EL DERECHO TRIBUTARIO ACTUAL. INNOVACIONES Y DESAFÍOS

CÉSAR GARCÍA NOVOA

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Santiago de Compostela
(ESPAÑA)

ICDT INSTITUTO COLOMBIANO DE DERECHO TRIBUTARIO

sertar una regla de limitación del déficit en el texto constitucional, viene a recoger una tendencia doctrinal que, en su expresión más radical, manifestaron en Estados Unidos autores como BUCHANAN, J. y WAGNER, R.[142], y en una postura más equilibrada y acorde con el marco keynesiano de las Constituciones europeas, formularon en Alemania autores como ARNIM o PÜTTNER[143].

Esta reforma cambia completamente las bases del modelo económico de la Constitución Financiera española, al constitucionalizar una limitación del gasto público, proveniente directamente del Derecho Europeo. Así, El Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, jurídicamente vinculante para todos los Estados miembros, impone a éstos evitar un *déficit público excesivo* y fija el procedimiento que se ha de llevar a cabo cuando tal déficit excesivo aparezca. El Protocolo número 12, anexo al Tratado de la Unión Europea y al Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, fija los extremos del déficit excesivo, señalando en al artículo 1 que: "los valores de referencia que se mencionar en el apartado 2 del artículo 126 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea serán: 3 por 100 en lo referente a la proporción entre el déficit público previsto o real y el producto interior bruto a precios de mercado y 60 por 100 en lo referente a la proporción entre la deuda pública y en producto interior bruto a precios de mercado".

ha omitido "toda referencia a un problemático principio de equilibrio", lo que a este autor le parece acertado, porque el contenido de este eventual principio le corresponde definirlo en cada momento a los órganos y autoridades del Estado.

142 Estos autores pretendían reinterpretar la reforma de 1967 en un sentido favorable a erosionar los postulados keynesianos, revitalizar la Ley de Estabilidad de 1967 – *Gesetz der Stabilität* – y promover el "equilibrio económico general" (*gesamtwirtschaftlichen Gleichgwicht*, para lo cual, defendían el establecimiento o rehabilitación del principio de equilibrio presupuestario como norma constitucional. Vid., NAVARRO FAURE, A., *Aspectos Jurídico-financieros del Déficit Público*, op. cit., pág. 65. Véase al respecto la beligerancia contra el déficit, manifestado por R. Wagner, em *Déficit del Sector Público y Democracia. El Legado Político de Lord Keynes*, Ed. Rialp, Madrid, 1983, pág. 45. Las propuestas de estos autores se tradujeron en la aprobación por el Senado de Estados Unidos en 1981 de la enmienda mixta del equilibrio presupuestario y limitación del nivel de imposición, aunque después sería rechazada por el Congreso. -La enmienda señalaba que "...antes de cada ejercicio fiscal el Congreso adoptará una relación de ingresos y gastos para dicho ejercicio".

143 - H.H Arnim, "Grundprobleme der Staatsverschuldnung", *Bayerische Verwaltungsblatter*, 1981, pág. 516; PÜTTNER, G., *Staatsverschuldung als Rechtsproblem*, Walter de Gruyter, Berlín, 1980, pág. 9.

Por otro, la política fiscal española, como muestra de la pérdida de libertad de configuración de los Estados europeos, ha estado, en los últimos años, condicionada y tutelada por la Unión Europea. El 26 de marzo de 2010, el Consejo Europeo aprobó la propuesta de la Comisión Europea de iniciar una nueva estrategia para el empleo y el crecimiento —Estrategia Europa 2020—, que se basa en una mayor coordinación de las políticas económicas y se centra en los ámbitos fundamentales en que se requiere actuar para fomentar el potencial de crecimiento sostenible. Además, el 13 de julio de 2010, el Consejo aprobó una recomendación sobre directrices generales para las políticas económicas de los Estados miembros y de la Unión (para el periodo 2010-2014). La Unión Europea se pronunció el 12 de julio de 2011 sobre el programa de estabilidad español y la Comisión emitió el 23 de noviembre de 2011 y 4 de febrero de 2012 sendos informes en los que señalaba a España como país que sería objeto de un examen exhaustivo. De esa manera las medidas fiscales incluidas por España en el Programa de Estabilidad para el período 2012-2015 y el Programa Nacional de Reformas, de 30 de abril de 2012, fueron evaluadas por la Unión Europea. En la práctica, ello se traduce en una reducción significativa de la capacidad del Estado para decidir sus políticas fiscales[144].

En suma, los escenarios de integración económica, como la Unión Europea y, en menor medida, la Comunidad Andina de Naciones, han cambiado sustancialmente el papel de la actividad financiera de los Estados miembros, y han influido en la configuración del ejercicio del poder tributario. Tanto por la primacía del Derecho supranacional como por las imposiciones de la política económica europea.

3.4. Los límites a la Ley derivados del Derecho Internacional

Fuera del estricto ámbito del Derecho Supranacional y, en especial, de la Unión Europea, lo que podemos denominar *internacionaliza-*

144 A. Cayón Galiardo, "La reforma fiscal para la crisis: sus formas y su contenido", *Fiscalidad en Tiempos de Crisis*, Thomson-Reuters-Aranzadi, Pamplona, págs. 131 y 132. (2014)

ción del Derecho Tributario, también ha coadyuvado a la crisis de la centralidad de la ley en materia fiscal. Ello es una expresión más de lo que DE VEGA denomina efecto de *relativización del principio democrático* por la mundialización y globalización económica[145].

La internacionalización del Derecho Tributario genera dos tipos de limitaciones; una integrada por reglas escritas que pueden tener o no carácter de normas jurídicas. Otra, por la simple situación de hecho que supone la existencia de lo que podríamos llamar *contexto internacional*.

3.4.1. Limitaciones a la ley nacional derivadas de convenciones internacionales negociadas. Especial referencia a los Convenios de Doble Imposición. ¿*Un international tax regime*?

De entre las limitaciones derivadas del orden internacional, podríamos hablar de limitaciones convencionales que se proyectan sobre el ejercicio del poder tributario nacional[146].

Así, se incluirían en este apartado, por ejemplo, el Acuerdo General sobre Aranceles y Comercio (GAAT), actualmente modificado y gestionado por la Organización Mundial del Comercio, que afecta a la imposición indirecta.

También la proliferación de Tratados de Libre Comercio puede ser un factor de limitación del poder de los Estados firmantes de los mismos. Sin embargo, esa limitación es comparativamente menor que los eventuales límites que pueden desprenderse de otro tipo de tratados internacionales. Como señala GODOY FAJARDO, los Tratados de Libre Comercio (como el Tratado de Libre Comercio Estados Unidos-Colombia), suelen incluir cláusulas de excepción de tributación, con la finalidad de evitar que se llegue a limitar la potestad de dicho Estado, como consecuencia de los compromisos adquiridos

145 P. De Vega, "Mundialización y Derecho Constitucional. La crisis del principio democrático en el constitucionalismo actual", *Revista de Estudios Políticos*, nº 100, págs. 15 y ss. (1998).

146 J.M. Calderón Carrero, *La incidencia de la globalización en la configuración del ordenamiento tributario del siglo XXI*, op. cit., pág. 8.

para desarrollar el libre comercio y "garantizar la soberanía recaudatoria de los Estados"[147].

También pueden tener un efecto colateral de limitación del poder fiscal de los Estados los Acuerdos para la Protección y Promoción Recíproca de las Inversiones —APPRI's, también conocidos como BIT's *Bilateral Investment Treaties*—, los cuales buscan garantizar estándares internacionales de tratamiento y protección para los inversionistas provenientes de los países firmantes. La protección excluye *medidas expropiatorias*, (medidas equivalentes a la expropiación o nacionalización) entre las cuales se han comprendido, en ocasiones, los tributos. La posible concurrencia de estos tributos se resuelve ante un órgano privado como el Centro Internacional de Arreglo de Diferencias Relativas a Inversiones (CIADI), dependiente del Banco Mundial, quien, por ejemplo, en el caso *Burlington contra Ecuador,* Caso CIADI N. ° ARB/08/5, de 14 de diciembre de 2012 ha hablado de un concepto de *tributo* a efectos de expropiación, de manera que habría ciertos tributos que, por ser expropiatorios en el sentido de los BIT, no se podrían adoptar. Por lo que estos Tratados pueden también considerarse límites al poder tributario de los Estados firmantes, al menos en lo relativo a esta clase de tributos.

Pero, sin duda, los tratados internacionales que de forma más habitual condicionan y limitan el poder tributario son, sin duda, los Convenios de Doble Imposición[148]. Y, sobre todo, la extensa red de Convenios de Doble Imposición, concluidos de forma bilateral por los Estados miembros de la OCDE, entre éstos y terceros países, e incluso entre países no miembros de la organización internacional, que han logrado la consolidación de un *corpus* de reglas comunes sobre el reparto del poder tributario y el ejercicio de tal poder por cada uno de los Estados contratantes.

Los Convenios de Doble Imposición son una especie del género "acuerdos internacionales en materia tributaria"[149]. Sin pre-

147 J.P. Godoy Fajardo, "Aspectos tributarios de los Tratados de Libre Comercio", *El tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI*, García Novoa-Hoyos Jiménez, t II, Marcial Pons, Madrid-Barcelona-Buenos Aires-Sao Paulo, pág. 2096. (2012).

148 V. Uckmar – G. Corosaniti – P. De Capitani Di Vimercate – C. Corrado Oliva; *Dititto Tributario Internazionale, Manuale*, pág. 11, seconda edizione, Cedam, PAdova. (2012).

149 H. Taveira Torres, *Pluritributaçao internacional sobre as rendas de empresas*, pág. 582, Editora Revista dos Tribunais, 2ª ed., Sao Paulo. (2001).

tender ahora hacer referencia a las múltiples materias que pueden abarcar, lo cierto es que, como dice UCKMAR, lo característico de los Convenios de Doble Imposición es que se trata de textos normativos que tienen naturaleza de tratados internacionales y que su función es la colaboración para la eliminación de los conflictos positivos de tributación. Aun a riesgo de un reduccionismo excesivo, hay que señalar que estos conflictos son originados por el ejercicio de la soberanía tributaria por los distintos Estados, y por el hecho de que, cada Estado puede imponer su propia potestad tributaria a todas aquellas circunstancias que impliquen una relación económica con su propio sistema estatal. Los Estados soberanos pueden también imponer tributos a "cualquiera que se encuentre en el ámbito de la potestad de imperio", lo cual es una fuente de conflictos[150].

Los Convenios de Doble Imposición constituyen el ejemplo más claro del recurso en materia tributaria al instrumento normativo del Tratado Internacional[151], con carácter bilateral, aun cuando en la actualidad se están proponiendo tratados multilaterales (la propuesta del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario presentado en las XXVI Jornadas Latinoamericanas de derecho Tributario celebradas en septiembre de 2012 en Santiago de Compostela y el instrumento multilateral para implementar las medidas incluidas en el

150 V. Uckmar, "Los Tratados Internacionales en materia tributaria" en *Curso de Derecho Tributario Internacional*, tomo I, Ed. Temis, Bogotá, 2003, pág. 86; M. Virgos Soriano-F.J. Garciamartin Alferez, *Derecho Procesal Civil Internacional*, Civitas, Madrid, 2000, págs. 69 a 72.

151 Entre otros, M. Diez De Velasco, *Instituciones de Derecho Internacional Público*, t. I, décima edición, Madrid, 1994, pág. 35; FALCON Y TELLA, Voz "Convenio de Doble Imposición", op. cit., pág. 1690; GARCIA-OVIES SARANDESES, I.: "Tratados internacionales", *Comentarios a la ley general tributaria y líneas para su reforma,* vol. I, IEF., Madrid, 1991, pág. 87 y ss.; MARTÍNEZ LAFUENTE, A., "Los tratados internacionales y la Hacienda Pública", *Las Cortes Generales*, vol. III, IEF., Madrid, 1987, págs. 87 y ss.; SAINZ DE BUJANDA, F., "La interpretación en derecho español de los tratados internacionales para evitar la doble imposición", *RDFHP.*, nº. 38, 1960, págs. 135 y ss.; NAVARRO COELHO, S.C., "Os Tratados Internacionais en Matéria Fiscal em face dos Acordos Comerciais Internacionais, Regionais, Bilatérias ou Muiltlaterais. Uma visão jurídica da questão", en *Direito Tributário Internacional* Aplicado, Vol. II, Quartier Latin, São Paulo, 2004, pág. 91; SACCHETTO, C., "Convênios contra la Doble Imposición versus libertades fundamentales en el Tratado de la Unión Europea", en *Estudios de Derecho Tributario Constitucional e Internacional, Homenaje Latinoamericano a Victor Uckmar*, Ed. Abaco, R. Depalma, Buenos Aires, 2005, pág. 91.

documento BEPS, al que nos referiremos más adelante)[152]. Y el Tratado Internacional, en su expresión más genuina, constituye una limitación voluntaria de la soberanía de los Estados que los suscriben[153].

Centrándonos en la modalidad del Convenio bilateral y recogiendo la teoría *bifronte* o dual de los Tratados Internacionales, por una parte se trataría de un negocio jurídico con características propias, debido a la categoría de los sujetos que en él intervienen –Estados y otros sujetos de la Comunidad Internacional[154]–.

Por otro, son normas jurídicas, que se incorporan al ordenamiento interno de los Estados firmantes. En cuanto a la aplicación de los Convenios de Doble Imposición en el ordenamiento interno de los Estados firmantes, la misma dependerá del sistema dualista o monista que se reconozca en el ordenamiento constitucional del Estado respectivo, aunque se trata de una distinción que, con acierto, TAVEIRA TORRES entiende que no puede plantearse hoy en día en los términos tan radicales con que antaño aparecía formulada[155]. La realidad nos habla hoy de un dualismo no radical o *monista moderado*[156], que, en cualquier caso, parte del presupuesto de que De-

152 J.M Calderon Carrero – A. Martín Jiménez, "El plan de acción de la OCDE para eliminar la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios a otras jurisdicciones (BEPS): ¿el final, el principio del final o el final del principio? ", op. cit., pág. 90.

153 H. Kelsen, *Principios de Derecho Internacional Público*, Buenos Aires, El Ateneo, 1995, pág. 34. Por su parte, la Corte Internacional de Justicia en la resolución de 1923 emitida respecto a los decretos de nacionalidad en Túnez y Marruecos dice "sin duda toda convención que engendra una obligación introduce una restricción en el ejercicio de los derechos soberanos del Estado".

154 E. Jiménez De Arechaga, *Curso de Derecho Internacional Público*, t, I, Centro de Estudiantes de Derecho, Montevideo, 1959, pág. 98.

155 H. Taveira Torres, *Pluritributaçao internacional sobre as rendas de empresas*, op. cit., pág. 558. Este autor se decante por una tesis de "dualismo" basado en el pluralismo sistemático de los órdenes jurídicos, pero reconoce que "solamente una lectura precisa del ordenamiento nos autorizará a definir el sistema jurídico como *monista* o *dualista*, según las opciones del Constituyente en cuanto a la presencia de las normas internacionales en su sistema".

156 La Constitución española exige que las Cortes autoricen previamente la conclusión de un CDI por parte del Gobierno para que éste pueda prestar válidamente el consentimiento del Estado para obligarse a través del mismo (artículos. 94 a 96 de la CE y artículos 154 a 160 del Reglamento del Congreso y 144 a 147 del Reglamento del Senado). Pero en la práctica lo cierto es que el Parlamento español se limita a conceder mecánicamente tal autorización previa del texto del convenio ya negociado, sin influir, por tanto, en el contenido del mismo.

recho internacional y Derecho interno tienen su propia individualidad. Así, los Tratados internacionales, para poder resolver conflictos domésticos, no tienen necesariamente que ser convertidos en normas internas. No obstante, se debe acudir al principio de *ley posterior* para resolver los eventuales conflictos entre ley interna y norma internacional, partiendo, no de una superioridad jerárquica de la norma internacional, sino de su *especial resistencia a la derogación*[157] o *supralegalidad*, como por ejemplo la que se desprende del artículo 96, 1, de la Constitución española, o el artículo 59, 2 de la Ley Fundamental de Bonn[158].

Sin embargo, a la hora de abordar la incorporación al derecho interno de un Convenio de Doble Imposición, convendría destacar que dicha conversión no puede resolverse en términos semejantes a los de cualquier otra clase de tratado internacional. Los Convenios de Doble Imposición, en cuanto tratados, tienen una innegable proyección interna, mucho mayor que en cualquier otro tipo de convención internacional. Su función de colaboración directamente relacionada con su contenido, que es el reparto de competencias fiscales, determina que los mismos tengan una mucha mayor imbricación con los ordenamientos internos que cualquier otro tipo de tratados internacionales de cariz político o económico. El Convenio de Doble Imposición no modifica el modo en que las legislaciones nacionales operan, pero modula su aplicación. Esto es; no es autónomo de la legislación interna de los Estados contratantes sino que se interrelaciona con ella, al objeto de lograr sus fines.

Es la función que LENZ denomina de "reconciliación de dos sistemas tributarios nacionales"[159]. Si la vocación de los Convenios de Doble Imposición es reconciliar sistemas tributarios, su objetivo es

157 H. Taveira Torres, *Pluritributaçao internacional sobre as rendas de empresas*, op. cit., pág. 559.

158 A pesar de que, algún autor como P. Pistone, entienda que la norma de un Tratado puede ser modificada por la intervención unilateral de un Estado, dirigida a la producción de normas internas, con base en la existencia de una norma anti abuso no escrita, inherente a todos los Tratados, y a que el único límite que existiría para aplicar la norma interna sería la existencia de una cláusula general anti abuso análoga en el ordenamiento interno del otro Estado contratante, *Abuso del Diritto ed elusione fiscale*, pág. 15, Cedam, Padova. (1995).

159 K. Lenz, *Cahiers de Droit Fiscal International*, pág. 294, vol. 75, b), Kluwer, Deventer. (1960).

crear lo que se ha llamado un "micro-sistema fiscal" entre ambos Estados contratantes. Ese micro-sistema, más que desplazar la normativa interna de los Estados firmantes, como ocurre en otros tratados, interactúa con dicha normativa interna. La existencia de lo que podemos denominar "hechos imponibles internacionales", en los cuales su elemento objetivo se realiza en el territorio de una jurisdicción y su elemento subjetivo está vinculado a otra jurisdicción distinta, exige, por parte del aplicador del Derecho (que necesariamente serán las Administraciones tributarias de los distintos Estados) fijar la normativa aplicable. Ello requiere resolver un *concurso de pretensiones impositivas,* mediante la composición de normas individuales.

En los casos en que exista un Convenio de Doble Imposición, la fijación de la normativa aplicable a un hecho imponible de dimensiones internacionales partirá del contenido del mismo, para, entre otras cosas, definir los puntos de conexión, los elementos de cualificación y de localización de las de las rentas y bienes y del reparto de competencias tributarias entre ambos Estados[160]. Sólo en este sentido, podemos afirmar que las Administraciones tributarias aplicarán el tratado de igual manera que deben aplicar la normativa interna, pero siempre teniendo en cuenta que el Convenio de Doble Imposición vincula a dos Administraciones, por lo tanto, debe prevalecer la interpretación que facilite el logro de las finalidades del Convenio. Se trata de la máxima del *efecto útil* o *ut res magis valeat quam pereat*, según la cual en los supuestos en que sea posible más de una interpretación, el tratado ha de interpretarse de modo tal que el objetivo que pretende conseguir se alcance efectivamente; esto es, que se elimine o reduzca la doble imposición jurídica[161]. En especial, cuando el tratado, incorporado a la normativa interna, crea, para los ciudadanos contribuyentes de los Estados miembros, específicos derechos y obligaciones[162].

160 H. Taveira Torres, *Pluritributaçao internacional sobre as rendas de empresas*, op. cit., pág. 642.

161 A. Ribes Ribes, *Convenios para evitar la doble imposición internacional: interpretación, procedimiento amistoso y arbitraje*, op. cit., pág. 90.

162 J.M. Calderón Carrero, "Art. 3", en *Comentarios a los Convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal concluidos por España*, Fundación Pedro Barrié de la Maza, A Coruña, 2004, pág. 171: MONACO, R., "Trattati e convenzioni internazionali", en *Nuovissimo Digesto Italiano*, Torino, XIX, 1973, págs. 645 y ss.

En suma, cabe afirmar que los Convenios son normas de distribución del poder tributario que crean un *mini-sistema* fiscal entre los dos Estados contratantes, generando derechos y obligaciones para los dos Estados. La limitación del poder que operan se traduce en una limitación de la tributación en el Estado de la fuente y en la garantía de la eliminación de la doble imposición en el Estado de la residencia.

Dada la autolimitación que deriva de los Convenios de Doble Imposición, cuando un Estado actúe como Estado de la fuente, estará limitado por la existencia del Convenio, que condicionará la posibilidad de ejercer el poder de gravamen (por ejemplo, gravar una renta empresarial dependiendo de que exista o no establecimiento permanente) o limitará la cuantía de la alícuota que se puede exigir (rentas derivadas de dividendos, intereses y cánones)[163].

En cualquier caso, no conviene olvidar que los Convenios de Doble Imposición se formalizan a partir de los Modelos de Convenio; singularmente el de la OCDE. Que, a la postre, un Tratado de Derecho Internacional, se regule a partir de un instrumento de *soft law* como el Modelo OCDE, supone que la ordenación jurídica de los impuestos se va a realizar a través de fuentes que siguen principios distintos a los clásicos principios impositivos y que, además, son producidas, con carácter general, al margen y sin intervención directa o decisiva de los parlamentos nacionales[164]. Siendo la ley la expresión normativa de la actividad de esos parlamentos, esta internacionalización de las normas es un elemento más de la acentuada crisis de la ley.

El papel que, como fuentes del Derecho Tributo, han adquirido los Convenios de Doble Imposición Internacional está contribuyendo, de forma acelerada a la formación de lo que se ha dado en llamar *international tax system*. Hasta tal punto de que autores como AVI-YONAH (en contra de la opinión de otros como ROSENBLOOM[165]) ha postulado que actualmente se puede hablar de un *international tax regime*[166]. De todas maneras, y como señala CALDERÓN CARRERO, en la actualidad no existe un auténtico y coherente sistema de fiscalidad internacional de carácter mundial, que articule un conjunto completo de principios y límites que ordenen la materia y relaciones sobre las que se proyecta la fiscalidad internacional[167]. Ese sistema no existe ni hay principios tributarios de carácter mundial, ni éstos son vinculantes, de manera que cada Estado adopta su sistema fiscal atendiendo a sus intereses y condicionantes.

Lo que sí existe es un conjunto de principios internacionales, un cuerpo de doctrina y una terminología común propiciada a partir del *soft law* o *weak law* del *Technical Advisory Group* o Comité de Asuntos Fiscales (de la OCDE que supone una auténtica "coordinación fiscal y engranaje de sistemas fiscales"[168]. Las reglas de *soft law* son aprobadas por un organismo como el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, que adolece de falta de capacidad normativa, elaboradas

163 Esta doble naturaleza del Tratado en cuanto producto normativo, se proyecta sobre los instrumentos de interpretación, puesto que si por un lado hablamos de una norma que, desde su publicación oficial, se incorpora al ordenamiento interno, podría defenderse que la misma queda sujeta a las reglas internas de interpretación. Por eso, deben privilegiarse, a la hora de aplicar los CDIs, las fórmulas de interpretación comunes frente a los criterios internos. Tales normas comunes integrarían lo que VOGEL y PROKISCH han venido a llamar principio de concordancia de las decisiones o principio de interpretación común. Frente a estos principios, los criterios internos, como dice J.M. Calderón Carrero, "sólo son admisibles y legítimos en la medida en que no desvirtúen la finalidad de la cláusula convencional; *Comentarios a los Convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal concluidos por España*, op. cit., pág. 171.

164 M.A. Caamaño Anido – J.M. Calderón Carrero, "Globalización económica y poder tributario, ¿hacia un nuevo derecho tributario?", *Civitas, REDF*, nº 114, 2002, pág. 260; J.L. Juan Peñalosa, "Doble Imposición Internacional, CDI", *Relaciones Fiscales Internacionales*, IEF, Madrid, 1987, pág. 69.

165 H.D. Rosenbloom, "International Tax Arbitrage and the International Tax System", *Tax Law Review*, Volume 53, Issue 137, 2000, pág. 32. Para este autor "no existe un Sistema fiscal internacional ni es probable que haya nunca un Sistema de este tipo".

166 R. Avi-Yonah, *International Tax as International Law*, Cambridge University Press, Cambridge, 2007, págs. 7 y ss. Ese régimen internacional se construiría en torno a la existencia de un intercambio de información y de cooperación internacional, y la consiguiente pérdida de autonomía de los Estados; *The International Taxation System*, Kluwer Academic Publisher, Massachusetts, 2002, pág. 78.

167 J.M. Calderón Carrero, "La globalización económica y su implicación para el Derecho Financiero y Tributario: ¿hacia un nuevo Derecho Tributario internacionalizado o globalizado?", en 75 *aniversario de la promulgación de la Ley de Justicia Fiscal*, t. I., *Derecho Internacional Tributario*, op. cit., pág. 41.

168 J.M. Calderón Carrero, "La globalización económica y su implicación para el Derecho Financiero y Tributario: ¿hacia un nuevo Derecho Tributario internacionalizado o globalizado?", en 75 *aniversario de la promulgación de la Ley de Justicia Fiscal*, t. I., *Derecho Internacional Tributario*, op. cit., pág. 41.

por funcionarios representantes de los Estados miembros ante una organización internacional. No se puede decir que las recomendaciones de la OCDE (normalmente dictadas al amparo del artículo 5 de su Convenio fundacional) y los informes del Comité de Asuntos Fiscales sean auténticas normas jurídicas[169]. También en la Unión Europea adquieren importancia el cuerpo doctrinal integrado por documentos confeccionados por *Comités de expertos* – fenómeno que ha dado en denominarse *comitología* –, término que destaca la importancia de los comités que intervienen en el ejercicio de las competencias de la Comisión. El término hace referencia a los informes de grupos de expertos que son voluntariamente consultados por la Comisión cuando está preparando una propuesta legislativa que posteriormente será sometida al Consejo y al trabajo de los comités que el Consejo crea para controlar el ejercicio, por parte de la Comisión, de sus competencias de ejecutar la normativa de base aprobada por aquél.

Obviamente, la existencia de estos *estándares* internacionales constituye una suerte de límite general a la libertad de invocación del ordenamiento, aun cuando no alcancen a tener la condición de un *international tax regime*. Estos límites no se ponen sólo de manifiesto por la existencia de unos Modelos de Convenio sino por la existencia de un cuerpo de *derecho blando*, así como de un contexto internacional que, sin manifestarse en normas escritas, supone un límite *de facto* al poder legislativo del Estado en materia tributaria.

3.4.2. La limitación derivada del *soft law* internacional

La existencia de estándares internacionales, concretados en lo que podemos denominar *soft law* o derecho blando, es una suerte de limitación externa impuesta sobre el poder tributario de los Estados, aunque no a través de reglas con fuerza de normas jurídicas. Así, el Informe de la Comisión española de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario (en adelante, el Informe), de 13 de marzo de 2014 recordaba que las reformas fiscales y, por tanto, la acción legislativa

169 El Tribunal Constitucional español ha acudido al *soft law* comunitario como regla de interpretación, pero sólo respecto a derechos fundamentales (por ejemplo, en la sentencia 224/1999), nunca en otros órdenes jurídicos. Y desde luego, estas reglas de derecho blando no pueden servir para integrar el contenido de la antijuridicidad de un comportamiento presumiblemente infractor.

a la hora de configurar los tributos, deben atender a las recomendaciones del entorno internacional y de organizaciones como la OCDE y el Fondo Monetario Internacional[170].

Las fuentes formales del Derecho toman como punto de referencia ordenamientos jurídicos configurados en torno a Constituciones, esto es, ordenamientos de Estados que, obviamente, tienen base territorial. En la medida en que, una de las principales consecuencias de la globalización económica sobre los sistemas tributarios es la relativización del *factor territorial*, es evidente que ello también incide en las fuentes del Derecho. Así, aparecen centros de producción normativa distintos del Estado tradicional. La producción legislativa en el seno del Estado está rodeada de una serie de garantías cuya justificación última radica en la preponderancia de la Constitución y de la ley, expresión de la voluntad popular. Lo que, como se ha visto, tiene especial importancia en el Derecho Tributario, en que el principio de reserva de ley ha de pasado de ser una garantía tradicional de *autoimposición*[171] a una medida a favor de la seguridad jurídica.

Pues bien el surgimiento de nuevas fuentes de Derecho, en un contexto de globalización económica, y la importancia de nuevos centros de "producción normativa" distintos del Estado tradicional suponen una flexibilización de esas garantías tradicionales, y sobre todo, una pérdida de importancia de la reserva de ley como garantía del consentimiento que los ciudadanos, a través de sus representantes, otorgan al establecimiento de normas tributarias. Se trata de fuentes que surgen al margen de los ordenamientos internos, donde la Constitución dota de coherencia a todo el sistema jurídico[172], provocando lo que BAYONA DE PEROGORDO-SOLER ROCH denominan "desigual evolución de tales ordenamientos"[173]. Fuentes que

170 *Informe de la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario*, febrero de 2014, pág. 59.

171 Así lo recoge el artículo 4 de la Constitución de Colombia de 1991, reformada en 1997, al afirmar rotundamente que "la Constitución es norma de normas. En todo caso de incompatibilidad entre la Constitución y la ley u otra norma jurídica, se aplicarán las disposiciones constitucionales".

172 C. Lozano Serrano, *Consecuencias de la Jurisprudencia Constitucional sobre el Derecho Financiero y Tributario*, op. cit., pág. 17.

173 En la medida en que perviven en el sistema "leyes preconstitucionales y anteriores, asimismo, a la integración de España en la Unión europea, ello provoca

desconocen los principios impositivos clásicos (AVERY JONES definía el *soft law* como la base de un derecho tributario *aprincipialista*, sin principios) y son producidas al margen y sin intervención directa y/o decisiva de los Parlamentos nacionales.

Con la denominación de "legislación blanda" o *softlaw* se suele hacer referencia a esas formas de producción del Derecho que no se traducen en normas imperativas, al no venir producidas por los cauces ordinarios y no insertarse en los ordenamientos, pero que se suelen cumplir por los Estados e incluso son desarrolladas en sus ordenamientos internos, ante el temor de éstos de quedarse al margen de las reglas del juego de la política económica internacional[174]. Se trata, en suma, de instrumentos que contienen reglas de conducta que no resultan jurídicamente obligatorias para sus destinatarios pero que están concebidos para desplegar efectos jurídicos tales como influir en la conducta de los Estados.

Entre estas normas que integrarían el *softlaw* ya hemos hecho referencia a los *backdoor rules* integrado por las directrices, reglas y catálogos de principios de organizaciones internacionales como la OCDE, la ONU, el Fondo Monetario Internacional o el Banco Mundial, importantes en el proceso hermenéutico de los Tratados Internacionales. En especial, los citados Modelos de Convenio para evitar la Doble Imposición de la OCDE y los Comentarios al Modelo emitidos por su Comité de Asuntos Fiscales.

Así, es especialmente importante la producción de *soft law* por parte de la OCDE en relación con la interpretación de los Convenios de Doble Imposición concertados por los Estados. Pero este *soft law* no sólo es materialmente poco garantista sino que su aplicación no suele ser compatible con la seguridad jurídica[175]. Y ello porque tiene lugar a través de la llamada interpretación dinámica (*ambulatory interpretation*) de los Convenios de Doble Imposición, que es un fenómeno que ya hemos apuntado y que ahora debe ser objeto de

graves disfunciones que no "pueden solucionarse acudiendo a la doctrina de la "inconstitucionalidad sobrevenida"; J.J Bayona De Perogordo –M.T. Soler Roch, *Materiales de Derecho Financiero*, op. cit., pág. 21.

174 M.A. Caamaño Anido – J.M. Calderón Carrero, "Globalización económica y poder tributario, ¿hacia un nuevo derecho tributario?", op. cit., pág. 261.

175 M.A. Caamaño Anido – J.M. Calderón Carrero, "Globalización económica y poder tributario…", op. cit., pág. 964.

tratamiento más pormenorizado, en tanto influye en la interpretación de los tratados de doble imposición sobre la renta y el patrimonio.

Esta regla hermenéutica dinámica supone que los Convenios se van a interpretar atendiendo a la versión de los Comentarios vigente en el momento de hacer la interpretación. En la práctica, ello significa que el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE altera el Modelo a través de modificaciones en los Comentarios. Estas modificaciones significarán un cambio de interpretación *pro futuro* que, incluso puede apoyarse en la cláusula *rebus sic stantibus* aplicada al Derecho Internacional, pero se trata de alteraciones en el contenido de los Comentarios que se llevan a cabo con la pretensión de que adquieran carácter de disposiciones interpretativas y aclaratorias. Ello supone que, por aplicación de la conocida regla que atribuye a las disposiciones aclaratorias el carácter de normas retroactivas, se consigue que estas modificaciones tengan alcance retroactivo con relación a la aplicación de los Convenios concluidos con anterioridad, afectando de forma evidente a la seguridad jurídica.

Otro ámbito donde la producción de este tipo de disposiciones es especialmente intensa es en lo concerniente a precios de transferencia, destacando la Guía de Precios de Transferencia de la OCDE de 1995 así como la Comunicación de la Comisión de 23 de octubre de 2001, que estableció el Forum Conjunto sobre Precios de Transferencia de la Unión Europea –*EU Joint Transfer Pricing Forum*–[176] y la nueva versión de la Guía de 2010[177].

Y no cabe olvidar tampoco la influencia de este derecho blando en lo relativo a la lucha contra los paraísos fiscales y los regímenes preferenciales, dentro del combate emprendido por la OCDE contra la elusión fiscal internacional a partir, sobre todo, de 1998. Al amparo de la facultad reconocida en el artículo 5 de su Convenio Fundacional, para dictar recomendaciones, la OCDE adoptó el Informe sobre

176 J.M. Calderón Carrero, *Precios de Transferencia e Impuesto sobre Sociedades (un análisis de la normativa española desde una perspectiva internacional, comunitaria y constitucional)*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2005, págs. 41 a 43.

177 F. Serrano Antón, "El Programa BEPS: LA OCDE contra la erosión de bases imponibles y la traslación de beneficios en el marco internacional", op. cit., pág. 505; F. Nocete Correa, "El diverso alcance del soft law como instrumento interpretativo de fiscalidad internacional y europea", *Crónica Tributaria*, nº 1, 2011, pág. 52.

Harmful Tax Competition de 1998, definiendo los conceptos de *paraíso fiscal* como *jurisdicción no cooperante* (*uncooperative tax havens*) e instando a retirar el calificativo de paraíso fiscal a los Estados que decidan cooperar mediante la adopción de *commitments* o acuerdos de intercambio de información. Posteriormente emitiría el *Progress in Identifyng and Eliminating Harmful Tax Competition* de 2000, el *Draft Contents of the 2002 Update To The Model Tax Convention* (sobre uso indebido de convenios) de 2 de Octubre de 2001, y *Project in Harmful Tax Practices*, *Progress Report*, de 2001, donde la OCDE ha identificado 35 territorios y ha calificado como no cooperantes a Andorra, Liechtenstein, Liberia, Mónaco e Islas Marshall[178] o el Modelo de acuerdo de intercambio de información *Agreement on Exchange of Information on Tax Matters* de 18 de abril de 2002. Estas directrices han tenido una gran influencia y han llevado a los Estados a modificar sus ordenamientos, ante el temor de padecer contramedidas como la posibilidad de ser incluidos en una *black list* internacional de paraísos fiscales.

También podemos detectar un importante núcleo de producción de derecho blando en las disposiciones dictadas por la Organización Mundial del Comercio (OMC) para hacer frente al *dumping*, que puede manifestarse a través de normas de atribución de beneficios fiscales. De manera que si el fenómeno de la globalización, a día de hoy, condiciona el poder tributario de los Estados, esta realidad resulta mucho más perceptible en relación con los tributos que afectan a la circulación de mercancías entre territorios de diferentes soberanías[179]. No cabe olvidar, por ejemplo, el importante papel de la OMC establecido por Acuerdo que entró en vigor el 1 de enero de 1995, tras arduas negociaciones en el ámbito de la Ronda Uruguay (1986-1993) y que supuso la implantación de un marco institucional estable para supervisar y garantizar el cumplimiento de los acuerdos de libre comercio.

178 Véase *Towards Global Tax Co-operation-Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices*, OCDE, Paris, 2000, disponible en www.oecd.org/dataoecd/60/28/2664438.pdf. Además, VEGH, P.G., "Tax Haven and Harmful Tax Regime List Publisher", pág. 392, European Taxation, vol. 40, nº 8, *Internacional Bureau of Fiscal Documentation*, Ámsterdam. (2000).

179 Véase al respecto, M.A. Caamaño Anido – J.M. Calderón Carrero, "¿Globalización económica y poder tributario: ¿ hacia un nuevo poder tributario?", *Civitas, REDF*, Nº 114, abril-junio 2002, págs. 249 a 253.

Estos Acuerdos prohíben a los Estados la adopción de ciertas medidas tributarias. El artículo 3 del Acuerdo sobre Subvenciones y Medidas Compensatorias, por ejemplo, reprueba las subvenciones a la exportación, entendiendo por tales, las exenciones, remisiones o aplazamientos relacionados específicamente con las exportaciones, a las que se enfrentará el órgano de solución de diferencias a través del procedimiento orientado a eliminar las ayudas a la exportación. Valga como ejemplo el régimen norteamericano del *Foreing Sales Corporation*, que tuvo que ser derogado como consecuencia de la aplicación de las disposiciones de la OMC[180].

También en el seno de la Unión Europea se dictan normas que, por su escaso grado de obligatoriedad, pueden calificarse de *soft law*. Es el caso de las disposiciones orientadas a reprimir la existencia de ayudas a la exportación, como consecuencia de los compromisos de la Unión Europea con la OMC de conformidad con los Reglamentos de la Comisión europea 69/2001 y 70/2001, relativos a las ayudas estatales *de minimis* y a las ayudas relacionadas con las pequeñas y medianas empresas. En aplicación de estos acuerdos, la Unión Europea ha dictado normas de *soft law*, proponiendo la supresión de normas de diversos países que suponían subvenciones encubiertas a las exportaciones bajo la forma de beneficios fiscales[181].

180 Ante este órgano se tramitan las denuncias, una de las más "recordadas", la de la Unión Europea contra estados Unidos por el *Foreing Sales Corporation* de 1984, según el cual las sociedades que constituyeran una filial en un país con el que USA tuviese un convenio de Doble Imposición dedicadas a la exportación gozarían de una exención del 65 por 100. El *Foreing Sales Corporation* fue declarado por la OMC contrario a la normativa OMC; sustituida por el *Extraterritorial Income Exclusión* en 2000, que preveía beneficios fiscales a la exportación pero tanto de productos fabricados en Estados Unidos como fuera, y no se vincula a la exportación, sino a que los productos procedentes del territorio americano se utilicen fuera. Véase al respecto J.M. Almudi Cid – E. Lopez Barrero – F. Serrano Anton, "La Organización Mundial del Comercio como límite a la potestad tributaria de los Estados" (referencias a los regímenes estadounidenses del *foreign sales corporation*, *extraterritorial income exclusion* y a los artículos 32 y 34 LIS)", *Quincena Fiscal*, páginas 10 y ss., nº 12, en especial. (2002).

181 En relación con España, es de destacar la decisión de la Comisión europea de 22 de marzo de 2006 que insta a España a suprimir el artículo 37 del Texto Refundido de su Impuesto sobre la Renta de Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, que concede una deducción en la cuota del impuesto del 25 por 100 a las inversiones efectuadas en la creación de sucursales en el extranjero. La decisión fue ejecutada recientemente con la aprobación de la Resolución 1/2006, de 15 de junio, de la Dirección General de

En el sistema de producción de normas de la Unión Europea destacan las llamadas "resoluciones conjuntas", que tienen como finalidad fijar las líneas de actuación comunitaria y de los Estados a seguir en un sector determinado[182]. Estas disposiciones, en buena medida, están sirviendo para sortear las exigencias del procedimiento normativo establecido en el Tratado de la Unión Europea para armonizar la fiscalidad directa, que requiere unanimidad de todos los Estados. Un ejemplo paradigmático es la Resolución conjunta de 1 de diciembre de 1997 relativa al Código de Conducta de Fiscalidad de las Empresas, adoptado por el ECOFIN de Verona de abril de 1996, en que se aprobó el segundo Informe Monti y que fijó reglas sobre la *competencia fiscal perniciosa* que vendría caracterizada porque los Estados miembros incluyen en sus ordenamientos regímenes perniciosos[183]. El Código supuso una innovación frente a la situación anterior en la que tales regímenes perniciosos sólo podían ser combatidos en Europa a través del régimen de ayudas de Estado y la vulneración de la libre competencia, y que en la actualidad tienen su principal expresión en la investigación de la Comisión europea sobre las ventajas fiscales obtenidas por Apple en Irlanda.

La verdad es que la eclosión del *soft law* en la Unión Europea responde fundamentalmente a las dificultades políticas para lograr la unanimidad de los Estados miembros para la aprobación de Directivas de armonización. Esta situación se ha intentado solventar en parte, primero con la implementación en la reforma del Tratado de Amsterdam de 2 de octubre de 1997 (artículos. 43, 44 y 45) del mecanismo de la *cooperación reforzada* (que se utilizó, por ejemplo, para aprobar el Impuesto europeo sobre Transacciones Financieras). Por otro, por alguna de las medidas ya expuestas introducidas por el Tratado de Lisboa, como la posibilidad de voto por mayoría cualificada en el Consejo.

El Tratado de Lisboa altera también la regla de la subsidiariedad, que había fomentado el recurso al *soft law*. Recuérdese que desde el Tratado por el que se establece una Constitución Europea de 2005, la Unión Europea pasa a tener reconocidas competencias de atribución, aunque también se reconoce el principio de subsidiariedad –art. I-11-3. Sobre la base de este presupuesto se gestó la llamada "paradoja de la subsidiariedad", que tuvo como consecuencia el aumento de la producción normativa de la Comisión, sin que mediase control por parte del Consejo o, lo que es lo mismo, que la Comisión utilizase el principio de subsidiariedad para sortear el procedimiento ordinario de producción de directivas, que requiere acuerdo unánime del Consejo[184]. El Tratado de Lisboa reordena el principio de subsidiariedad al confinarlo a las competencias compartidas y exigir una ausencia absoluta de cualquier acto normativo por parte de las instituciones de la Unión Europea[185].

3.4.3. Valoración global del fenómeno del *soft law* en relación con la capacidad legislativa de los Estados

Se ha insistido con reiteración que el *soft law* carece de entidad normativa suficiente para erigirse en referente normativo de aspectos esenciales de los tributos en los ordenamientos internos de los distintos Estados, en especial en aquellos en que rige el principio de reserva de ley en materia tributaria. Y ello se ha señalado, especialmente, respecto al denominado *soft law* internacional ya que el supranacional tiene en el orden jurídico europeo un anclaje último en el Derecho de la Unión.

En efecto, el significado constitucional de la reserva de ley se traduce en la competencia exclusiva del legislador en la decisión nor-

Tributos que ha decidido suprimir con eficacia retroactiva la deducción relativa a las inversiones que tengan por objeto "el establecimiento y la explotación de una red de distribución".

182 F.J. Santaolalla Gadea, "La integración del Derecho de las Comunidades Europeas en el ordenamiento español: algunas zonas oscuras del *acquis communautaire*", *Documentación Administrativa*, págs. 19 y 20, nº 193. (1982).

183 En 1998 se creó un Grupo de seguimiento del Código de Conducta, conocido como *Grupo Primarolo*. El madato del Grupo del Código de Conducta se fue prorrogando año tras año, de manera que el Grupo está autorizado para vigilar el efectivo desmantelamiento de los regímenes perniciosos, auqneu el Consejo nunca se haya pronunciado sobre el Código de Conducta, al tratarse de un mero compromiso de los Estados; Falcón Y Tella; R:-Pulido Guerra, E., *Derecho Fiscal Internacional*, op. cit. págs. 304 y 305.

184 A. Martín Jimenez, *Towards Corporate Tax Harmonization in the UE*, op. cit., págs. 299-305.

185 F. Balaguer Callejón, "El Tratado de Lisboa en el diván. Una reflexión sobre estatalidad, constitucionalidad y Unión Europea", op. cit., pág. 76.

mativa de crear el tributo y en regulación de sus aspectos esenciales. A pesar de la tendencia a que la reserva de ley en materia tributaria tenga un carácter relativo, esto es, a que tal reserva no descarte la colaboración del reglamento en la regulación de ciertos aspectos del tributo (así lo viene manifestando el Tribunal Constitucional español desde la sentencia 6/1983, de 4 de febrero), lo cierto es que es difícil aceptar que tal colaboración pueda articularse por medio de disposiciones de la OCDE.

Y ello porque las recomendaciones de la OCDE ni siquiera son normas jurídicas. Son reglas aprobadas por un organismo como el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE sin capacidad normativa, elaboradas por funcionarios representantes de los Estados miembros ante una organización internacional.

Así, el dato que se utiliza con más frecuencia para afirmar que el *soft law* es un agente activo en la degradación de la legalidad interna de los Estados en materia tributaria es que el derecho blando adolece de carencia de fuerza normativa y de obligar. Esta afirmación, a veces, se sustenta en el dato de que las recomendaciones de la OCDE (normalmente dictadas al amparo del artículo 5 de su Convenio fundacional) y los informes del Comité de Asuntos Fiscales no son auténticas normas jurídicas, vinculando la juridicidad a la coactividad y a la fuerza de obligar.

La anterior afirmación será cierta si la fuerza normativa se entiende en sentido tradicional de capacidad que se atribuye a una disposición para ser inmediatamente aplicable como fuente directa de Derecho. Para ello se requiere la validez derivada de su inserción en un ordenamiento jurídico, en la acepción kelseniana de la cuestión, y según la cual toda norma jurídica extrae su fuerza normativa de una norma superior[186]. Puede hablarse, no obstante, de *fuerza normativa* como equivalente a fuerza vinculante, atributo que se puede predicar de una disposición aunque no resulte directamente aplicable como fuente de Derecho. Así, bastará que exista un "imperativo de interpretación conforme" para que, desde esta perspectiva, se pueda hablar de fuerza normativa. Especialmente, cuando la norma vinculante desde esta forma de entender la fuerza normativa incluye reglas especiales de interpretación y un "efecto de irradiación". Y ello, porque como dice SCHNEIDER, las disposiciones no sólo son normas por tener aplicabilidad directa, sino por lo que este autor denomina "eficacia indirecta". Esto es, por ser "cumplidas y actualizadas", sin necesidad de un mandato expreso[187].

En tal sentido, la fuerza normativa del *soft law* vendría de su capacidad para erigirse en criterio hermenéutico y en el hecho de que los Estados lo adoptan en función, no de una obligatoriedad jurídica (que sólo es posible cuando el propio Estado lo decidió mediante un acto de cesión de soberanía como el que faculta la primacía de un derecho supranacional) sino a partir de una decisión política que les lleva a entender que no atender a estas reglas supondría un *desalineamiento* o una pérdida de competitividad en el contexto internacional. En cualquier caso y como ha dicho la citada sentencia del 12 de agosto de 2003, del Tribunal Constitucional Colombiano, las disposiciones de la OCDE sólo adquieren fuerza normativa a partir de su incorporación expresa al ordenamiento jurídico positivo.

Un segundo nivel de crítica de las normas internacionales entronca con el propio funcionamiento (e, inclusa con la propia razón de ser) de la OCDE. Señala ZAGARIS que hay que poner en tela de juicio el papel del Comité Fiscal de la OCDE como principal foro de creación de principios fiscales de validez universal, ya que tales principios solamente tienen en cuenta los intereses de los Estados miembros de esta organización, de manera que a la perspectiva, posición e intereses de los países no miembros se le viene prestando escasa atención[188]. Y ello, a pesar de que la OCDE está emprendiendo algunas iniciativas orientadas a integrar en su seno a los países que no son miembros de la misma (por ejemplo, la iniciativa conjunta de la OCDE, FMI y Banco Mundial para establecer un foro permanente para el desarrollo de una diálogo mundial sobre tributación)[189]. La OCDE produce estas disposiciones sin la posibilidad de debate y transparencia que tienen las fuentes normativas clásicas, ya que los

186 H. Kelsen, *Teoría pura del Derecho,* trad. de R. Vernengo, pág. 202, Porrúa, Buenos Aires, 7 ed. (1999).

187 H.P. Schneider, "La Constitución. Función y estructura", *Democracia y Constitución*, págs. 39, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid. (1991).

188 B. Zagaris, "The assault on low tax jurisdictions: a call for balance and debate", *Tax Management International Journal*, págs. 476 a 490, vol. 28. (1999).

189 OECD, *Developing the Internacional Dialogue on Taxation*, March, 13, 2002, en www.oecd.org.

Estados tienen escasa intervención y participación en su elaboración así como pocos mecanismos para controlar su legalidad internacional. En suma, se trata de cuestionar las disposiciones de la OCDE, no tanto por sus características sino por adolecer de falta de legitimidad. Legitimidad que, por el contrario, se predica de las leyes internas, al ser adoptadas por los Parlamentos, depositarios de la soberanía popular.

Pero al margen de debates (muchas veces bizantinos) sobre la verdadera naturaleza y carácter jurídico del *soft law*, y las críticas sobre su origen no democrático, lo realmente destacable de esta pretendida nueva fuente del Derecho es su influencia sobre el poder legislativo de los Estados. Se pretende que el llamado *soft law* constituya un modelo o sistema acabado que permita su implementación uniforme en los diferentes países, a partir de un pretendido consenso internacional sobre reglas internacionales. Lo cierto es que su carácter asistemático genera inseguridad jurídica en cuanto a la identificación de las reglas aplicables, una inseguridad que, como señalan CALDERÓN CARRERO-MARTIN JIMÉNEZ, tiene carácter estructural[190]. Más allá de ello, el problema del *soft law* radica en el efecto de minimización de la capacidad de los Estados para decidir el diseño de sus políticas fiscales, siempre que su incorporación a los ordenamientos domésticos sea automática y seguidista, y siempre que los Estados no combinen el respeto a estas reglas internacionales con el mantenimiento de su capacidad para valorar los efectos que la incorporación de estas disposiciones pueden tener en los respectivos ordenamientos tributarios.

Para ello es fundamental que los criterios de la OCDE se conviertan en normas internas, mediante su incorporación a la ley que, además, deberá modular los efectos de tal incorporación a partir del diseño del sistema fiscal que cada Estado pretende llevar a cabo.

Si los Estados no preservan su soberanía tributaria a la hora de incorporar el *soft law* y promueven una seguidista deferencia a favor de las disposiciones de la OCDE (por ejemplo, en temas como precios de transferencia) habrá que proclamar que estamos ante una

190 J.M. Calderón Carrero –A. Martín Jiménez, "El plan de acción de la OCDE para eliminar la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios a otras jurisdicciones (BEPS): ¿el final, el principio del final o el final del principio?", op. cit., pág. 91.

deslegalización de un aspecto esencial de la cuantificación del tributo. Y resulta difícilmente compatible con los ordenamientos constitucionales que exigen una norma con rango de ley para la regulación del tributo y de sus aspectos esenciales. Es el caso de la Constitución española en cuyo artículo 31,3, dispone que sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley. Y las disposiciones de *soft law* carecen de rango suficiente para regular aspectos del régimen jurídico de los tributos.

La anterior reflexión, debe referirse, *a fortiori*, a las cuestiones en las que puede estar implicado el poder punitivo del Estado, como puede ser las sanciones que el ordenamiento puede prever para los contribuyentes que no valoren las operaciones vinculadas a precio de mercado o que no lleven la documentación pertinente. En materia de sanciones, la reserva de ley tiene una función de salvaguardar la exigencia de *lex certa* (así lo ha dicho en España el Tribunal Constitucional, por ejemplo, en sentencia 194/2000, de 19 de julio). Ello supone que las conductas infractoras deben estar definidas por ley, aunque es posible que parte del régimen de una conducta sancionadora se desarrolle en una norma de rango reglamentario. Pero si la conducta infractora no se define y la misma se completa con una disposición, como una regla de la OCDE, que carece de rango normativo, no se respeta la exigencia de tipicidad y la sanción resultará ser inconstitucional[191]. Así lo ha puesto de manifiesto el Tribunal Supremo español en el Auto de 8 de febrero de 2011, en el que plantea ante el Tribunal Constitucional cuestión de inconstitucionalidad acerca del régimen español de sanciones en materia de operaciones vinculadas.

A pesar de ello son frecuentes los supuestos en que los ordenamientos internos se remiten, en materia de precios de transferencia, a las reglas de la OCDE. Algunos de forma explícita, como el ejemplo paradigmático de la *UK Tax Act 1988, Schedule 28 AA*. En otros casos (lo que resulta más grave) a través de criterios y directrices administrativas carentes de cobertura legal. Es el supuesto de la Agencia Tributaria española, para quien, aunque la norma interna sobre valoración a precios de mercado de las operaciones vinculadas ado-

191 Así lo ha reconocido el Tribunal Constitucional en su sentencia 42/1987, de 7 de abril, (FJ 2º), de manera que en las sanciones administrativo-tributarias es posible asumir una determinada colaboración reglamentaria.

leciese de falta de regulación en cuanto a los criterios valorativos a aplicar, la Administración podría aplicar las recomendaciones de la OCDE y del Foro sobre Precios de Transferencia de la Unión Europea. Y ello, porque en estas disposiciones ya se estipula que todas las operaciones vinculadas entre una matriz y sus filiales deben valorarse a precios de mercado. Añadiendo que "las recomendaciones de la OCDE son, a todos los efectos, normas interpretativas de la Ley de Prevención del Fraude, donde se desarrolla la norma general sobre precios de transferencia y, por tanto, dan cobertura legal suficiente para actuar con celo"[192].

Ante este panorama, debemos insistir en lo afortunado de criterios como los que se incluyen en la sentencia de la Corte Constitucional colombiana C-690 de 12 de agosto de 2003, según la cual se produce un "déficit de certeza" cuando la normativa de paraísos fiscales y operaciones vinculadas se remite en bloque a los criterios fijados por la OCDE.

3.4.4. La limitación derivada de la mera existencia de un *contexto internacional.* Cambios en el *tax mix* o estructura tributaria

También es posible hablar de una limitación derivada la existencia *de facto* de un contexto internacional. Se trata de una forma de denominar a lo que son, simplemente, modificaciones inducidas por el mercado. Ello incide, no sólo en la erosión de la ley sino en la crisis del principio de capacidad contributiva como principio ordenador a la hora de definir la composición del sistema fiscal.

Ese contexto viene marcado por una situación en la que los mercados financieros se internacionalizan masivamente, las empresas con forma de sociedad dejan de ser participadas exclusiva o mayoritariamente por accionistas nacionales o residentes, se generaliza la realización de actividades en el extranjero por parte de empresas medianas e incluso pequeñas empresas que se internacionalizan) y

192 A. Cornejo Pérez, de la Dirección General de Tributos en el trabajo "El Foro conjunto de precios de transferencia", *Cuadernos de Hacienda Pública*, pág. 72, volumen 3, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid. (2007).

aumenta el comercio y las relaciones económicas de entidades integradas en un mismo grupo multinacional[193].

En efecto, el contexto de libre circulación de capitales y de libertad de establecimiento unido a la fácil *deslocalización* de las inversiones mobiliarias, conlleva que el factor fiscal resulte determinante a la hora de escoger el destino del ahorro[194]. El resultado no es otro que una tendencia de los distintos Estados a la desfiscalización competitiva del ahorro y de la inversión mobiliaria. De esta manera, la libertad de circulación de capitales puede acabar convirtiéndose en libertad para orientar inversiones más por criterios de orden fiscal que de orden estrictamente económico[195].

Y ello propicia, por supuesto, que los Estados incurran en competencia fiscal mundial (*World Tax Competition*), generando una política de atracción de capitales que se mueven en un contexto de libre circulación de los mismos. Al mismo tiempo, esa misma libertad de circulación y de establecimiento referida a todos aquellos factores productivos que pueden denominarse móviles, tanto los capitales volátiles como los factores productivos fácilmente deslocalizables conlleva una "carrera de sucesivas reducciones fiscales" (*race to the bottom*). Lo que supone que los sistemas fiscales mundiales se armonizan a golpe de competencia fiscal, por medio de una especie de Ley de Gresham, conforme a la cual el *mal sistema* expulsa al bueno: los Estados deben abandonar determinadas prácticas impositivas ante la necesidad de no perder *competitividad fiscal* y de no ser desplazados en el contexto global.

Así, la incidencia del sistema tributario sobre el comercio y la inversión internacional constituye un factor que cada vez se tiene más

193 J.M. Calderón Carrero, *La incidencia de la globalización en la configuración del ordenamiento tributario del siglo XXI*, op. cit., pág. 6.

194 F. Pérez Royo, La política fiscal en España ante la libre circulación de capitales, Hacienda Pública Española, op. cit., pág. 112.

195 A. Baena Aguilar, "Comentario al artículo 13", en *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes*, Civitas, Madrid, 1999, pág. 186. El Consejo debía pronunciarse sobre las propuestas de la Comisión antes del 30 de junio de 1989, para lo cual no se logró el consenso necesario; E. Albi Ibáñez, "Las repercusiones fiscales de la liberalización europea de los movimientos de capital. Consideración especial de la inversión directa", en *La política fiscal en España ante la libre circulación de capitales*, Hacienda Pública Española, IEF, I, 1990, pág. 9.

en cuenta por el legislador tributario a la hora de *diseñar* o *configurar* el ordenamiento tributario. La libertad de transacciones y la competitividad que ésta propicia, tienden, como dijo GARCÍA AÑOVEROS, a configurar los ordenamientos tributarios nacionales[196], que propenden a *alinearse* con las tendencias internacionales en materia de tributación, dentro de todo el proceso de reestructuración de los sistemas fiscales (*allocation of tax burdens*).

Esta tendencia al alineamiento de los sistemas fiscales ha favorecido lo que se viene denominando cambios en el *tax mix* o estructura tributaria. Las consecuencias son bien conocidas: los Estados reducen la carga fiscal de los factores móviles, singularmente de los elementos de capital mobiliario. Ello provoca un incremento de la carga tributaria de la propiedad inmobiliaria y el factor trabajo, con lo que la competencia fiscal adquiere un sesgo claramente asimétrico en su proyección sobre la distribución de la carga fiscal de los sistemas domésticos. La restructuración de los sistemas fiscales conllevará el incremento de la carga fiscal de unas manifestaciones de riqueza frente a otras[197].

Por una parte, ello ha influido en la creciente *dualización* de los sistemas fiscales modernos. La fórmula del impuesto dual tiene su origen en las reformas implementadas en su día por Estados como Noruega, Suecia, Finlandia o Austria. Esto países optaron por sustituir la idea de un impuesto sintético sobre la renta como eje del sistema tributario por un tratamiento diferenciado de las rentas de capital, sometidas a un tipo único de carácter proporcional (equivalente o aproximada a la que se aplica a los beneficios sociales), sujetando el resto de rentas a una tarifa progresiva. El ejemplo más claro ha sido el caso de Finlandia y su *Dual Income Tax System*[198]. La justificación de este modelo dual, radica, en primer lugar, en la necesidad de preservar la potencialidad recaudatoria del sistema, lo que se consigue estableciendo impuestos objetivos. Mediante impuestos objetivos, que renuncian a determinar de forma pormenorizada la capacidad tributaria y establecen cuantías fijas, tipos únicos (*flat tax*), sistemas duales, impuestos *forfait* y cuantificaciones estimativas, se puede asegurar que todos paguen y evitar incumplimientos masivos y economía informal.

Pero, sobre todo, la propuesta de un sistema dual, se justifica, como recordó en España el Informe de la Comisión de Expertos para la Reforma del IRPF el 3 de abril de 2002, por la elevada elasticidad de la oferta de capital en comparación con la más reducida elasticidad de la oferta de trabajo, añadiéndose que "en un mundo con libertad de movimiento de capitales, si un país pretendiese aumentar la imposición sobre los rendimientos del ahorro, para conseguir que éste se invirtiese en su territorio, tendría que ofrecer rentabilidades brutas antes de impuesto más elevadas que las de sus competidores, lo cual conduciría a menores retribuciones para el factor trabajo"[199].

Es pues, la necesidad de diseñar un sistema *competitivo*, fruto de la influencia del contexto internacional, lo que conduce a la superación del impuesto sintético sobre la renta personal y su sustitución por modelos *duales* o *flat tax*, (por no hablar de otros modelos sobre la renta presunta o que exonera la renta ahorrada como el *Nachgelagerte Besteuerung,* o régimen de impuestos diferidos alemán, inconcebible en otros contextos históricos).

Por otro lado, el contexto internacional viene influyendo en la determinación de los tipos de gravamen, en especial en relación con los impuestos que afectan en mayor medida a los beneficios de las empresas. Así, hay una presión constante para reducir la alícuota aplicable al Impuesto sobre Sociedades, como ocurre con la nueva ley del impuesto aprobada en España, que baja el tipo del 30 al 25 %, puesto que, con anterioridad, el impuesto español era mucho más elevado que la media de la OCDE (17'7 %) y que la media de la Unión Europea (24,2 %).

A lo que hay que unir que uno de los factores que han propiciado la aplicabilidad del *soft law* no es otro que la intención de los Estados de no tener un sistema desalineado con las reglas internacionales de común aplicación o la necesidad de defender la posi-

196 J. García Añoveros, "Las reformas fiscales", pág. 132, Civitas, *REDF*, nº 100. (1998).

197 J.M. Martín Rodríguez, *Concorrenza fiscale nella Unione Europea: Profili nazionali e ordinamentali*, pág. 514, Tesi di Dottorato di Ricerca, Bologna. (2013).

198 L.G.M Stevens, "Dual Income Tax System: A European Challenge?" *EC Tax Review*, 1996/I, pág. 7.

199 T. Cordon Moreno, *La tributación de las rentas del capital en el IRPF: gravamen dual o único*, op. cit., pág. 11.

ción competitiva de los distintos sistemas fiscales en el panorama internacional.

En suma, la existencia de unos Modelos de Convenio, así como de un cuerpo de *derecho blando*, unido a la propia incidencia del contexto internacional, constituye una suerte de límite general a la libertad de configuración de los sistemas fiscales. Aun cuando no nos encontremos propiamente ante un *international tax regime*, sí podemos hablar de un límite *de facto* al poder legislativo del Estado en materia tributaria, que erosiona la centralidad de la ley en la definición del sistema tributario y en el justo reparto de la carga tributaria.

3.4.5. Los condicionantes al poder legislativo operados por BEPS ¿una nueva era?

Como hemos dicho, el Proyecto de la OCDE sobre *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPs) supone, para muchos, un cambio sustancial en el Derecho Tributario moderno. Dicho cambio pone más énfasis en el contenido, los instrumentos y la existencia de plazos, que en la verdadera virtualidad normativa del Proyecto que, en sí mismo, no conlleva ninguna obligación jurídica inmediata. A pesar de ello, es evidente que BEPS marca "un punto de inflexión en la historia de la cooperación internacional en materia de tributación" [200].

La pequeña intrahistoria de BEPS es fácil de resumir: El fracaso de la política de la OCDE contra los paraísos fiscales que se inicia con el citado informe sobre *Harmful Tax Competition* de 1998, coincide con un embate en los medios de comunicación contra ciertas multinacionales a las que se acusa de no pagar *suficientes impuestos*, especialmente en Europa. Destaca sobremanera el caso de Starbucks y la campaña mediática contra esta multinacional[201].

La presión social y mediática en torno a este supuesto pago reducido de impuestos por ciertas multinacionales (además de la propia Starbucks; Google, Microsoft, Facebook, Amazon...), ligada a

200 *Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*, pág. 31, versión española, OCDE, Publishing. (2013).

201 H. Van Den Hurk, "Starbucks contra el pueblo", *Nueva Fiscalidad*, marzo-abril, pág. 34. (2014).

conocidas operaciones como la *doble irlandesa* o el *sándwich holandés* supuso un excelente caldo de cultivo para un cambio en la estrategia global sobre lo que, desde el Informe del Tercer Foro de la OCDE sobre Administración Tributaria, celebrado en Seúl en 2006, se denomina *planificación fiscal agresiva*.

Así, en Europa ya se había producido un movimiento en este sentido, con la emisión de la Comunicación de la Comisión al Parlamento europeo y al Consejo, que recoge el Plan de acción para reforzar la lucha contra el fraude fiscal y la evasión fiscal (COM (2012) 722/2), y en el ámbito internacional, por la decidida apuesta del G-20 contra la elusión fiscal internacional. En este sentido, cabe destacar el documento BEPS de enfoque global sobre la erosión de bases imponibles y la deslocalización del beneficio, elaborado a partir de las conclusiones de la Declaración de Lough Erne, emitida el 18 de junio de 2013, al término de la reunión del G8. La declaración afirma: "...los países deben cambiar las reglas que permiten a las empresas trasladar sus beneficios a través de las fronteras para evitar los impuestos".

A partir de este documento, la OCDE, a petición del G8, ha recibido el encargo de diseñar una solución que cambie las deficiencias del marco fiscal global, lo que puede suponer una de las mayores revoluciones en el panorama fiscal global de los últimos años.

La OCDE ha elaborado, en virtud del mencionado encargo, el Plan de Acción publicado el 19 de julio de 2013, que fija el programa de trabajo para los próximos tres años, en colaboración con las Administraciones fiscales de los países miembros. En dicho documento se dice que "las normas tributarias nacionales e internacionales deberían ser modificadas para alinear con mayor detalle el destino de las ganancias con la actividad económica que genera esa renta", instando a los Estados a que acuerden cambios específicos en las reglas tributarias internacionales en los próximos años.

El Plan se estructura en tres fases; la primera se ha puesto de manifiesto en la formulación de las acciones que integran el Plan. Así, BEPS contiene 15 acciones, que deben desarrollarse en otros tantos informes. La elaboración de estos informes sería la segunda fase del proyecto, para lo que BEPS fija unos plazos específicos. La mayoría de los informes de desarrollo de las acciones pone como plazo el mes de septiembre de 2014. Todos los demás informes de-

berán ser ultimados en septiembre de 2015, aunque para los relacionados con los precios de transferencia se prevé un plazo mayor. De manera que el plan BEPS tiene una fase de concreción de objetivos y otra, ulterior, de incorporación de sus resultados a los ordenamientos domésticos de los distintos Estados.

Los informes que ya se han aprobado el 16 de septiembre de 2014 son los referidos a la acción 1 (abordar los retos de la economía digital para la imposición), 2 (neutralizar los efectos de los instrumentos híbridos), 5 (combatir las prácticas tributarias perniciosas teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia en lo que concierne al análisis de los regímenes de los países miembros), 6 (impedir la utilización abusiva de los Convenios de Doble Imposición) 8 (asegurar que los resultados de los precios de transferencia estén sean acordes con la creación de valor de intangibles, en lo relativo a la modificación de las Directrices de los precios de transferencia y del Modelo OCDE), 13 (reexaminar la documentación sobre precios de transferencia) y 15 en lo relativo a identificar cuestiones relevantes sobre tributación y derecho internacional público en lo referente a desarrollar un instrumento multilateral.

Para el 2015 quedarían la acción 3 (refuerzo de la normativa sobre transparencia fiscal internacional), 4 (limitar la erosión de la base imponible por vía de deducciones en el interés y otros pagos financieros), 5 (combatir las prácticas tributarias perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia), 7 (impedir la elusión artificiosa del estatuto del establecimiento permanente), 11 (establecer metodologías para la recopilación y el análisis de datos sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, y sobre las acciones para enfrentarse a ella), 12 (exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva) y 14 (hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias).

Como última fase de este proceso estaría, obviamente, la incorporación de los resultados esperados a los ordenamientos internos de los distintos países. Es aquí donde BEPS adquiere la condición de elemento que condiciona, en mayor o menor medida, el poder legislativo de los Estados que se adhieran al Plan. En algunos casos, el resultado esperado se limita a elaborar un informe de identificación de problemas. En otros, se van a formular recomendaciones para el diseño de normas internas (singularmente en la elaboración de cláusulas generales anti-abuso o *General Anti-Abuse Rules* –GAAR-). En tal caso, estas recomendaciones serán disposiciones que limiten o condicionen el poder legislativo, erosionando la centralidad de la ley como expresión de soberanía en el diseño del sistema tributario. Y en otros casos, las medidas condicionarán la nueva versión del Modelo de Convenio de Doble Imposición de la OCDE.

Todo este conjunto de medidas tiene, como nota definitoria, el erigirse en reglas que intentan corregir los problemas de la fiscalidad internacional. En algún caso, y con evidente exageración, se ha llegado a decir que BEPS supone la "refundación" del Derecho Internacional Tributario o la inauguración de una "nueva era" [202].

Lo cierto es que el Plan BEPS no cuestiona los aspectos medulares que informan el actual *international tax regime*; no se pone en tela de juicio ni el reparto del poder tributario entre el Estado de residencia y el de la fuente, ni aspectos como la aplicación del principio de independencia o *arm´s length* en los precios de transferencia, ni las bases que fundamentan el concepto de establecimiento permanente, sobre los que se erige el actual sistema de fiscalidad internacional.

Al margen de ello, lo cierto es que BEPS (y ello es una realidad innegable) va a tener una gran importancia en lo concerniente al diseño de los sistemas fiscales en el futuro. En especial en algunas materias, como la definición de la cláusula general anti-abuso, que, en cierto sentido, dejará de ser una expresión de la soberanía fiscal de cada país. También va a adquirir gran importancia la introducción en los distintos países del nuevo estándar de documentación.

En otras cuestiones, como la reformulación del concepto de establecimiento permanente o del principio de independencia, o de la implantación de métodos de *profit split* en el tratamiento de los precios de transferencia, BEPS no será suficiente y habrá que pensar en una acción multilateral mucho más ambiciosa.

202 R.S. Avi-Yonah, "A Model Treaty for the Age of BEPS", *University of Michigan Public Law Research Paper*, nº 411, donde se señala que BEPS va a suponer el mayor cambio en la fiscalidad internacional desde los años 20.

3.5. Conclusiones sobre el imparable proceso de degradación de la ley. Exigencias de evolución de futuro

De todo lo visto cabe concluir que la reserva de ley ha venido jugando un papel central en la definición del sistema tributario.

En la intrahistoria reciente del Derecho Tributario, el poder fiscal se ha ligado a la soberanía del Estado y al orden constitucional y la ley ha tenido un papel fundamental en el ejercicio de esta soberanía. Primero, como expresión de la voluntad popular; segundo, como fórmula de garantizar el debate Parlamentario y de alcanzar el consenso en la distribución de las cargas públicas. Y tercero, como instrumento de certeza a la hora de fijar de forma objetiva las obligaciones fiscales a que se sujeta la actividad económica de los contribuyentes.

La ley tributaria, debe, además, participar de una concepción sustancial de la norma legal. La Ley no es ley por una pura cuestión competencial ni lo es por ser dictada por el Parlamento tras la evacuación de un trámite parlamentario. Lo es porque, antes que nada, es una expresión de la racionalidad jurídica. La Ley es un instrumento a través del cual el Estado, en ejercicio de su soberanía y con la libertad de ordenación que ello conlleva, regula el sistema de ingresos públicos a través de la implementación del sistema tributario. La ley fiscal innova el ordenamiento jurídico-tributario y lo hace incorporando un determinado criterio de justicia en la obtención de ingresos públicos. Y para ello el Estado tiene lo que el Tribunal Constitucional español denomina *libertad de configuración* (por ejemplo en sentencias 76/1990 (FJ 3º) y 214/1994 (FJ 5º), sólo limitada por los ordenamientos supranacionales. Pero la propia existencia de un ordenamiento supranacional (como la Unión Europea o el orden jurídico de la Comunidad andina) es consecuencia de una auto-limitación de soberanía de los Estados que han promovido el orden supranacional y que aceptan su aplicación y su incorporación a los ordenamientos domésticos.

Pero la ley está perdiendo esa función. La lleva perdiendo desde hace mucho tiempo, porque el procedimiento parlamentario de adopción de leyes ha ido perdiendo su significado por el control que los ejecutivos ejercen sobre el parlamento (con el abuso de las fórmulas de legislación delegada) y porque las leyes van perdiendo su función innovadora para convertirse en expresiones de puro posibilismo en el peor sentido del término (transacción de la política con grupos de presión), cuando no de pura propaganda. Y esta erosión de la finalidad de la ley se ha acelerado en los últimos años como consecuencia de la crisis económica y la existencia, especialmente en los países del Sur de Europa, de un "derecho fiscal para la crisis". Este derecho se basa en normas contingentes, destinadas a recaudar más o en gastar menos, en el marco de la exigencia de consolidación fiscal, olvidando las formas típicas de producción de las normas y, obviamente, las exigencias tradicionales de la reserva de ley.

Y ello se ve acentuado por un contorno internacional que, al margen de las limitaciones de los órdenes supranacionales, viene reduciendo la libertad de los Estados a la hora de definir sus sistemas fiscales. El derecho blando impone unas limitaciones aceptadas por los Estados para no quedar *desalineados* de las grandes tendencias fiscales internacionales.

En este contexto no queda otra alternativa que reclamar la recuperación de la centralidad de la ley como expresión de la fórmula del Estado de Derecho en la ordenación de los tributos.

A nuestro juicio, esta recuperación de la reserva de ley en su máxima expresión requiere, al menos, que los Estados tomen algunas determinaciones fundamentales que permitan recuperar esta centralidad de la ley, y que, al menos, deberían incluir los siguientes aspectos.

Así, la legislación tributaria, y, en especial, las reformas fiscales, requieren, en primer lugar, que en la sustancia de las mismas vuelvan a tener presencia las cuestiones de equidad (teoría de la imposición equitativa) frente a las cuestiones relativas a la eficiencia (teoría de la imposición óptima)[203]. Y ello porque, como dicen VALLEJO CHAMORRO-GUTIERREZ LOUSA[204], "...los poderes públicos

203 E. Valiño Castro, *La teoría de la reforma tributaria en la teoría de la imposición equitativa, teoría de la imposición óptima y teoría de la elección pública*, pág. 15, Documento de Trabajo 8730, Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales, Universidad Complutense de Madrid. (1987).

204 M. Vallejo Chamorro-Gutiérrez Lousa, "Los Convenios para evitar la doble imposición: análisis de sus ventajas e inconvenientes", *Instituto de Estudios Fiscales*, págs. 14-15, *Documento* nº 6. (2002).

han tenido, por tanto, que adaptarse a la idea de que su actuación debe orientarse al logro del funcionamiento eficiente de la economía..."[205], lo cual ha supuesto la subordinación de los criterios de equidad y justicia tributaria, que tienen en la ley su mejor expresión.

En segundo lugar, la ley debe recuperar su cometido de implementación de la racionalidad de la tributación. Esa racionalidad se sitúa entre la libertad de decisión y de configuración del sistema tributario (condicionado por el contexto competitivo internacional, que puede empujar a una reducción de impuestos, como reconoce el Informe *Mirrlees*)[206] y las características objetivas de un buen sistema tributario o sistema tributario ideal, utilizando la metodología del "impuesto por diseño" (*Tax by Design*)"[207]. El Informe Mirrlees toma en consideración que los objetivos recaudatorios y distributivos son propios de cada Estado. Y que cada país diseña su sistema impositivo, atendiendo a unas circunstancias que, en uso de su libertad, la ley doméstica toma en consideración. Esto es; que aunque es posible teorizar sobre el sistema fiscal óptimo, es necesario asegurar el margen de libertad para que cada Estado implemente los consensos necesarios para la justa distribución de la carga tributaria. Lo que supone reivindicar nuevamente la *centralidad* de la ley en la elección del modelo impositivo y, en palabras de DI PIETRO, "la mediación política que la norma representa"[208].

Para ello es necesario superar una concepción formalista de la ley como mera *norma sulla normazione*, para atribuirle la condición de norma material, restableciendo su carácter general y abstracto, su función innovadora del ordenamiento y, en materia tributaria, la citada finalidad de fijar el consenso en cada Estado para el justo reparto de la carga tributaria. Se trata de revitalizar un empeño que ARIÑO ORTIZ denomina de "recuperación del concepto de ley"[209].

En suma, es necesario conjurar el riesgo que señala VIVES ANTON, de que en la medida en que la realidad actual y la crisis

205 A. Delgado Pacheco,"Evolución reciente de los criterios de interpretación del Derecho Tributario", *Jornada Metodológica Jaime García Añoveros*, Instituto de Estudios Fiscales, 2011, pág. 166.

206 J. Miirlees, *Dimensions of tax design. The Mirrlees Review*, pág. 81, Institute for Fiscal Studies, Oxford University Press, Oxford. (2010).

207 L. Kaplow, "An Optimal Tax System", Fiscal Studies, vol. 32, pág. 431.

208 A.Di Pietro, "Il consenso all'imposizione e la sua legge", op. cit., pág. 12.

209 G. Ariño Ortiz, "Leyes singulares, leyes de caso único", op. cit., pág. 62.

económica han sobrepasado el marco de los Estados nacionales, la salvaguarda del sistema democrático como un sistema legítimo requiere, cuando menos, que haya algunos instrumentos globales de control en los que, "por muy indirectamente que sea, se hallen equitativamente representados los intereses de todos"[210].

Ello, como dijimos, no es posible teniendo en cuenta el marco del *derecho blando* actual. Se ha insistido mucho en que el *soft law* adolece de un déficit democrático sobre la base de que en su adopción no intervienen parlamentos nacionales ni órganos representativos. Sin embargo, como señala ZAGARIS, lo importante no es sólo la forma de producción de las reglas de *soft law*, sino que los afectados o destinatarios "no poseen medios para cuestionar las premisas de las que se parte para elaborarlo ni tampoco un derecho a un control judicial internacional sobre la legitimidad o forma en que se están ejecutando esas pseudonormas"[211]. Lo que es especialmente grave, teniendo en cuenta el notable desequilibrio en el contenido de estas normas de *derecho blando,* puesto que se suelen minimizar los intereses y derechos de los sujetos afectados por las "normas" así elaboradas. Esto es; el *soft law* es, en su esencia, una normativa que no tiene presente los intereses de los contribuyentes, sólo de los Estados y, por tanto, son disposiciones esencialmente no garantistas.

A nuestro juicio hay que operar, en primer lugar, a nivel del propio *soft law*, garantizando que incluya la protección de los derechos y garantías de los contribuyentes entre sus objetivos. En segundo lugar, en cuanto a su incorporación al Derecho interno, que ha de ser expreso y ha de llevarse a cabo reservando a la ley doméstica la facultad de aquilatar los efectos de la introducción de normas blandas en el ordenamiento interno del Estado.

En relación con la primera cuestión, la ausencia de una recepción expresa de los derechos y garantías del contribuyente en los estándares internacionales es algo que se viene denunciando de forma continuada. Las disposiciones internacionales, cuando se encuentran ante hechos imponibles transfronterizos, intentan resolver los problemas de doble imposición, y actualmente, de erosión de

210 T. Vives Anton, "Sobre la dignidad del sistema jurídico", op. cit., págs. 65 y 66.

211 B. Zagaris, "The assault on low tax jurisdictions: a call for balance and debate", op.cit. pág. 489.

bases, arbitraje fiscal y doble no imposición, pero desprecian completamente la necesidad de fijar un estándar básico de protección. La protección de los derechos del contribuyente se dilucida, casi exclusivamente, en sede interna de los Estados, en ejercicio de su independencia *administrativa* u *operacional.* Así, un Estado tiene, como parte de su soberanía, una independencia administrativa que sería algo así como la capacidad para gestionar y aplicar su sistema tributario sin la asistencia de las autoridades de otros países. Esto es, el Estado tiene independencia administrativa en la medida que tiene capacidad para administrar y para aplicar el sistema tributario. Teniendo en cuenta, como dijimos, que la residencia no solamente es un punto de conexión, o el punto de conexión fundamental que se utiliza para hacer efectivo el principio de renta mundial sino que también es un elemento de pertenencia a una comunidad. Por tanto, ello supone que los contribuyentes estarán bajo la dependencia administrativa de sus Estados de residencia y que, por consiguiente, será de ellos de quienes recaben la protección de sus derechos y garantías. Así, será al Estado de residencia al que corresponderá de manera primaria la protección de los contribuyentes residentes

Pero, en tanto el contribuyente sujeto por renta mundial en su Estado, va a realizar hechos imponibles en otras jurisdicciones, tendrá que relacionarse con la Administración de un Estado que no es el de su país de residencia. Y por otro lado, su Estado de residencia, para llevar a cabo un pleno control del cumplimiento de las obligaciones fiscales de sus residentes va a tener que acudir al intercambio de información o a la asistencia de la recaudación con lo que la plena aplicación del sistema fiscal del Estado de residencia va a depender de la actividad desarrollada por la Administración fiscal del Estado de la fuente. Por tanto, para el nivel de protección de los derechos y garantías del contribuyente de ese Estado de residencia en el que está sujeto por renta mundial, ya no es solamente importante el nivel de protección que le da ese Estado, sino el nivel de protección que despliegue el Estado de la fuente a la hora de obtener y facilitar información o asistir en la recaudación Y ahí es donde adquiere especial importancia la simetría en los niveles de protección del contribuyente y la existencia de un estándar mínimo común.

Este déficit relativo a la protección de los derechos de los contribuyentes (al que se refiere el Informe General del XLIV Congreso de la IFA - *International Fiscal Association* - celebrado en Estocolmo en 1990) empieza a preocupar a la OCDE. Así por ejemplo, el Informe del Consejo de la OCDE de 27 de abril de 1990, *Taxpayers, rights and obligations* y el Convenio conjunto del Consejo de Europa y de la OCDE[212].

Y no sólo es necesario garantizar que este nuevo *soft law* proteja a los contribuyentes, sino que resulta imprescindible mantener la integridad del poder legislativo, de manera que este derecho generado por centros de poder ajenos al Estado se subordine al poder legislativo y a la centralidad de la ley.

Así, resulta fundamental, en la línea de lo dicho por el Tribunal Constitucional de Colombia, que las disposiciones de derecho blando adquieran fuerza normativa a partir de su incorporación expresa al ordenamiento jurídico positivo. Lo mismo se puede predicar de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIFs). Así lo reconoce para el caso peruano, GAMBA VALEGA[213]

Ello es especialmente importante en relación con el régimen de precios de transferencia, donde las disposiciones de la OCDE adquieren un protagonismo especial. Dichas disposiciones no pueden fundar el régimen interno de precios de transferencia si no son objeto de una incorporación expresa en los ordenamientos internos. En especial, cuando el cumplimiento de los deberes materiales y formales vinculados a los precios de transferencias (declarar valor de mercado, llevar documentación...) no se regula en el ordenamiento interno sino en dichas disposiciones de derecho blando. Y sobre todo, cuando los incumplimientos de estos deberes como la valoración a precios de mercado o la llevanza de documentación es sancionable, pues ello concierne al poder punitivo del Estado. En materia de sanciones, la reserva de ley tienen una función de salvaguardar la exigencia de *lex certa* (así lo ha dicho en España el Tribunal Constitucional, por ejemplo, en sentencia 194/2000, de 19 de julio). Ello

212 T. Cordon Ezquerro, "Los derechos de los contribuyentes en el intercambio de información entre Administraciones Tributaria", pág. 15, *Derecho PUCP*, nº 72. (2014).

213 C. Gamba Valega, "Reserva de ley y normas contables. Breves apuntes para una polémica", IPIDET, febrero, 2012, pág. 2. También en "Notas para un estudio de la reserva de ley en materia tributaria", *Tratado de Derecho Tributario*, Palestra Editores, Lima, 2003, págs. 208 y 209. Para este autor no cabe una aplicación automática de las Normas Internacionales de Contabilidad en los ordenamientos internos de los Estados, pues debe haber una recepción expresa de las mismas para que sea factible su aplicabilidad.

supone que las conductas infractoras deben estar definidas por ley, aunque es posible que parte del régimen de una conducta sancionadora se desarrolle en una norma de rango reglamentario. Pero si la conducta infractora no se define plenamente y se completa con una disposición como una directriz de la OCDE, que carece de rango normativo, no se respeta la exigencia de tipicidad y la sanción podría ser inconstitucional[214].

Por lo demás, es necesario recuperar la función de la ley tributaria como instrumento para innovar el ordenamiento y alcanzar consensos parlamentarios sobre la distribución de la carga tributaria, descartando el abuso de la legislación de urgencia y la frivolización de la actividad legislativa, mediante el exceso de *leyes propaganda* que carecen de verdadero contenido normativo. Sería bueno, pues, recuperar el control de las leyes desde la perspectiva de la técnica legislativa (lo que la dogmática alemana denomina *Gesetzgebungslehre)* que incluye la valoración de la calidad de las leyes y lo que FROSINI denomina la vertiente *comunicativa* de la ley, que afecta de lleno a la forma literaria del mensaje legislativo[215]. No sólo cabe criticar la ley desde el punto de vista de su contenido normativo, sino que hay que valorar también lo que supone, en términos de seguridad jurídica, su proliferación excesiva e injustificada, cuestionada en Italia por autores como como BETTINI o NOCILLA, a la luz del Informe del Parlamento de 16 de noviembre de 1979, elaborado por la *Comisión de estudio para la simplificación de los procedimientos y para la factibilidad y aplicabilidad de las leyes*[216], como una expresión más de degradación de la técnica legislativa.

La recuperación de la ley frente al proceso de erosión actual requiere, además, tener claro la finalidad de la ley tributaria como

214 Así lo ha reconocido el Tribunal Constitucional en su sentencia 42/1987, de 7 de abril, (FJ 2º), de manera que en las sanciones administrativo-tributarias es posible asumir una determinada colaboración reglamentaria. Así lo ha puesto de manifiesto el Tribunal Supremo español en el Auto reciente de 8 de febrero de 2011, en el que plantea ante el Tribunal Constitucional cuestión de inconstitucionalidad acerca del régimen español de sanciones en materia de operaciones vinculadas.

215 V. FROSINI, *Teoría de la interpretación jurídica*, pág. 117, trad. de J. Restrepo, Temis, Bogotá. (1991).

216 La creación de esta Comisión fue sugerida por M.S. Giannini, a la sazón Ministro para la Función Pública, y elaborada bajo la presidencia de A. Barettoni Arleri.

instrumento de reparto de la carga tributaria, atendiendo a exigencias de justicia. Sobre la supervivencia de la justicia tributaria y de su máxima expresión, el principio de capacidad económica, vamos a pronunciarnos a continuación.