



## EDITORIAL

La expresión *soft law* ha sido utilizada en la doctrina y en el tiempo con diferentes acepciones, aún cuando se acepta comúnmente que el término fue acuñado por Lord McNair<sup>1</sup>.

En circunstancias, se utiliza para calificar determinadas instituciones en las que concurren dos elementos, el carácter no jurídicamente vinculante y una cierta relevancia jurídica. En este apartado se encontrarían las resoluciones no vinculantes de las organizaciones internacionales y los acuerdos no normativos, entre otros. En otras, se le denomina *soft law* al contenido de los instrumentos, pudiendo ser éstos jurídicamente vinculantes –*legal soft law*– o no.

Manzuelos Bellido opina que, en conjunto, se aprecia que la expresión *soft law* se aplica a instrumentos cuya juridicidad es dudosa o cuya fuerza vinculante se cuestiona<sup>2</sup>. No obstante lo anterior, destaca del *soft law* su participación en el proceso de creación de las normas de derecho interno, así como su valor en cuanto instrumento interpretativo de otros jurídicamente vinculantes

Bajo nuestra perspectiva, y a la vista del ordenamiento fiscal español positivo consideramos que la recepción del derecho blando 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 derecho consensual 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 derecho consensual 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 aprobación de la ley de medidas para la prevención del fraude fiscal y de 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.

De un 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 Dupuy, R. J.: «Droit déclaratoire et droit programmatore: de la coutume sauvage à la *soft law*» en *L'élaboration du droit international public. Société française pour le Droit international, Colloque de Toulouse (1975)*, Leiden, Sijthof, 1975, pp. 132-148, p. 139
- 2 Manzuelos Bellido, A.: «Soft Law: ¿mucho ruido y pocas nueces?», *Revista Electrónica de Estudios Internacionales*, 2004, [www.reei.org](http://www.reei.org).

1. 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 de las regulaciones consuetudinarias o de la «soft law».

El artículo 16 del TRLIS regula en el ordenamiento fiscal español los precios de transferencia y está siendo reformado por el Proyecto de Ley de medidas para la prevención del fraude fiscal. Aún cuando no está inspirada directamente en el Código de Conducta de prácticas fiscales perniciosas (conocido simplemente como 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 de la 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 la documentación relacionada con los precios de transferencia.

El régimen proyectado de 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». Por tanto, en principio habrá que esperar al desarrollo reglamentario para que se concrete el alcance de dichas obligaciones de documentación. No obstante, la referencia que se realiza en la exposición de motivos de la Ley al Foro Europeo sobre precios de transferencia permite vislumbrar cuales serán las líneas básicas que definan el contenido de la obligación documental.

En efecto, 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. A la vista de la existencia de esta regulación es previsible que el desarrollo reglamentario de las obligaciones de documentación tenga en cuenta lo dispuesto en ella, lógicamente con las adaptaciones que resulten convenientes como consecuencia del contexto normativo en el que dichas obligaciones se insertarán.

## 2. 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 las doctrinas 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 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. 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<sup>3</sup>, así como de los informes relativos a este último del Foro Conjunto sobre Precios de la Unión Europea.

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.

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

3 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

#### 4. 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 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 aplicará a partir del 1 de enero a las mismas, cuando sean obtenidas por residentes, según el impuesto sobre la Renta de las Personas físicas.

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 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.

Como conclusión a esta editorial, quiero poner de manifiesto el esfuerzo del gobierno español, y en particular de su Ministerio de Economía y Hacienda, en transponer a nuestro ordenamiento las corrientes principales del soft law en materia fiscal, lo que es de gran interés para la construcción de un sistema fiscal comunitario, cuanto menos.

La directora