto vinculante. Ello implica que, aunque los agentes jurídicos no estén obligados a observarlo, en la práctica, no podrán desatenderlo como mínimo, en el plano interpretativo, siendo moneda corriente que el *soft law* sirva de inspiración a los Parlamentos nacionales en la adaptación de la legislación interna, tal y como hemos intentado poner de manifiesto en el caso de nuestro sistema fiscal.

En relación a los instrumentos que podemos calificar de *soft law* diremos que éstos varían en función del concepto que del mismo se tenga aunque existe unanimidad en el ámbito internacional en torno a tres grandes grupos: las recomendaciones dictadas, bien por Organizaciones Internacionales, bien por actores no estatales, o bien por los propios Estados para orientar su comportamiento en determinados ámbitos.

En nuestra opinión y respecto del ámbito comunitario, cabría hablar de una cuarta modalidad: las sentencias del TJCE para los Estados que no son parte en los litigios.

Por lo que respecta a las funciones, podríamos señalar, de un modo general, que la principal tarea de estos instrumentos es hacer más efectivo el *hard law* o derecho vinculante, que goce de mayor eficacia, pues llega dónde éste no llega, completando su regulación, rellenando sus lagunas, interpretándolo y sirviéndole de base para una construcción imperativa posterior. De este modo, el elevado número de fenómenos que se producen en las sociedades, tanto aquellos existentes como aquellos de nueva creación, reciben su tratamiento jurídico correspondiente, dotando así de mayor seguridad jurídica a dicha sociedad.

Por tanto, aunque un instrumento *soft law* parezca, en un primer momento, un instrumento inútil y nacido para el fracaso, los efectos jurídicos que derivan de ellos son fundamentales en el mundo del Derecho. Cuando los actores emiten actos o acuerdos no vinculantes lo hacen con el ánimo de cumplirlos y observarlos en un futuro.

Esto nos lleva a afirmar que, en ocasiones, las disposiciones *soft law* son más eficaces que el propio *hard law*.

En el ámbito comunitario y desde sus orígenes, las decisiones sobre determinadas competencias cedidas a la Comunidad por parte de los Estados miembros exigían de la unanimidad para ser tomadas, tal y como es el caso de la fiscalidad. El número de Estados miembros y su heterogeneidad ha conllevado enormes dificultades para avanzar dichos ámbitos. Es por ello, y con la finalidad de que la unanimidad no constituyera un obstáculo para la realización de los objetivos comunitarios, se han ido adoptándose normas integradas en el *soft law comunitario*, lo que ha permitido alcanzar logros importantes en diversos ámbitos entre los que se encuentra la fiscalidad. En este sentido Michel AUJEAN⁵⁶ afirma que “los avances y los progresos realizados, sobre todo en su modalidad indirecta indirecta, no hubiese sido posible fuera de un contexto no jurídicamente vinculante”.

⁵⁶ AUJEAN, M.: “Entre armonización, coordinación, y cooperación reforzada: la política fiscal en la Unión ampliada”, op.cit., pp.1- 20.

En cuanto a la importancia del *soft law* en el Ordenamiento fiscal español hay que destacar que, dado el principio de reserva de ley, resulta difícil incorporar el *soft law* para regular los elementos esenciales del tributo y todos aquellos que vienen recogidos en el artículo 8 de la LGT, pero no así para disponer en relación con aquellos aspectos del tributo y de la relación tributaria que no vengan expresamente contemplados en el mismo y que conciernan, principalmente al Derecho tributario formal.

En este sentido, y a la vista de las recientes modificaciones del ordenamiento fiscal español consideramos que la recepción del *soft law* se ha producido mediante tres instrumentos: los convenios y directrices de la OCDE, los códigos de conducta de la Unión Europea y la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

Cabe la posibilidad de afirmar, a su vez, que la recepción del *soft law* en el sistema fiscal español puede apreciarse tanto en el marco de la regulación concreta de algunos tributos, cuanto en el ámbito de los procedimientos, del derecho tributario formal.

Aún cuando la recepción del *soft law* se ha ido produciendo lentamente, es importante destacar que, en el momento actual, dicha admisión resulta, afortunadamente, mucho más visible en el marco de la reforma de los impuestos principales del sistema fiscal español, el IRPF, el IS y el IRNR, los cuales han sido objeto de modificaciones a través de la Ley 35/2006 de medidas para la Prevención del Fraude fiscal y de la ley 36/2007 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de No Residentes y sobre el Patrimonio.

De otra parte se aprecia la creciente utilización del *soft law* por las instituciones encargadas de la regulación de los tributos y de la relación jurídico tributaria en nuestro país.

VII. BIBLIOGRAFÍA

AABI SAAB, G.: "Les Sources du Droit International: Essai de Déconstruction", *El Derecho Internacional en un mundo en transformación*, Uruguay, 1994, pp.37 y ss. .

ALARCON GARCÍA, G.: *Manual del Sistema Fiscal Español. Un compendio sistemático y práctico*, Ed. Cívitas, Madrid, 2009

ALONSO GARCÍA, R.: "El Soft Law Comunitario", *Revista de Administración Pública*, Madrid, Num. 154, Enero- Abril 2001, pp.63-94,.

BARBERIS, J.: *Formación de Derecho Internacional*, Ed. Abaco, Buenos Aires, 1994.

BAXTER, R.: "International law in "her infinite variety", *International and Comparative Law Quarterly*, vol.48, 1980.

BERNHART, R.: "Las fuentes del Derecho Comunitario: la "Constitución" de las Comunidades", en *Treinta años de Derecho Comunitario*, Oficina de Publicaciones Oficiales de las Comunidades Europeas, 1984.

BIBIER, R.: "The Settlement of Institutional Conflicts on the Basis of Article 4 of the EEC Treaty", *Common Market Law Review*, 1984 (3), p. 521.

CAAMAÑO ANIDO, M.A Y CALDERÓN CARRERO, J.M.: "Globalización Económica y Poder Tributario: ¿Hacia un nuevo Derecho Tributario?", *Civitas. Revista española de derecho financiero*, nº 114, 2002, pp. 245-288,

CALDERÓN CARRERO, J.M.: *Precios de transferencia e Impuesto sobre Sociedades (Un análisis de la normativa española desde una perspectiva internacional, Comunitaria y Constitucional)*, Ed. Tirant lo blanch "Colección Financiera", Valencia, 2005.

CHINKIN, C.: "Normative Development in the international legal system" en SHELTON, D. (ed), *Commitment and compliance. The role of non binding norms in the international legal system*, New York, Oxford University Press, 2000, pp. 30 -31.

DEL TORO HUERTA, M.I.: "El fenómeno del soft law y las nuevas perspectivas del Derecho Internacional", *Anuario Mexicano de Derecho Internacional*, vol. VI, 2006, pp. 513- 549,.

DUPUY, R. J.: "Declaratory law and programmatic law: from revolutionary custom to 'soft law'", en AKKERMAN, R.J., VAN KRIEKEN, P.J. y PANNENBORG, Ch. O. (eds.), *Declarations on principles, a quest for world peace (Liber Röling)*, Sijthoff, Leyden, 1997, pp. 247-257

GONZÁLEZ CAMPOS, J.; SÁNCHEZ RODRÍGUEZ, L. Y SAÉNZ DE SANTA MARÍA, P.A.: *Curso de Derecho Internacional Público*, 2a, ed. Civitas Madrid, 2002.

MARTÍN JIMÉNEZ, A.J.: "Los Comentarios al MC OCDE: su Incidencia en el Sistema de Fuentes del Derecho Tributario y sobre los Derechos de los Contribuyentes", *Carta Tributaria*, 2003, nº. 20, pags. 1-19.

MARTÍN Y PÉREZ DE NANCLARES, J.: "La Flexibilidad en el Tratado de Ámsterdam: Especial Referencia a la Noción de Cooperación Reforzada", *Revista de Derecho Comunitario europeo*, Año num.2, num.3, pp. 205-232,

MAZUELOS BELLIDO, A. : "Soft Law, ¿Mucho ruido y pocas nueces ?", *Revista Electrónica de Estudios Internacionales*, num.8, 2004, pp.1-40.

MURO MARTÍNEZ, R.: "El Código de Conducta de la Unión Europea en materia de exportación de armas. Siete años de experiencia", *Boletín Económico de ICE*, nº 2858, 2005

REMIRO BROTONS, A.; RIQUELME, R.; DÍEZ- HOCHLEITNER, J.; ORIHUELA, E.; Y PÉREZ-PRAT, L.: *Derecho Internacional*, Mc Graw-Hill, 1997.

SARMIENTO, D.: "La autoridad del Derecho y la naturaleza del soft law", *Cuadernos de Derecho Público*, nº 28, 2006, pp. 221-261

STETTNER, R.: "Flexibilidad en el Derecho europeo. Complemento autónomo del Tratado y Cooperación Reforzada", *Revista de Derecho Constitucional europeo*, Año num.2, num.3, Enero- Junio 2005, pp. 213-228.

TRAPÉ VILADOMAT, M.: "El foro sobre precios de transferencia en la Unión Europea", *Nuevas Tendencias en Economía y Fiscalidad Internacional*, ICE, Sept-Octubre 2005, pp. 161-172,

ZEMANEK, K.: "Is the term "Soft law" convenient?", *Liber Amicorum Professor Seidl-Hohenveldern*, Ed. Kluwer, 1998.